



CRC 2003-013

Président : Pascal Mollard
Juges : Christine Sayegh ; Peter Spinnler
Greffière : Liliane Subilia-Rouge

Décision du 3 février 2005

en la cause

X, collectivité recourante,

contre

L'Administration fédérale des contributions, Division principale de la taxe sur la valeur ajoutée, Schwarztorstrasse 50, 3003 Berne, (réf. ...)

concernant

la taxe sur la valeur ajoutée (OTVA) ;
travaux sur des immeubles ; prestations à soi-même ; puissance publique

I. En fait :

A.– Les X, établissements pénitentiaires à A (ci-après : X), sont une personne de droit public cantonal B (selon l'art...), immatriculée au registre de l'Administration fédérale des contributions (AFC) depuis le 1^{er} janvier 1995 en qualité d'assujettie au sens de l'art. 17 al. 1 de l'ordonnance du 22 juin 1994 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (OTVA ; RO 1994 1464 et les modifications ultérieures).

Les locaux de détention des X furent transformés et agrandis entre 1982 et 1998. Une grande partie des travaux fut exécutée par les détenus.

B.– Dans le courant de l'été 1997, divers entretiens téléphoniques eurent lieu entre des représentants de X et l'AFC au sujet du traitement fiscal des travaux en cause. Une entrevue fut organisée le 19 septembre 1997. A cette occasion, l'AFC expliqua qu'un impôt de prestation à soi-même aurait dû être prélevé sur les travaux exécutés à partir du 1^{er} janvier 1995, en vertu de l'art. 8 al. 2 let. b OTVA. Dans un courrier rédigé suite à cette entrevue, l'AFC précisa que, vu que X décomptaient au moyen de taux forfaitaires, l'imposition des prestations à soi-même devait se monter à 4% net du prix qui serait facturé à un entrepreneur indépendant pour les travaux immobiliers qui avaient été exécutés par le personnel de la prison et les détenus. L'AFC pria en outre X de lui communiquer, avant le 30 octobre 1997, la valeur des prestations immobilières fournies à soi-même entre le 1^{er} janvier 1995 et le 31 décembre 1996.

C.– Par courrier du 2 octobre 1997, X firent remarquer que, bien qu'ils se fussent tenus informés dès le 29 mars 1995 auprès de l'AFC des prestations à assujettir, ce n'était que le 19 septembre 1997 qu'ils avaient appris que les travaux effectués sur les bâtiments devraient être assujettis. Ils requièrent dès lors, afin de prendre position, une prolongation du délai imparti au 30 octobre 1997.

D.– A l'occasion d'un contrôle effectué en date du 19 avril 2001, l'AFC établit un décompte complémentaire portant sur un montant de Fr. 133'603.-- plus intérêts depuis le 30 décembre 1998 (périodes du 1^{er} trimestre 1995 au 4^e trimestre 2000). Ce décompte rectificatif reprenait l'impôt de prestation à soi-même sur les travaux de construction des bâtiments, en se basant, pour déterminer la valeur des travaux, sur les montants payés pour l'achat des matières, qui représentaient, selon l'AFC, le 35 % du coût total de la construction.

E.– Par courrier du 16 mai 2001, X contestèrent ce décompte complémentaire. En tant que personne morale de droit public cantonal, ils estimaient ne pas devoir être assujettis en raison de l'art. 17 al. 4 OTVA. Les bâtiments sur lesquels les travaux litigieux étaient effectués faisaient partie du domaine public cantonal et les travaux constituaient des exécutions de peine. En outre, X estimaient que les conditions de l'art. 8 al. 2 OTVA n'étaient pas remplies. Ils invoquèrent également le principe de la bonne foi. Ils requièrent en conséquence une décision au sens formel conformément à l'art. 51 al. 1 lit. a OTVA.

F.– Par décision du 25 septembre 2001, l'AFC confirma le décompte complémentaire litigieux. Elle compara la situation des X, effectuant des travaux à des fins non imposables, à celle d'une entreprise de construction exécutant des travaux à des fins privées ou exclues du champ de l'impôt et versant un impôt de prestation à soi-même. Pour éviter des distorsions de concurrence, il fallait aussi que X soient imposés. L'AFC justifia également sa méthode calcul. Concernant le principe de la bonne foi, l'AFC estima qu'en l'absence de preuves correspondantes, elle ne pouvait admettre la réalité des faux renseignements fournis, ceux-ci ne ressortant en tout cas pas des documents en sa possession.

G.– Par lettre du 5 octobre 2001, X prièrent l’AFC de leur communiquer une copie des procès-verbaux du 19 septembre 1997 et les notes relatives aux entretiens téléphoniques de l’été 1997, auxquels il était fait référence dans la décision du 25 septembre 2001.

Le 12 octobre 2001, X déposèrent une réclamation contre la décision précitée. De leur point de vue, les travaux litigieux en l’espèce n’étaient pas comparables à ceux d’une entreprise privée et n’entraient nullement en concurrence avec le secteur privé. Le but des travaux réalisés n’était pas de procéder à une construction, mais d’assurer une formation aux détenus. Les modalités dans lesquelles ces travaux étaient effectués différaient également totalement de celles du secteur privé. X estimaient dès lors que l’art. 17 al. 4 OTVA devait s’appliquer, car les travaux étaient effectués dans l’exercice de la puissance publique. Quant aux renseignements de l’AFC, ils auraient été reçus en 1995 déjà.

H.– Par décision sur réclamation du 4 décembre 2002, l’AFC rejeta la réclamation précitée. Elle estimait que X ne réalisaient pas les travaux litigieux en qualité de détenteurs de la puissance publique et qu’ils devaient dès lors acquitter un impôt de prestation à soi-même. Par rapport au principe de la bonne foi, elle relevait que la réalité des renseignements fournis en 1995 n’avait pas été établie. Par ailleurs, à partir du 19 septembre 1997, X ne pouvaient plus prétendre ignorer le régime fiscal applicable aux travaux réalisés sur ses constructions.

I.– En date du 13 janvier 2003, la personne morale de droit public X (ci-après : la recourante), a interjeté recours auprès de la Commission fédérale de recours en matière de contributions (ci-après : la Commission de recours ou de céans), concluant à l’admission du recours et à ce qu’il soit constaté qu’elle n’est pas soumise à la TVA pour les travaux effectués sur les bâtiments et qui sont réalisés dans le cadre de l’exécution des peines. Sous l’angle de la procédure, elle demande qu’une instruction soit ouverte sur les différents moyens de preuve offerts. Elle souhaite notamment que des témoins soient entendus dans le cadre de l’application du principe de la bonne foi. A titre de motivation, la recourante reprend pour l’essentiel les arguments déjà invoqués précédemment dans la procédure.

J.– Par réponse du 25 février 2003, l’AFC conclut au rejet du recours. Elle confirme les arguments développés dans sa décision sur réclamation.

Les autres faits seront repris, pour autant que besoin, dans la partie « En droit » de la présente décision.

II. En droit :

1.– a) Conformément à l’art. 8 al. 1 des dispositions transitoires (disp. trans.) de l’ancienne Constitution fédérale de 1874 (aCst.), respectivement à l’art. 196 ch. 14 al. 1 de la nouvelle Constitution fédérale de la Confédération Suisse du 18 avril 1999 (Cst. ; RS 101), le Conseil fédéral était tenu d’édicter des dispositions d’exécution relatives à la TVA, qui devaient

avoir effet jusqu'à l'entrée en vigueur d'une législation fédérale en la matière. Sur cette base, le Conseil fédéral a adopté l'OTVA. Le 2 septembre 1999, le Parlement a accepté la loi fédérale régissant la taxe sur la valeur ajoutée (LTVA ; RS 641.20). Cette dernière étant entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2001 (arrêté du Conseil fédéral du 29 mars 2000 ; RO 2000 1346), il en résulte que l'OTVA a été abrogée à partir de cette même date. Toutefois, selon l'art. 93 al. 1 LTVA, les dispositions abrogées ainsi que leurs dispositions d'exécution sont applicables, sous réserve de l'art. 94 LTVA, à tous les faits et rapports juridiques ayant pris naissance au cours de leur validité. En l'espèce, l'art. 94 LTVA n'entre pas en considération, si bien que l'OTVA demeure applicable.

b) Aux termes de l'art. 53 OTVA en relation avec l'art. 71a al. 1 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA ; RS 172.021), les décisions sur réclamation rendues par l'AFC peuvent faire l'objet d'un recours auprès de la Commission fédérale de recours en matière de contributions dans les trente jours qui suivent leur notification. En l'occurrence, la décision sur réclamation de l'autorité fiscale, datée du 4 décembre 2002, a été notifiée à la recourante au plus tôt le 5 décembre 2002. Le recours a été adressé à la Commission de céans le 13 janvier 2003. Compte tenu des fêtes prévues par l'art. 22a let. b PA, selon lequel les délais fixés en jours ne courent pas du 18 décembre au 1^{er} janvier inclusivement, le recours est intervenu dans le délai légal prescrit par l'art. 50 PA. Un examen préliminaire du recours révèle en outre qu'il remplit les exigences posées aux art. 51 et 52 PA. D'un point de vue formel, il s'impose donc d'entrer en matière.

2.- a) aa) Selon l'art. 196 ch. 14 al. 1 let. a pt 1 Cst. (art. 8 al. 2 let. a ch. 1 disp. trans. aCst.), sont soumises à l'impôt les livraisons de biens et les prestations de services qu'une entreprise effectue à titre onéreux sur le territoire suisse (y compris la livraison à soi-même). L'OTVA prévoit que sont soumises à l'impôt, à moins d'être expressément exclues de son champ d'application (art. 14 OTVA), les livraisons et les prestations de services fournies à titre onéreux sur territoire suisse (art. 4 al. 1 let. a et b OTVA), mais également les prestations à soi-même (art. 4 al. 1 let. c OTVA). Il y a prestation à soi-même entraînant l'imposition, lorsque l'assujetti exécute ou fait exécuter des travaux sur des constructions, nouvelles ou existantes, destinées à être aliénées à titre onéreux ou mises à disposition à titre onéreux à des fins d'usage ou de jouissance, sans avoir opté pour l'imposition (art. 8 al. 2 let. a OTVA), de même que lorsque l'assujetti exécute de tels travaux à des fins privées ou en vue d'une activité exclue du champ de l'impôt (art. 8 al. 2 let. b OTVA), ces prestations à soi-même devant être qualifiées de constructions ou de transformations exécutées pour soi-même (arrêt du Tribunal fédéral du 30 mars 2001, in Archives de droit fiscal suisse [Archives] 72 159 consid. 2a et traduit in Revue de droit administratif et de droit fiscal [RDAF] 2001 II p. 376 ss).

L'art. 8 al. 2 OTVA vise particulièrement à éviter des distorsions de concurrence entre les entreprises assujetties qui exécutent elles-mêmes des travaux sur leurs bâtiments ou les font exécuter par leurs employés et les entreprises qui font appel à des tiers pour ces travaux et doivent acquitter la TVA sur lesdits travaux (arrêt précité du 30 mars 2001, in Archives 72 161

consid. 2c/bb [RDAF 2001 II p. 382]). Il ressort de la jurisprudence que la notion de « construction » au sens de l'art. 8 al. 2 OTVA s'entend comme une construction immobilière (*unbewegliches Bauwerk*) et donc, par analogie au droit civil, comme une chose immobilière exécutée au moyen de matériaux et de travail, liée directement ou indirectement au sol (arrêt du Tribunal fédéral du 7 mars 2003, en la cause G. C. de M. [2A.476/2002], consid. 3.2 et références citées, résumé in *Revue fiscale* 2003 p. 546 s ; arrêt précité du 30 mars 2001, in *Archives* 72 163 consid. 2d [RDAF 2001 II p. 385] ; Peter Gauch, *Le contrat d'entreprise*, Ed. française par Benoît Carron, Zurich 1999, ch. 2222 ss). Le Tribunal fédéral a aussi considéré que la construction constitutive de prestation à soi-même au sens de l'art. 8 al. 2 let. a OTVA peut à elle seule entraîner l'assujettissement (arrêt du 10 septembre 2003, en la cause H. [2A.125/2003], consid. 3, résumé in *Revue fiscale* 2004 p. 231).

Le Tribunal fédéral et la Commission de recours ont déjà eu l'occasion de se prononcer tant sur la constitutionnalité de l'art. 8 al. 1 let. a OTVA (décision de la Commission de céans, in *JAAC* 64.81 consid. 4b) que sur celle de l'art. 8 al. 2 let. a et b OTVA (arrêt du Tribunal fédéral du 30 mars 2001, in *Archives* 72 168 consid. 3c [RDAF 2001 II p. 389] et la décision y relative de la Commission de céans du 29 juillet 1998, consid. 4d ; décisions de la Commission de céans, in *JAAC* 67.82 consid. 5a, 67.121 consid. 2, 65.103 consid. 6d et les références citées), constitutionnalité qu'elle a confirmée.

bb) Selon les termes de l'art. 8 al. 2 let. b OTVA, il y a prestation à soi-même entraînant l'imposition, lorsque l'assujetti exécute des travaux sur des constructions à des fins privées ou en vue d'une activité exclue du champ de l'impôt (arrêt précité du Tribunal fédéral du 7 mars 2003). La jurisprudence n'a pas encore eu à répondre à la question de savoir s'il y avait prestation à soi-même entraînant l'imposition, lorsque l'assujetti exécute de tels travaux en vue d'une activité non assujettie (hors champ au sens technique), par exemple une activité de puissance publique.

Tout d'abord, si l'on examine les termes de l'art. 17 al. 4 OTVA, on constate que celui-ci n'emploie que le mot « prestations » et non « prestations à soi-même ». Or si le terme de « prestations » peut être considéré comme un terme générique englobant les livraisons et les prestations de services (p. ex. art. 7 OTVA), il n'englobe pas pour autant automatiquement les prestations à soi-même. Il est ainsi douteux que des prestations effectuées dans l'exercice la puissance publique puissent en même temps constituer des prestations à soi-même.

Surtout, de l'avis de la Commission de céans, il ressort en premier lieu de l'interprétation littérale et systématique de l'art. 8 al. 2 let. b OTVA que les termes « activité exclue du champ de l'impôt » font référence à la section 3 de l'OTVA seulement, soit aux articles 13 et 14 OTVA, et n'intègrent par l'art. 17 al. 4 OTVA. Il ressort également de l'interprétation téléologique qu'il ne peut y avoir de prestation à soi-même entraînant l'imposition dans le cadre d'une activité hors champ au sens technique. En effet, l'art. 8 al. 2 let. b OTVA a pour but de rétablir l'égalité entre assujettis. Or l'art. 17 al. 4 OTVA prévoit justement l'absence d'assujettissement ; il ne peut dès lors plus être question d'égalité entre assujettis. En conséquence, une opération ne peut en même

temps être exécutée en vue d'une activité de puissance publique non assujettie et être imposée en tant que prestation à soi-même.

3.– Compte tenu du litige en cause et des griefs invoqués par la recourante, il convient de redire que les activités de puissance publique ne font pas partie, en tant que telles, du champ d'application de la TVA (let. a) et de reprendre les critères de la jurisprudence définissant l'activité de puissance publique (let. b). En effet, si le Tribunal de céans arrivait à la conclusion que l'activité de la recourante est de puissance publique – alors qu'une telle activité se situe hors du champ d'application de la TVA au sens technique –, l'art. 8 al. 2 let. b OTVA serait inapplicable et il n'y aurait pas de prestation à soi-même imposable.

a)

aa) D'une manière générale, on rappellera que l'une des caractéristiques fondamentales de la TVA est qu'il s'agit d'un impôt général sur la consommation prélevé à tous les stades de la production et de la distribution (décision de la Commission de recours in JAAC 64.80 consid. 3a et références citées). Il s'ensuit que, comme la Cour de justice des communautés européennes (CJCE) l'a d'ailleurs souligné à plusieurs reprises, le champ d'application de la TVA est très large, englobant tous les stades de la production et de la distribution des biens et des services (arrêt de la CJCE en la cause van TIEM, affaire C-186/89, Rec. 1990 I p. 4386 ; Daniel Riedo, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Berne 1999, p. 29 s.). On distingue les opérations qui sont à l'intérieur du champ d'application de la TVA, c'est-à-dire qui sont imposables et constituent donc l'objet de l'impôt, de celles qui sont hors du champ de la TVA. C'est seulement dans un éventuel deuxième temps que, parmi les opérations imposables et faisant partie de l'objet de l'impôt, l'on déterminera celles qui sont imposées de celles qui sont éventuellement exonérées (décisions de la Commission de recours in JAAC 64.80 consid. 3a et 63.93 consid. 4 *in initio* ; Riedo, op. cit., p. 143 s.; Pascal Mollard, La TVA suisse et la problématique des exonérations, in Archives 63 448).

bb) L'art. 17 al. 4 OTVA dispose que « la Confédération, les cantons et les communes, les autres institutions de droit public ainsi que les personnes et organisations auxquelles ont été confiées des tâches relevant de l'administration publique ne sont pas assujettis pour les prestations qu'ils fournissent dans l'exercice de leur puissance publique, même s'ils prélèvent, pour de telles prestations, des taxes, des redevances ou d'autres contributions. [...] Les activités fournies contre rémunération énumérées de manière non exhaustive dans l'annexe à l'OTVA sont dans tous les cas imposables ». Le Tribunal fédéral a eu l'occasion de se prononcer favorablement sur la constitutionnalité de l'art. 17 al. 4 OTVA (cf. ATF 125 II 480 consid. 7c [RDAF 2000 II 69]). Etant donné que les actes de puissance publique ne sont pas soumis à l'impôt, mais ne sont pas non plus cités aux art. 13 et 14 OTVA, ils ne font pas partie des exonérations au sens impropre ou opérations dites à tort « exclues du champ de l'impôt » dans le système de l'OTVA. D'une manière générale et par principe, la notion d'opération de puissance publique s'oppose à celle d'activité économique qui, elle-même, délimite le champ d'application

de la TVA. L'opération de puissance publique ne fait donc pas partie du champ d'application de la TVA au sens technique. Elle n'est ni une opération imposable, ni une exonération au sens impropre au sens des art. 13 et 14 OTVA (Riedo, op. cit., p. 194 et note 409 avec renvoi, voir aussi p. 196 ; décisions de la Commission de recours in JAAC 64.80 consid. 3b/aa et in TVA-Journal 1997 p. 103 ss.).

b)

aa) Quant à la notion même de puissance publique, il résulte de la jurisprudence du Tribunal fédéral qu'elle est une notion juridique imprécise devant être interprétée de manière restrictive, différente de la notion de tâche relevant de l'administration publique (arrêts du Tribunal fédéral, in RDAF 2003 II p. 243 consid. 6, Archives 71 157 ss consid. 4a, 70 764 ss consid. 4a, avec les références citées ; voir aussi les décisions de la Commission de recours du 25 janvier 1999, en la cause B. [CRC 1998-028], consid. 3b/aa et du 19 juillet 1999, en la cause S. [CRC 1998-171], consid. 4a). Ainsi, une collectivité agit dans l'exercice de la puissance publique si elle prend une décision aux termes de laquelle elle oblige, de manière contraignante, une ou plusieurs personnes à accomplir une action ou faire acte de tolérance. L'acte de puissance publique se caractérise donc par un rapport de subordination et par l'application d'une réglementation de droit public opposable à l'administré (arrêts précités du Tribunal fédéral, in RDAF 2003 II p. 243 consid. 6, Archives 71 157 ss consid. 4b, 70 764 ss consid. 4b, avec les références citées). Etant donné que l'exercice de la puissance publique est un privilège et un monopole de l'Etat, son transfert à des organisations privées requiert toujours une délégation légale, voire constitutionnelle, et la pratique administrative la soumet avec raison à des conditions strictes. Ainsi, selon la pratique de l'AFC, confirmée par la jurisprudence du Tribunal fédéral (Archives 70 764 ss consid. 4c, avec les références citées), une personne ou une organisation chargée de tâches relevant de l'administration publique fournit des prestations relevant de la puissance publique au sens de l'art. 17 al. 4 OTVA lorsqu'elle remplit trois conditions (cumulatives) : premièrement, la collectivité délégante a elle-même la compétence juridique d'effectuer l'activité en cause en exerçant la puissance publique, deuxièmement, la délégation du droit d'accomplir cette activité à une personne ou une organisation est prévue par la loi et, enfin, l'organisation ou la personne qui agit en exerçant la puissance publique doit pouvoir prendre en son propre nom des décisions au sens de l'art. 5 PA à l'encontre desquelles des voies de droit sont ouvertes.

bb) Cela dit, par définition, l'activité exercée par une collectivité publique ou son délégataire ne peut en principe pas être considérée comme purement étatique, s'il s'agit d'une activité économique ou commerciale qui pourrait être exercée par n'importe quelle entreprise privée du marché, les prestations ainsi fournies ne devant pas être commercialisables (*nicht marktfähig*) (arrêts du Tribunal fédéral, in RDAF 2003 II p. 243 consid. 6, Archives 71 157 ss consid. 4b, 70 764 ss consid. 4b, avec les références citées ; Manuel Vogel, Die Besteuerung der Gemeinwesen im Mehrwertsteuerrecht, TVA/MWST/VAT-Journal 2/99, p. 69 s). Dans ce cas, en effet, il s'impose de soumettre une telle activité à la TVA afin de respecter notamment le principe de l'égalité devant la concurrence. La directive du Conseil 77/388/CEE (sixième directive) du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des Etats membres

relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme, Journal officiel des Communautés européennes (JOCE) L 145 du 13 juin 1977 – Rectificatif : JOCE L 149 du 17 juin 1977 l'a d'ailleurs clairement exprimé en précisant que les collectivités publiques devaient être considérées comme assujetties pour leurs activités ou opérations lorsque leur non-assujettissement conduirait à des distorsions de concurrence d'une certaine importance (art. 4 § 5 al. 2 de la sixième directive ; voir également l'arrêt précité de la CJCE, affaire C-247/95, Rec. 1997 I p. 791 ch. 17). Il y a en effet lieu d'admettre que lorsqu'une collectivité publique effectue des prestations dans le cadre d'une exploitation commerciale ou professionnelle, elle se présente aussitôt comme un sujet juridique de même rang que les autres opérateurs (Dieter Metzger, Handbuch der Warenumsatzsteuer, Berne 1983, ch. 137 ; Alois Camenzind / Niklaus Honauer, Manuel du nouvel impôt sur la taxe à la valeur ajoutée [TVA] destiné aux entreprises et conseillers fiscaux, Ed. française par Marco Molino, Berne 1996, p. 193 ; Riedo, op. cit., p. 194). A l'inverse, lorsqu'une personne ou une organisation se voit déléguer une parcelle de puissance publique lui permettant d'exercer de manière exceptionnelle une activité purement étatique, elle se trouve rehaussée au rang des collectivités publiques et il s'impose alors de la faire bénéficier du même régime fiscal que ces dernières. Par ailleurs, le caractère purement étatique de l'activité sera nié, en général, lorsque la collectivité ou son délégataire exerce un monopole de fait, mais que l'opération n'est prise en charge que pour des raisons d'intérêt public, sans que l'activité en cause ne ressortisse par nature aux tâches que l'Etat ne peut déléguer – si ce n'est à une tierce personne investie elle aussi du même pouvoir étatique (décisions précitées de la Commission de recours du 25 janvier 1999, consid. 3b/bb et du 19 juillet 1999, consid. 4b).

cc) Enfin, il y a lieu de s'en référer également à l'annexe de l'OTVA, qui constitue une mise en oeuvre des principes dégagés ci-dessus au sujet de la notion de puissance publique, sous la forme d'une liste non exhaustive d'opérations considérées dans tous les cas comme professionnelles ou commerciales – et donc sujettes à l'impôt (Camenzind/Honauer, op. cit., p. 193). Cette annexe constitue une interprétation de l'art. 17 al. 4 OTVA qui figure dans l'OTVA elle-même et qui a été dégagée par le Conseil fédéral, lequel jouit à cet égard d'une large marge d'appréciation, à condition que les droits et principes constitutionnels soient respectés (ATF 123 II 298 s. consid. 3a [RDAF 1997 II p. 748 s.]).

4.– En l'espèce, il s'impose de définir plus précisément les prestations en cause (consid. 4a), puis de se demander si elles peuvent être considérées comme une tâche relevant de l'exercice de la puissance publique au sens de l'art. 17 al. 4 OTVA (consid. 4b).

a) Sont en l'occurrence litigieux des travaux de réfection et de transformation (maçonnerie, électricité, peinture, etc., selon le rapport de révision) qu'une personne morale de droit public (la prison recourante) fait effectuer par ses détenus, encadrés par son personnel, sur des bâtiments, faisant partie du domaine public cantonal. Les travaux sont effectués dans le cadre de l'exécution des peines et poursuivent un but de formation et de resocialisation (en particulier

selon les principes de l'art. 37 du Code pénal suisse du 21 décembre 1937 [CP ; RS 311.0]). Les détenus font l'objet d'un encadrement spécifique en exécutant ce travail (art. 27 al. 3 X).

Comme évoqué ci-dessus la notion de travaux de construction a certes été interprétée largement par la jurisprudence. En l'occurrence, il apparaît toutefois qu'il ne s'agit en tout cas pas de travaux effectués sur la base d'un contrat d'entreprise, comme cela est ordinairement le cas pour des travaux de construction, notamment en l'absence d'une obligation de résultat et d'une rémunération conforme aux lois du marché. Or l'AFC, confirmée en cela par le Tribunal fédéral, définit les travaux immobiliers en recourant en premier lieu à l'instrument du contrat d'entreprise (cf. le point 1.2 de la brochure 610.507-4 relative à l'industrie du bâtiment et l'arrêt précité du Tribunal fédéral du 7 mars 2003 consid. 3.2). Ceci dit, la question de savoir si les travaux litigieux peuvent être qualifiés de travaux de construction au sens de l'art. 8 al. 2 let. b OTVA peut rester ouverte dans la mesure où ils doivent être considérés comme tâche relevant de l'exercice de la puissance publique au sens de l'art. 17 al. 4 OTVA – en vertu du considérant suivant – et n'entrent dès lors pas dans le champ d'application de l'art. 8 al. 2 let. b OTVA.

b)

aa) Il n'est pas contesté et il ressort du rapport de révision lui-même que les gardiens employés par la recourante ont une double fonction : ils n'exercent pas seulement une fonction de surveillance, mais ils forment également les détenus lors de travaux de construction. Cette démarche met en œuvre les principes posés par l'art. 37 al. 1 CP, en vertu duquel la réclusion et l'emprisonnement seront exécutés de manière à exercer sur le détenu une action éducative et à préparer son retour à la vie libre. L'art. 37 al. 1 CP précise également que le détenu sera astreint au travail qui lui sera assigné et qu'on lui confiera autant que possible des travaux répondant à ses aptitudes et lui permettant, une fois remis en liberté, de subvenir à son entretien. La L. X reprend ce principe en disposant que, dans l'accomplissement des tâches qui lui sont dévolues, le pénitencier veille à la réinsertion sociale et professionnelle des détenus et des internés (art. 2 al. 3 L. X). Le refus par les détenus d'exécuter le travail désigné par le pénitencier entraîne des peines disciplinaires selon le règlement interne.

Il a été indiqué ci-dessus que l'acte de puissance publique se caractérise par un rapport de subordination et par l'application d'une réglementation de droit public opposable à l'administré. Le rapport de subordination existant en l'espèce entre le détenu et la recourante n'est pas à démontrer, tant il est clair qu'il s'agit de la caractéristique fondamentale des établissements pénitenciers. Ce rapport de subordination demeure intact dans le cadre de la formation aux métiers du bâtiment dont bénéficient les détenus et de la réalisation des travaux de construction : le détenu a en effet l'obligation de travailler conformément aux instructions reçues et un refus fait l'objet de sanction. En outre, le CP et la X constituent sans conteste des réglementations de droit public opposables à l'administré. Les caractéristiques de l'acte de puissance publique sont ainsi réunies et les travaux effectués par la recourante doivent être considérés comme un acte de souveraineté de l'Etat.

bb) De son côté, l'AFC distingue entre, d'une part, l'activité de surveillance et d'encadrement de l'activité de construction et, d'autre part, les travaux de construction en tant que tels qui n'impliqueraient pas l'usage d'un pouvoir de contrainte mais qui constitueraient des actes purement matériels. Une telle distinction est toutefois artificielle. En effet, il s'agit de différentes facettes d'une seule et même activité et non d'opérations distinctes, encore moins de stades distincts. La qualification TVA doit se faire selon l'élément qui, sous l'angle économique, se trouve au premier plan. En l'espèce, l'activité de surveillance et d'encadrement est clairement plus importante que l'activité de construction. Ceci se manifeste notamment dans le fait que la planification des travaux s'effectue sur de très longues années. Les détenus continuent à être formés même si le coût des matériaux augmente ou si de nouvelles machines pourraient exécuter les tâches de façon plus rentable. Il y a adaptation du travail aux besoins de l'exécution des peines, ce qui ne serait pas le cas si le travail de construction présentait une importance plus grande que l'exécution des peines.

Au demeurant, même à la lumière du principe de l'unité, que la jurisprudence a désormais généralisé (arrêt du Tribunal fédéral du 29 juin 2004, en la cause S. et al. [2A.520/2003], consid. 10.1, in plädoyer 6/2004 p. 67 ss), l'AFC ne saurait davantage tirer un droit à une créance en sa faveur. Si l'on peut à la limite concevoir également qu'il ne s'agisse pas en l'occurrence d'opérations uniques (avec, comme on vient de le voir, composante prédominante de la surveillance pénitentiaire), il faudrait alors, à tout le moins, appliquer la règle de l'accessoriété, également confirmée par la jurisprudence. Or, la prestation accessoire devant suivre le sort de la prestation principale, il s'imposerait de trancher également en faveur de la prestation de surveillance, avec le sort fiscal qui lui est réservé.

cc) Certes, sur un plan plus général, la jurisprudence a retenu dans d'autres affaires que l'activité exercée par une collectivité publique ne peut en principe pas être considérée comme purement étatique, s'il s'agit d'une activité économique ou commerciale qui pourrait être exercée par n'importe quelle entreprise privée du marché. Mais en l'espèce, aucune entreprise privée ne pourrait s'occuper de resocialiser les détenus. Aucune entreprise n'a ce droit, en raison du monopole de l'exécution des peines détenu par l'Etat. En outre, sur le plan concret, il n'existe pas en Suisse à l'heure actuelle une entreprise qui disposerait, comme la recourante, d'un personnel qualifié apte non seulement à assurer la formation professionnelle des détenus dans les métiers du bâtiment, mais aussi à les surveiller et à appliquer les règles de détention – sans même évoquer les problèmes liés au fait qu'une entreprise privée viendrait exercer son activité dans les murs de la prison. L'activité dont il est question dans le présent cas est différente d'autres opérations par lesquelles la recourante cherche à se procurer un revenu (p. ex. vente de produits fabriqués par les détenus) et qui pourraient être effectuées par n'importe quelle entreprise privée du marché.

La recourante indique par ailleurs que certains travaux sur des bâtiments ont tout de même été confiés à des privés. L'AFC en déduit que tous les travaux sur des bâtiments auraient pu être confiés à des privés. Cette position n'est toutefois pas soutenable. En effet, la recourante explique qu'il a été fait appel à des privés notamment pour des raisons de sécurité (mise en place

des dispositifs de surveillance) ou lorsque la tâche nécessite des connaissances techniques de pointe (système de transmission et de communication). En outre, confier l'ensemble des travaux sur les bâtiments à des entreprises tierces ne paraît pas être une solution praticable pour la recourante, qui se trouverait ainsi notablement entravée dans l'exécution de ses tâches, puisqu'elle ne ferait plus travailler ses détenus sur des constructions. Cette circonstance (travaux partiellement confiés à des tiers) ne permet dès lors pas non plus de considérer que les travaux en cause ne sont pas effectués dans l'exercice de la puissance publique.

c) En conclusion, les travaux litigieux exécutés par la recourante dans le cadre de la formation et de la resocialisation de ses détenus constituent l'exécution d'une tâche relevant de l'exercice de la puissance publique au sens de l'art. 17 al. 4 OTVA (consid. 5b) – tâche non soumise à l'impôt, tant sur le plan objectif que subjectif – et sont hors du champ de la TVA au sens technique. C'est ainsi à tort que l'AFC a considéré qu'il fallait les imposer au titre de prestations à soi-même. Le recours doit déjà être admis pour cette raison et il n'est pas nécessaire d'examiner le grief déduit du principe de la protection de la bonne foi.

5.– Les considérations qui précèdent conduisent la Commission de céans à admettre le recours formé par la recourante et à annuler la décision de l'AFC. Compte tenu de l'issue du litige, les frais de procédure, s'élevant à Fr. 3'500.--, ne peuvent être mis à la charge de la recourante ni à celle de l'AFC. L'avance des frais versée par la recourante lui est remboursée d'office dès l'entrée en force du présent prononcé (art. 63 al. 2 et 3 PA).

Aux termes de l'art. 64 al. 1 PA, l'autorité de recours peut allouer, d'office ou sur requête, à la partie ayant entièrement ou partiellement gain de cause une indemnité pour les frais indispensables et relativement élevés qui lui ont été occasionnés. Il faut entendre par-là les frais de quelque importance nécessaires à une défense efficace, eu égard à la nature de l'affaire, à la capacité des parties et au comportement de l'autorité ; point n'est besoin qu'il s'agisse d'honoraires d'avocats (Archives 72 170 ; JAAC 60.3 consid. 2 avec les références citées). Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral et du Tribunal fédéral des assurances, une partie qui agit dans sa propre cause peut exceptionnellement prétendre à des dépens pour son activité personnelle lorsque la cause est complexe, son enjeu important, que le travail effectué était propre à entraver notablement l'activité professionnelle ou à entraîner une perte de gain, enfin s'il est raisonnablement proportionné au résultat obtenu, toutes conditions devant être cumulativement réunies (JAAC 60.3 consid. 2 citant les ATF 113 Ib 357 consid. 6b et 110 V 82 consid. 7 ; décision non publiée de la Commission fédérale de recours en matière de douanes du 22 juin 2000, en la cause R. [CRD 2000-006], consid. 15). En l'espèce, au vu du dossier, on ne peut pas considérer que la cause a notablement entravé l'activité de la recourante – entité de droit public – ou a entraîné une perte de gain, de sorte que les conditions posées par la jurisprudence pour admettre le versement d'une indemnité de dépens en faveur de la partie qui a agi personnellement sans recourir aux services d'un mandataire ne sont pas réunies.

Par ces motifs,

la Commission fédérale de recours en matière de contributions, statuant par voie de circulation conformément à l'art. 23 al. 1 de l'ordonnance concernant l'organisation et la procédure des commissions fédérales de recours et d'arbitrage du 3 février 1993 (RS 173.31),

prononce :

1. Le recours des X du 13 janvier 2003 est admis et la décision sur réclamation de l'Administration fédérale des contributions du 4 décembre 2002 est annulée.
2. Il n'est pas perçu de frais de procédure et l'avance de frais de Fr. 3'500.-- est remboursée à la recourante dès l'entrée en vigueur du présent prononcé.
3. La présente décision est notifiée par écrit à la recourante et à l'Administration fédérale des contributions.

Indication des voies de droit

Les décisions de la Commission fédérale de recours en matière de contributions peuvent faire l'objet d'un recours de droit administratif au Tribunal fédéral dans les trente jours dès leur notification (art. 97 ss de la loi fédérale d'organisation judiciaire du 16 décembre 1943 [OJ ; RS 173.110]), **exception faite des décisions sur l'octroi d'un sursis ou la remise de contributions dues (art. 99 al. 1 let. g OJ)**. Le mémoire de recours doit être adressé en trois exemplaires au Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14. Il indique les conclusions, motifs et moyens de preuve et porte la signature du recourant ou de son mandataire ; celui-ci y joint l'expédition de la décision attaquée et les pièces invoquées comme moyens de preuve, lorsqu'elles se trouvent entre ses mains. Le délai ne court pas (art. 34 al. 1 OJ) :

- a) Du 7^e jour avant Pâques au 7^e jour après Pâques inclusivement ;
- b) Du 15 juillet au 15 août inclusivement ;
- c) Du 18 décembre au 1^{er} janvier inclusivement.

Commission fédérale de recours en
matière de contributions

Le président

La greffière

Pascal Mollard

Liliane Subilia-Rouge