



CRC 2002-135

Président : Pascal Mollard
Juges : Barbara Merz Wipfli ; Daniel Riedo
Greffière : Anne Tissot Benedetto

Décision du 22 avril 2004

en la cause

L'Association Z, ..., 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 ;
prestations à soi-même ; travaux sur une construction

Attendu :

1. Que l'Association Z est une association sans but lucratif de droit privé au sens des art. 60 ss du Code civil suisse du 10 décembre 1907 (CC; RS 210), laquelle est immatriculée au registre de l'Administration fédérale des contributions (AFC) en qualité d'assujettie au sens de l'art. 17 de l'ordonnance du 22 juin 1994 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (OTVA ; RO 1994 1464 et les modifications ultérieures) ;
2. Que lors d'un contrôle opéré auprès de dite association en date des 27 et 28 juillet 1998, l'AFC constata des inexactitudes dans l'imposition de son chiffre d'affaires et établit le

décompte complémentaire n° 123456 en date du 4 septembre 1998, réclamant un montant de Fr. 23'687.–, après correction et déduction de l'impôt préalable, plus intérêts moratoires dès le février 1997 (selon une échéance moyenne), au titre de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA), notamment pour des prestations d'entretien fournies par le propre personnel de l'association sur ses installations sportives pour les périodes fiscales du 1^{er} trimestre 1995 au 1^{er} trimestre 1998 (du 1^{er} janvier 1995 au 31 mars 1998) ;

3. Que par courriers des 15 décembre 1998 et 25 mai 1999, l'Association Z contesta le bien fondé du décompte complémentaire précité s'agissant des prestations à soi-même pour un montant de Fr. 28'239.– (chiffre 3 dudit décompte) ;
4. Que l'AFC rendit une décision en date du 25 janvier 2001, confirmant la dette fiscale résultant du décompte complémentaire en son entier ;
5. Qu'à l'encontre de cette décision, l'Association Z, réitérant ses contestations concernant la qualification de prestations à soi-même au sens de l'art. 8 al. 2 let. b OTVA des travaux de « green keeping », déposa en date du 1^{er} mars 2001 une réclamation, laquelle fut rejetée par décision du 1^{er} octobre 2002 ;
6. Que l'Association Z (ci-après : la recourante) a interjeté recours contre la décision sur réclamation précitée auprès de la Commission fédérale de recours en matière de contributions (ci-après : la Commission de céans ou de recours) par acte du 31 octobre 2002 (recte : 1^{er} novembre 2002, date du sceau postal), par lequel elle fait valoir qu'un terrain de golf ne peut être considéré comme une construction au sens de l'art. 8 al. 2 let. b OTVA ; que, même si tel était le cas, cette dernière disposition ne trouverait pas application, la recourante n'étant pas propriétaire, mais seulement locataire du bien en cause, et enfin que les prestations en question ne sont pas toutes fournies en vue d'une activité exclue du champ de l'impôt ;
7. Que tant la recourante que l'AFC ont conclu en premier lieu à la suspension de la procédure devant la Commission de céans, dans la mesure où une cause portant sur des questions juridiques identiques était encore pendante devant le Tribunal fédéral ;
8. Que la présente affaire a été suspendue par décision incidente du 16 décembre 2002 et reprise par décision du 21 mai 2003, ceci suite à l'arrêt rendu dans la cause précitée par le Tribunal fédéral en date du 7 mars 2003 (arrêt non publié dans la cause G. C. de M. [2A.476/2002], résumé dans la Revue fiscale 2003 p. 546) ;
9. Qu'interpellée par la Commission de céans, la recourante a décidé de maintenir son recours par courrier du 25 juin 2003, soulignant « qu'il ne peut y avoir de prestations à soi-même pour un objet dont on n'est pas propriétaire » ;

10. Que par réponse du 2 décembre 2003, l'AFC a conclu au rejet du présent recours ;
11. Qu'il sied d'entrer en matière sur ce dernier, dans la mesure où il a été déposé en temps utile et respecte les exigences minimales ressortant des art. 51 et 52 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA ; RS 172.021) ;
12. Qu'il ressort du présent recours que la recourante ne conteste que l'imposition des travaux d'entretien effectués par son propre personnel sur le terrain de golf et pour le club Y qu'elle loue à la société X. SA pour un montant d'impôt dû de Fr. 28'239.– (ch. 3 du décompte complémentaire) ;
13. Qu'en l'espèce, l'art. 94 de la loi fédérale du 2 septembre 1999 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (LTVA; RS 641.20) n'entrant pas en considération, seule l'OTVA demeure applicable aux faits de la présente cause qui se sont déroulés avant le 1^{er} janvier 2001, soit avant l'entrée en vigueur de la loi fédérale précitée (voir Arrêté du Conseil fédéral du 29 mars 2000 [RO 2000 1346]) ;

Considérant :

I.

14. 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 au sens de l'art. 4 al. 1 let. a et b, mais également les prestations à soi-même en conformité de l'art. 4 al. 1 let. c OTVA ;
15. Qu'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), 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, publié dans les Archives de droit fiscal suisse [Archives] 72 159 consid. 2a et traduit dans la Revue de droit administratif et de droit fiscal [RDAF] 2001 II p. 376 ss) ;
16. Que 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 sur ces derniers la TVA (arrêt précité du 30 mars 2001, in Archives 72 161 consid. 2c/bb [RDAF 2001 II P. 382]) ;

17. Qu'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 non publié du Tribunal fédéral du 7 mars 2003, dans la cause G. C de M. [2A.476/2002], consid. 3.2 et références citées [résumé dans la 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) ;
18. Qu'ainsi, une place de golf doit être considérée comme une telle construction, puisqu'il s'agit d'un projet immobilier, pour lequel il faut requérir les autorisations nécessaires, que ce projet n'est possible que dans le cadre du plan directeur et du plan d'affectation et que sa création nécessite des travaux d'aménagement et l'utilisation de matériaux de drainage, d'assainissement, etc., ce qui n'est pas le cas de l'aménagement d'un jardin (arrêt précité du Tribunal fédéral du 7 mars 2003, dans la cause G. C de M. [2A.476/2002], consid. 3.3 et renvois, confirmant la décision de la Commission fédérale de recours en matière de contributions du 21 août 2002, publiée dans la Jurisprudence des autorités administratives de la Confédération [JAAC] 67.121 ; Gauch, op. cit., ch. 2244 ss) ;
19. Qu'il en résulte que les travaux de nettoyage et d'entretien des installations de golf (« green », « trous », la maison du club, etc.) exécutés par les green-keepers doivent être qualifiés de « travaux sur des constructions » au sens de l'art. 8 al. 2 let. b OTVA (arrêt précité du Tribunal fédéral du 7 mars 2003, dans la cause G. C de M. [2A.476/2002], consid. 3.3 et renvois) ;
20. Que les prestations ainsi décrites et effectuées sont imposées au titre de prestations à soi-même au sens de l'art. 8 al. 2 let. b OTVA si elles visent une activité exclue du champ de l'impôt, ce qui est le cas des travaux effectués par un organisme sans but lucratif sur des installations mises à disposition de leurs membres moyennant cotisation fixée statutairement (art. 14 ch. 11 OTVA ; à ce sujet, décision précitée de la Commission de céans du 21 août 2002, in JAAC 67.121 consid. 3b) ;
21. Qu'il en va de même si les installations en question sont également mises à disposition de non-membres contre rémunération, ceci au titre de prestations à soi-même selon l'art. 8 al. 2 let. a OTVA, sous réserve d'avoir opté pour l'imposition au sens de l'art. 20 al. 1 let. b OTVA ;
22. Qu'enfin, l'art. 8 al. 2 OTVA visant une opération TVA, il importe peu que l'assujetti qui exerce des travaux sur des constructions au sens de cette disposition ne soit pas propriétaire, mais seulement locataire, pour autant qu'il agisse en son nom lorsqu'il exécute les travaux précités (voir notamment la brochure de l'AFC n° 29 sur les prestations à soi-même, ch. 4.2.1 ; voir également sur la définition large de l'assujetti au

sens de l'art. 8 al. 2 let. a OTVA dans l'arrêt non publié du Tribunal fédéral du 10 septembre 2003, dans la cause H. [2A.125/2003] consid. 4 ; Alois Camenzind/Niklaus Honauer/Klaus A. Vallender, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz, 2e éd., Berne/Stuttgart/Vienne 2003, ch. 397 s. et 406 s.) ;

II.

23. Que la Commission de recours a 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 du 29 février 2000, 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] ; décision de la Commission de céans du 20 novembre 2002, in JAAC 67.82 consid. 5a et les références citées ; décision précitée de la Commission de recours du 21 août 2002, in JAAC 67.121 consid. 2), constitutionnalité qu'elle a confirmée ;

III.

24. Que pour les prestations à soi-même, l'impôt se calcule, pour l'ensemble des cas prévus par l'art. 8 al. 2 let. a et b OTAV, sur le prix (sans la valeur du sol) qui serait facturé pour la livraison à un tiers indépendant (art. 26 al. 3 let. b OTVA) ;

25. Que, par souci de simplification, l'AFC a institué des solutions forfaitaires et prévu notamment de prendre en considération le prix d'achat des matériaux utilisés, le salaire brut et la totalité des charges salariales, plus 10% du total de ces montants (cf. brochure d'information concernant le domaine du sport n° 28, ch. 1.4.2 qui renvoie en partie à la brochure sur les Régies immobilières et courtiers en immeubles n° 13, ch. 3 pour la méthode de calcul et brochure précitée n° 29 sur les prestations à soi-même, ch. 4.1.2 et 4.2.2 ; voir également l'art. 47 al. 3 OTVA) ;

IV.

26. Qu'en l'espèce, la recourante fait exécuter des prestations d'entretien des installations sportives, y compris le parcours, par son propre personnel sur le terrain de golf et le club Y qu'elle loue à une société anonyme tierce, X. SA, seule propriétaire dudit bien-fond et du club ;

27. Que, comme l'allègue la recourante, la société propriétaire est une entité séparée et indépendante juridiquement de la recourante ;

28. Qu'il n'existe aucun élément au dossier (comme un contrat), ni même une allégation en ce sens, permettant d'affirmer que les travaux effectués par la recourante l'ont été au nom de la société X. SA ;

29. Que la recourante doit être considérée comme ayant agi en son nom propre lorsqu'elle a exécuté les travaux d'entretien des installations de golf ;
30. Qu'il importe peu que la recourante ne soit que locataire de ladite construction, puisqu'elle en a la jouissance exclusive de par son contrat de bail qu'elle invoque et qu'elle agit en son propre nom, comme on l'a vu, lorsqu'elle exécute les diverses prestations d'entretien litigieuses (voir à ce sujet les exemples cités dans les Instructions 1997 à l'usage des assujettis [Instructions], ch. 463 s., 465) ;
31. Que cela étant, au regard de la jurisprudence rendue en la matière, il ne fait pas de doute que les prestations en cause doivent être comprises comme étant des prestations effectuées sur une construction au sens de l'art. 8 al. 2 OTVA ;
32. Que le but de la recourante est de « pratiquer le golf » sur le terrain précité de X. SA, de « permettre aux membres de l'association d'entretenir des relations sportives et amicales », de « mettre dans ce but à disposition de ses membres les locaux appropriés » et de leur « assurer toutes prestations adéquates » à cet effet (art. 2 des Statuts de l'association concernée du 7 juin 1977) ;
33. Que ne peuvent jouir des installations de golf que les membres s'étant acquittés des cotisations fixées par l'Assemblée générale, ainsi que les personnes expressément désignées par les personnes morales et membres actifs aux conditions prévues par les Statuts et les décisions de l'Assemblée générale (art. 19 des Statuts de l'association) ;
34. Que de telles cotisations sont « exclues du champ de l'impôt » au sens impropre de l'art. 14 ch. 11 OTVA ;
35. Qu'il est toutefois également possible pour des non-membres de bénéficier des installations moyennant versement d'un montant (« greenfee »), lequel fait partie du chiffre d'affaires imposable et déclaré comme tel par la recourante, ce dont la décision entreprise ne mentionne pas comme tel ;
36. Que ce faisant, la recourante effectue des prestations d'entretien sur une construction, laquelle est utilisée à des fins diverses, puisque tant les membres que les non-membres peuvent y avoir le droit de jouer, les uns en contre-partie de cotisation exclues du champ de l'impôt, comme on l'a vu, les autres moyennant le versement de greenfee inclus dans le chiffre d'affaires imposable ;
37. Qu'en conséquence, les prestations apportées à l'ensemble des installations de golf par le personnel rémunéré et agissant au nom et pour le compte de la recourante doivent être qualifiées de prestations à soi-même tant au sens de l'art. 8 al. 2 let. b OTVA lorsqu'elles sont destinées à des opérations exonérées au sens impropre (droit de jouer des membres en contre-partie du versement de leur cotisation) qu'au sens de l'art. 8 al. 2 let. a OTVA

lorsqu'elles sont destinées à des opérations imposables (droit de jouer des non-membres contre versement de greenfee) ;

38. Que les bases de calcul de l'impôt sont identiques dans les deux cas ;
39. Qu'en l'occurrence, le calcul opéré par l'AFC sur base des salaires respecte les principes ressortant de la pratique et ceux découlant de l'art. 26 al. 2 let. b OTVA, ce que la recourante ne semble pas contester, n'ayant émis aucune contestations à ce sujet, hormis une seule réserve apportée par le trésorier lors du contrôle fiscal relative aux finances d'entrée servant selon lui à couvrir les investissements et non les frais d'exploitation (cf. décompte complémentaire n° 123456 du 4 septembre 1998 et Annexe I) ;
40. Qu'il n'appartient donc pas à la Commission de céans d'entrer plus avant sur les détails de ce calcul ;
41. Que vu l'issue de la cause, les frais de la présente procédure comprenant l'émolument d'arrêté et les émoluments de chancellerie sont mis à la charge de la recourante qui succombe, conformément à l'art. 63 al. 1 PA, l'autorité de recours imputant dans le dispositif l'avance sur les frais de procédure correspondants et remboursant le surplus éventuel (art. 63 al. 1 PA et art. 1 ss, plus particulièrement art. 5 al. 3 de l'ordonnance sur les frais et indemnités en procédure administrative [RS 172.041.0]).

Par ces motifs,

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

prononce :

1. Le recours de l'Association Z est rejeté et la décision sur réclamation de l'Administration fédérale des contributions du 1^{er} octobre 2002 est confirmée.
 2. Les frais de procédure, par Fr. 1'000.- comprenant l'émolument d'arrêté et les émoluments de chancellerie, sont mis à la charge de la recourante et imputés sur l'avance de frais de Fr. 1'000.-.
 3. Le présent jugement est notifié à l'Association Z et à l'Administration fédérale des contributions.
-

Indication des voies de droit

La présente décision est notifiée par écrit aux parties. Elle peut faire l'objet d'un recours de droit administratif au Tribunal fédéral dans les trente jours dès sa notification (art. 97 ss de la Loi fédérale d'organisation judiciaire du 16 décembre 1943 [ci-après 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 :

Pascal Mollard

La greffière :

Anne Tissot Benedetto