

(Décision de la Commission fédérale de recours en matière de douanes du 23 février 2000 en la cause D. [CRD 1999-003])

Mehrwertsteuer. Einfuhr eigener Kunstwerke durch einen Künstler. Grundsätzliche Steuerbefreiung. Erhebung der Steuer auf dem Entgelt für die im Ausland durch Dritte am Kunstwerk ausgeführten Arbeiten.

- Die Bestimmungen von Art. 67 Bst. d und Art. 69 Abs. 1 Bst. d MWSTV sind verfassungsmässig (E. 3b).

- Auslegung des Begriffs Kunstwerk. Wegen des subjektiven Charakters der Steuerbefreiung bei der fraglichen Einfuhr ist der Zustand des Kunstwerks (fertiggestellt oder nicht) ohne Bedeutung. Entscheidend ist der Umstand, ob die Arbeiten am Kunstwerk durch den Künstler selbst oder durch einen Dritten ausgeführt worden sind (E. 3c).

- Im vorliegenden Fall ist das Rechtsverhältnis zwischen dem Bildhauer und seiner Giesserei durch einen Leistungsaustausch geprägt und unterliegt den Bestimmungen über den Werkvertrag. Es handelt sich daher nicht um eine einfache Gesellschaft, welche die Verfolgung eines gemeinsamen Zieles bedeutet. Die Dienstleistungen der Giesserei sind Umsätze, die vor dem Zeitpunkt der Einfuhr und unabhängig von ihr erbracht wurden; sie müssen besteuert werden (E. 4a).

- Abweisung der Rüge der Verletzung des Gleichbehandlungsgrundsatzes im Verhältnis zu anderen Künstlern (E. 4b/aa).

- Der Bundesrat hat sein Ermessen dadurch nicht überschritten, dass er in der MWSTV für Kunstmaler und Bildhauer die Option für die Besteuerung nicht vorgesehen hat. Das Fehlen eines derartigen Optionsrechtes gefährdet die Wettbewerbsneutralität nicht und dessen Vorhandensein würde die Steuererhebung nicht vereinfachen (E. 4b/bb).

Taxe sur la valeur ajoutée. Importation de ses propres sculptures par un artiste. Exonération de principe. Perception de l'impôt sur la contre-prestation pour les travaux effectués sur l'oeuvre, à l'étranger, par des tiers.

- L'art. 67 let. d et l'art. 69 al. 1 let. d OTVA sont conformes à la Constitution fédérale (consid. 3b).

- Interprétation de la notion d'oeuvre d'art. En raison du caractère subjectif de l'exonération à l'importation en cause, l'état matériel des oeuvres (achevées ou pas) n'a pas d'importance. Ce qui est déterminant, c'est de savoir si les travaux sur l'oeuvre ont été effectués par l'artiste ou par un tiers (consid. 3c).

- En l'espèce, les relations entre le sculpteur et sa fonderie s'inscrivent dans un rapport d'échange et relèvent du contrat d'entreprise. Il ne s'agit donc pas d'une société simple, qui impliquerait la poursuite d'un but commun. Les prestations de la fonderie constituent des opérations antérieures à l'importation et séparées de celle-ci, qui doivent être imposées (consid. 4a).

- Rejet du grief de violation de l'égalité de traitement avec d'autres artistes (consid. 4b/aa).

- Le Conseil fédéral n'a pas excédé son pouvoir d'appréciation en ne prévoyant pas dans l'OTVA l'assujettissement volontaire des artistes-peintres et des sculpteurs. L'absence d'un tel droit d'option ne met pas en danger la neutralité concurrentielle et son existence ne simplifierait pas la perception de l'impôt (consid. 4b/bb).

Imposta sul valore aggiunto. Importazione delle proprie sculture da parte di un artista. Esonero di principio. Riscossione dell'imposta sulla controprestazione per lavori effettuati sull'opera da parte di terzi all'estero.

- L'art. 67 lett. d e l'art. 69 cpv. 1 lett. d OIVA sono conformi alla Costituzione federale (consid. 3b).

- Interpretazione della nozione di opera d'arte. A causa del carattere soggettivo dell'esonero dell'importazione in questione, lo stato materiale delle opere (terminate o no) non ha alcuna rilevanza. È invece determinante sapere se i lavori sull'opera sono stati effettuati dall'artista o da un terzo (consid. 3c).

- Nella fattispecie, le relazioni fra lo scultore e la sua fonderia si inseriscono in un rapporto di scambio e risultano dal contratto di prestazione d'opera. Non si tratta quindi di una società semplice che si prefigge il perseguimento di uno scopo comune. Le prestazioni di fonderia costituiscono operazioni anteriori all'importazione e separate da quest'ultima; esse sono imponibili (consid. 4a).

- Rigetto dell'argomento della violazione della parità di trattamento con altri artisti (consid. 4b/aa).

- Il Consiglio federale non ha abusato del suo potere di apprezzamento per il fatto di non avere previsto nell'OIVA l'assoggettamento volontario degli artisti-pittori e degli scultori. L'assenza di un tale diritto non minaccia la neutralità concorrenziale e, anche se esso esistesse, la riscossione dell'imposta non sarebbe semplificata (consid. 4b/bb).

D. exerce en Suisse une activité de sculpteur. Le 30 avril 1998, il sollicite le dédouanement définitif à l'importation de trois sculptures en bronze en provenance d'Italie. Il présente à cette occasion une facture pour la fonte et la patine de ces sculptures, émanant d'une société sise en Italie (ci-après: «la fonderie»). Le bureau de douane perçoit un montant proportionné à cette facture à titre de taxe sur la valeur ajoutée (TVA). Le 11 mai 1998, D. dépose auprès du même bureau de douane une nouvelle demande de dédouanement définitif à l'importation, concernant cette fois une sculpture isolée. Il présente une autre facture de la fonderie pour des travaux non précisés sur une sculpture en bronze patinée. Le bureau de douane prélève à nouveau un montant proportionné à la facture à titre de TVA. D. recourt contre les décisions du bureau de douane auprès de la Direction du III^e arrondissement des douanes, puis de la Direction générale des douanes (DGD). La DGD rejeta le recours de D. par décision du 16 décembre 1998.

D. (ci-après: le recourant) a donc interjeté recours le 29 janvier 1999 auprès de la Commission fédérale de recours en matière de douanes (ci-après: la Commission de recours ou la Commission de céans). Il conclut à la réforme de la décision de la DGD du 16 décembre 1998, à ce qu'il soit dit que c'est à tort qu'il a été soumis au paiement de la TVA pour les prestations de la fonderie lors de l'importation de ses oeuvres en Suisse et que ses importations ultérieures seront exemptées de TVA, et au remboursement des montants perçus lors des importations litigieuses. A l'appui de ses conclusions, il développe une triple argumentation. Premièrement, l'art. 67 let. d de l'Ordonnance régissant la taxe sur la valeur ajoutée du 22 juin 1994 (OTVA, RS 641.201) est à

ses yeux inconstitutionnel en réservant aux artistes un traitement fiscal différent des travaux effectués sur leurs oeuvres, selon que celles-ci sont vendues en Suisse après y avoir été réalisées ou au contraire importées. Deuxièmement, il n'y a pas en l'espèce de travaux effectués sur les oeuvres d'art du recourant valant contre-prestation au sens de l'art. 69 al. 1 let. d OTVA, mais création de l'oeuvre d'art au moment du moulage et du coulage du bronze par la fonderie, celle-ci étant liée au recourant par un rapport de société simple par lequel elle fournit une prestation qui fait partie intégrante de l'oeuvre. Troisièmement, soumettre la prestation de la fonderie à la TVA à l'importation crée une inégalité contraire à la neutralité fiscale de la TVA et source d'inégalité concurrentielle entre les différentes catégories d'artistes, sans que ceux-ci puissent y remédier en obtenant leur assujettissement volontaire et donc la possibilité de déduire l'impôt préalable versé par exemple lors de l'importation.

La DGD conclut au rejet du recours. Selon elle, le travail exécuté par la fonderie est une livraison de bien au sens de l'art. 5 al. 2 let. a OTVA et relève du contrat d'entreprise. Sa contre-prestation est soumise à la TVA en vertu de l'art. 67 let. d et de l'art. 69 al. 1 let. d OTVA. Le travail effectué par un tiers porte bien en l'espèce sur une oeuvre d'art, même si celle-ci est en l'état inachevée. Quant à la prétendue inégalité concurrentielle, elle doit être niée, dès lors que le recourant compare des catégories d'artistes qui créent des oeuvres différentes. Par contre, il faut comparer les oeuvres d'une même catégorie sur lesquelles des travaux de tiers ont été effectués en Suisse ou à l'étranger: dans ce cas de figure, c'est l'exonération réclamée par le recourant qui conduirait à une inégalité de traitement. Le grief d'inconstitutionnalité est laissé ouvert par la DGD, qui relève toutefois que l'assujettissement volontaire envisagé par le recourant relèverait de la compétence de l'Administration fédérale des contributions (AFC), qu'il ne conduirait d'ailleurs pas à une exonération totale de la TVA pour les oeuvres en question et qu'il créerait de nouvelles différences entre artistes, selon qu'ils seraient ou non volontairement assujettis à la TVA. Dans cette optique, seul l'assujettissement obligatoire des artistes conduirait à une égalité de traitement au plan de la TVA.

Extraits des considérants:

(...)

3. Il s'agit dans un premier temps d'examiner les dispositions critiquées par le recourant en tant qu'elles s'appliquent au cas d'espèce.

a. En vertu de l'art. 130 de la Constitution fédérale de la Confédération Suisse du 18 avril 1999 (Cst., RS 101), la Confédération peut percevoir une taxe sur la valeur ajoutée frappant les livraisons de biens et les prestations de services, ainsi que les importations, selon le système à plusieurs stades avec déduction de l'impôt préalable. Selon l'art. 196 ch. 14 al. 1 let. a Cst., sont soumises à l'impôt les livraisons de biens et les prestations de service qu'une entreprise effectue à titre onéreux sur territoire suisse et les importations de biens. La notion d'opération à titre onéreux est étroitement liée à celle de contre-prestation et l'existence de cette dernière est même la condition sine qua non, hormis dans les cas de prestations à soi-même, pour que l'opération considérée entre dans le champ d'application de la TVA et soit imposable.

L'art. 196 ch. 14 al. 1 let. d ch. 4 Cst. dispose pour sa part que les artistes-peintres et les sculpteurs, pour les oeuvres d'art qu'ils ont créées personnellement, ne sont pas assujettis à l'impôt grevant les transactions effectuées sur territoire suisse. Quant à l'OTVA, elle prescrit en son art. 67 let. d qu'est franche d'impôt l'importation d'oeuvres d'art que des artistes-peintres ou des sculpteurs ont personnellement créées et qui ont été importées sur territoire suisse par eux-mêmes ou sur mandat de leur part, à l'exception de la contre-prestation au sens de l'art. 69 al. 1 let. d OTVA: cette dernière disposition prévoit en effet que l'impôt est perçu sur la contre-prestation pour des travaux (art. 5 al. 2 let. a) effectués sur leurs oeuvres d'art à l'étranger sur mandat d'artistes-peintres et de sculpteurs, à condition que ces oeuvres d'art aient été créées par les artistes personnellement et aient été importées sur territoire suisse par eux-mêmes ou sur mandat de leur part. L'art. 5 al. 2 let. a OTVA, auquel il est fait renvoi ici, dispose qu'il y a entre autres livraison lorsqu'un bien, sur lequel des travaux ont été effectués, (p. ex. en vertu d'un contrat d'entreprise au sens des art. 363 ss du Code des obligations du 30 mars 1911 [CO], RS 220, ou d'un mandat au sens des art. 394 ss CO) est fourni, même si ce bien n'a pas été modifié, mais qu'il a simplement été examiné, étalonné, réglé, contrôlé dans son fonctionnement ou traité d'une autre manière.

Enfin, la DGD a édicté des prescriptions concernant la perception de la taxe sur la valeur ajoutée sur les importations de biens (prescriptions D.69 [décembre 1994]; ci-après: les prescriptions[104]). Le ch. 6.4 des prescriptions traite des oeuvres d'art que des artistes-peintres ou des sculpteurs ont personnellement créées ou qui ont été importées sur territoire suisse par eux-mêmes ou sur mandat de leur part (art. 67 let. d OTVA). Selon le ch. 6.42 des prescriptions, même si les conditions pour une exonération de la TVA sont remplies, «la contre-prestation pour des travaux que l'artiste importateur a fait exécuter sur des oeuvres d'art par un tiers est soumise à la TVA (par exemple les coûts du matériel et du travail pour le moulage de sculptures [...])». Le ch. 8.45 des prescriptions traite pour sa part de la contre-prestation pour des travaux effectués à l'étranger sur mandat de peintres ou de sculpteurs (art. 69 ch. 1 let. d OTVA). Le ch. 8.451 prescrit qu'«est réputé travail tout type d'ouvrage, transformation, assemblage, remise en état, perfectionnement ou autre refaçonage (par ex. coulage de sculptures)». Fait en outre partie de la contre-prestation imposable «tout ce que le peintre ou le sculpteur ou un tiers à sa place doit payer en échange des travaux exécutés à l'étranger» (ch. 8.452 des prescriptions).

b. La constitutionnalité de l'art. 67 let. d et de l'art. 69 al. 1 let. d OTVA doit être examinée à la lumière des principes découlant de l'art. 130 et de l'art. 196 ch. 14 Cst., cas échéant aussi d'autres dispositions constitutionnelles, voire éventuellement de la législation européenne (...).

En vertu du principe de la généralité de la TVA, l'ensemble des activités économiques doit être soumis à l'impôt (ATF 123 II 302, traduit dans la Revue de droit administratif et fiscal [RDAF] 1997 II p. 751, consid. 5b). Le système de l'impôt sur le chiffre d'affaires vise autrement dit une taxation de la consommation aussi large que possible (ATF 123 II 308 / RDAF 1997 II p. 758 consid. 7a). Le principe de la généralité de l'impôt conduit notamment à une interprétation restrictive des exonérations (ATF 124 II 202 consid. 5e; décision non publiée de la Commission fédérale de recours en matière de contributions [CRC] du 5 juillet 1999 en la cause P. [SRK 1999-016] consid. 3b et décision de la même autorité du 25 septembre 1998 en la cause A. AG [SRK 1997-020] publiée en TVA/MWST/VAT-Journal 1998 p. 164 consid. 4c; Daniel Riedo, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchssteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Berne 1999, p. 115). En particulier, l'exonération ne porte en principe que sur la prestation directement fournie au consommateur final. Les opérations antérieures au stade de l'exonération proprement dite (les «Vorausätze») ne tombent pas sous le coup de celle-ci (ATF 124 II 207 consid. 7). En d'autres termes, les exonérations de l'art. 196 ch. 14 al. 1 Cst. ne s'étendent pas aux prestations préalables correspondantes (ATF non publié du 3 mars 1999 en la cause K. AG [2A.558/1997/luc] consid. 6a). La TVA à

l'importation est aussi soumise au principe de la généralité de l'impôt. L'imposition frappe en principe toutes les importations. Des exceptions à l'assujettissement ne doivent donc pas être admises avec facilité, surtout que la TVA à l'importation connaît des franchises inconnues en matière de TVA sur territoire suisse (ATF non publié rendu le 19 novembre 1998 en la cause P. G. GmbH [2A.228/1998/hev] consid. 3). En l'occurrence, l'exonération de l'art. 67 let. d OTVA ne s'étend pas aux opérations qui ont précédé l'importation, qui font précisément l'objet de la réserve de l'art. 69 al. 1 let. d OTVA (dans le même sens, cf. la décision non publiée rendue par la Commission de recours le 14 janvier 2000 en la cause M. [ZRK 1999-009] consid. 4b). Le système de l'exonération à l'importation est absolument parallèle à celui de l'exemption sur territoire suisse des artistes-peintres et des sculpteurs (art. 19 al. 1 let. c OTVA): il vise le stade de la livraison de l'oeuvre par l'artiste au consommateur final, mais ne touche en aucun cas la livraison au premier, par un autre opérateur (par exemple une fonderie), de matière première (par exemple du bronze) pour réaliser son oeuvre (par exemple une sculpture). Le tiers fournisseur devra imposer dans ce dernier cas sa prestation sur la base de l'art. 5 al. 2 let. a OTVA. Cette solution est aussi logique dans le cas d'une importation que dans celui d'une opération sur le territoire suisse, puisque l'art. 196 ch. 14 al. 1 Cst. (art. 8 al. 2 des dispositions transitoires [disp. trans.] de l'ancienne Constitution fédérale de la Confédération suisse du 29 mai 1874 [aCst.] en vigueur jusqu'au 31 décembre 1999, RO 1 37) contient une exception à l'assujettissement et désigne en même temps l'objet libéré de l'impôt: «c'est l'artiste qui est exempté de l'impôt pour l'oeuvre d'art qu'il a créée lui-même» (ATF 118 Ib 193 consid. 5d / RDAF 1993 p. 322 rendu sous l'empire de l'arrêté du Conseil fédéral du 29 juillet 1941 instituant un impôt sur le chiffre d'affaires [AChA], anciennement RS 6 176 et les modifications ultérieures publiées au RO). En ce sens, il faut constater que les dispositions de la TVA à l'importation sont finalement pleinement conformes au principe de la généralité de l'impôt et aux exceptions de ce dernier.

Par ailleurs, il sied de rappeler que l'art. 27 et l'art. 94 Cst. (art. 31 aCst.) interdisent les mesures étatiques qui affectent la concurrence entre concurrents directs et violent la neutralité concurrentielle. Ces dispositions ne garantissent l'égalité de traitement qu'entre concurrents directs, soit les membres d'une même branche économique qui s'adressent avec la même offre au même public pour satisfaire un même besoin (ATF 124 II 211 s. consid. 8b, ATF 123 II 35 consid. 10 / RDAF 1997 II p. 554, ATF 121 I 134 s. consid. 3d). Dans ce cadre, des exonérations peuvent par exemple conduire à des distorsions de concurrence lorsque le consommateur final est un privé, car l'entreprise exemptée peut obtenir un avantage concurrentiel aux dépens de ses concurrents directs (ATF non publié du 3 mars 1999 en la cause H. et al. [2A.527/1997/hev] consid. 6d aa). Mais tel n'est pas le cas avec les dispositions de l'OTVA qui concernent les artistes-peintres et les sculpteurs, du moins dans le cadre du présent litige. S'il y a, avant la revente en Suisse au consommateur final, importation de l'oeuvre après exécution de travaux à l'étranger, la contre-prestation de ces travaux est taxée à l'importation sur la base de l'art. 67 let. d et de l'art. 69 al. 1 let. d OTVA. Si, par contre, ces travaux sur l'oeuvre sont effectués en Suisse, ils seront imposés auprès de leur auteur sur la base de l'art. 5 al. 2 let. a OTVA. Dans les deux cas de figure, l'oeuvre sera grevée lors de sa revente au consommateur final d'une taxe occulte sur la part de sa valeur provenant du travail effectué sur elle par un opérateur assujéti. Mais dans les deux cas de figure également, la livraison par l'artiste à un tiers, assujéti ou non, ne sera pas soumise à l'impôt. Le principe de l'égalité entre concurrents n'est donc pas violé, mais il est au contraire assuré par la teneur de l'art. 67 let. d et de l'art. 69 al. 1 let. d OTVA, qui mettent sur un pied d'égalité l'artiste qui a recours à un entrepreneur suisse et celui qui a recours à un entrepreneur étranger pour effectuer des travaux sur son oeuvre.

Ainsi, l'art. 67 let. d et l'art. 69 al. 1 let. d OTVA respectent le principe de la généralité de la TVA et celui de la neutralité concurrentielle au sens de l'art. 27 et de l'art. 94 Cst. C'est en outre en conformité avec le mandat qu'il a reçu à l'art. 196 ch. 14 al. 1 Cst. que le Conseil fédéral les a adoptés. Leur constitutionnalité n'est donc pas contestable. Quant à l'examen de la conformité de ces dispositions aux grandes orientations de la sixième (voire de la septième) directive des Communautés européennes, il est sans objet dans la présente cause, dès lors qu'à la différence du droit suisse, la réglementation communautaire ne connaît pas l'exemption des artistes (Fabienne Mariéthoz, L'application de la TVA aux objets d'art et d'antiquité en droit suisse et communautaire, Bâle et Francfort-sur-le-Main 1996, p. 20).

c. L'art. 67 let. d et l'art. 69 al. 1 let. d OTVA traitent de l'oeuvre d'art, notion juridique que l'on peut qualifier d'imprécise et qui est donc soumise à interprétation.

aa. Certes, le texte des dispositions susmentionnées, qui ne fait que reprendre fidèlement celui de l'art. 196 ch. 14 al. 1 let. d ch. 4 Cst. (art. 8 al. 2 let. d ch. 4 disp. trans. aCst.), peut paraître clair, a priori. Mais le cas d'espèce a démontré que ce qu'il faut entendre par «oeuvre d'art» peut paraître délicat: cette notion n'inclut-elle que l'oeuvre d'art achevée, comme le soutient le recourant, ou porte-t-elle également sur une oeuvre d'art en cours d'élaboration, comme l'affirme la DGD?

bb. La portée de la notion d'oeuvre d'art peut être établie par une interprétation historique, téléologique et systématique de l'art. 196 ch. 14 al. 1 let. d ch. 4 Cst., à l'image de celle effectuée par le Tribunal fédéral sous l'empire de l'AChA et de la Constitution de 1874 (ATF 118 Ib 187 / RDAF 1993 p. 317). Le contenu des dispositions concernant les oeuvres d'art et leurs auteurs n'a en effet pas fondamentalement changé depuis lors (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. 201; cf. aussi le Message de l'AFC du 18 décembre 1991 concernant le remplacement du régime financier et les impôts de consommation spéciaux [ci-après: Message de l'AFC], ad art. 8 al. 2 let. d ch. 4 disp. trans. aCst.; cf. également le Message du Conseil fédéral du 20 novembre 1996 relatif à une nouvelle constitution fédérale, FF 1997 I 356 ss), sous réserve de l'adaptation du droit écrit à la jurisprudence fédérale en cause. Les considérants émis alors par notre Haute Cour permettent d'interpréter les dispositions actuelles sans aucune ambiguïté. Ainsi, d'un point de vue systématique, la disposition constitutionnelle concerne l'assujettissement, qu'il s'agisse de l'impôt sur territoire suisse ou de l'impôt à l'importation (ATF 118 Ib 192 s. / RDAF 1993 p. 321 s. consid. 5c). D'autre part, d'un point de vue historique et téléologique, le régime spécial litigieux a été adopté pour libérer les artistes de la contrainte représentée par l'établissement des décomptes et même, au-delà, de l'assujettissement pour leurs oeuvres d'art. Le Constituant a donc fixé une exception à l'assujettissement et désigné en même temps l'objet exonéré de l'impôt (ATF 118 Ib 191 ss / RDAF 1993 p. 321 ss consid. 5b et 5d). Mais c'est bien l'artiste et non l'oeuvre d'art en tant que telle, soit le sujet et non l'objet, qui échappe à l'impôt (ATF 118 Ib 195 / RDAF 1993 p. 323 s. consid. 5e), y compris en matière d'importation. En définitive, ce qui est déterminant pour l'application de l'art. 67 let. d et de l'art. 69 al. 1 let. d OTVA est donc de savoir si l'opération litigieuse a été faite par un artiste-peintre ou un sculpteur. Peu importe l'état matériel des oeuvres, qui pourront être achevées ou seulement en voie d'achèvement, que ce soit au moment de l'intervention du tiers ou au moment de l'importation. Ni le Constituant ni le Conseil fédéral n'ont apporté ou voulu apporter de limites au stade d'achèvement de l'oeuvre. De telles limites iraient à l'encontre du caractère subjectif de l'exonération à l'importation en cause.

4. En l'espèce, il reste à examiner si les prestations litigieuses ont été imposées à bon escient.

a. Le recourant a été imposé sur des prestations effectuées par la fonderie. Celles-ci ont donné lieu à l'émission de deux factures (en original: pièces n° 4 et 7 déposées par le recourant), qui démontrent que les sculptures étaient destinées à être exportées d'Italie, ce qui leur a valu d'être exonérées de la TVA dans ce pays. Economiquement, ces prestations entrent parfaitement dans la définition des travaux de l'art. 5 al. 2 let. a OTVA, à laquelle renvoie l'art. 69 al. 1 let. d OTVA. Il s'agit bien d'un contrat assimilable au contrat d'entreprise au sens des art. 363 ss CO, par lequel un entrepreneur (la fonderie), s'est obligé à exécuter un ouvrage (du travail sur des sculptures en bronze) moyennant un prix que le maître de l'ouvrage (le recourant) s'est engagé à lui payer. Que le recourant ait été présent au moment de la réalisation de ces travaux n'a aucune espèce d'importance, de même que le fait qu'il ait lui-même mis la main à la pâte. L'on se trouve précisément dans le cas d'une opération antérieure à l'importation et séparée de celle-ci, qui doit être imposée. La fonderie, qui ne saurait être considérée comme un artiste, ne bénéficie pas de l'exonération de l'art. 67 let. d OTVA. C'est donc à juste titre que sa part de travail (déterminable par les factures figurant au dossier) a été soumise à la TVA à l'importation. Le recourant a pour sa part été exonéré à bon droit de l'impôt sur la valeur artistique additionnelle de l'oeuvre.

Les rapports entre le recourant et la fonderie se situent manifestement dans un rapport d'échange - livraison de l'ouvrage contre rémunération - et ne peuvent donc en aucun cas être assimilés à un contrat de société simple, qui impliquerait au contraire la poursuite d'un but commun (pour la distinction en droit suisse, cf. p. ex. Lukas Handschin, n° 10 ad Art. 530 OR, in: Heinrich Honsell / Nedim Peter Vogt / Rolf Watter, Kommentar zum Schweizerischen Privatrecht [Obligationenrecht II], Zurich 1994, p. 3; dans une optique plus générale, cf. Roland Ruedin, Droit des sociétés, Berne 1999, n° 552 p. 100). On peut d'ailleurs observer que la reconnaissance d'une société simple ne serait pas forcément favorable au recourant, dans la mesure où elle pourrait conduire à l'exclusion de celle-ci du spectre subjectif de l'exonération en cause et, partant, à une taxation globale de l'oeuvre à l'importation, valeur artistique comprise (art. 67 let. d OTVA a contrario). Il y a donc bien eu travail effectué par un tiers sur les oeuvres du recourant au sens de l'art. 69 al. 1 let. d OTVA.

b. Le recourant se plaint enfin de la violation de l'égalité de traitement avec d'autres artistes et de l'impossibilité de se faire immatriculer de manière volontaire pour pouvoir obtenir le remboursement de l'impôt préalable.

aa. Le principe de l'égalité de traitement au sens de l'art. 8 al. 1 Cst. (art. 4 al. 1 aCst.) exige que la loi elle-même et les décisions d'application de la loi traitent de façon égale des choses égales et de façon différente des choses différentes. Ainsi, il y a violation de ce principe lorsqu'on établit des distinctions juridiques qui ne se justifient par aucun motif raisonnable au regard de la situation de fait, ou lorsqu'on omet d'opérer les distinctions qui s'imposent au vu des circonstances (ATF 125 II 345 consid. 10b, ATF 121 I 104 consid. 4a, ATF 118 la 2 consid. 3a; Blaise Knapp, Précis de droit administratif, Bâle et Francfort-sur-le-Main 1991, 4ème éd., n° 485 ss). En l'espèce, on ne voit pas en quoi le principe de l'égalité de traitement serait violé. Toutes les oeuvres des artistes-peintres et des sculpteurs sont libérées de la TVA au stade de la livraison à des tiers, mais toutes les livraisons antérieures sont frappées par l'impôt. Cette réalité concerne tous les artistes, qu'ils fassent appel à un entrepreneur suisse ou étranger, qu'ils soient peintres ou sculpteurs, qu'ils sculptent la pierre ou le bronze. La différence de montant de l'impôt à verser est due à des différences objectives de prix de la matière première nécessaire à l'élaboration d'un oeuvre. Le recourant, qui souhaiterait que l'on traite différemment les sculpteurs sur bronze faisant appel à des fondeurs sis à l'étranger, ne fait rien d'autre que de réclamer un privilège pour un groupe déterminé, précisément contraire à l'art. 8 Cst. (Georg Müller, n° 1 ad. art. 4 aCst., Commentaire de la Constitution Fédérale de la Confédération Suisse du 29 mai 1874, Bâle, Zurich et Berne 1996, p. 5).

bb. L'art. 196 ch. 14 al. 1 let. d in fine Cst. prévoit qu'en vue de sauvegarder la neutralité concurrentielle ou de simplifier la perception de l'impôt, l'assujettissement volontaire des entreprises et des personnes exemptées sous let. d (dont font partie les artistes-peintres et les sculpteurs) peut être autorisé, avec le droit de déduire l'impôt préalable. Mais les dispositions fédérales d'application, et en particulier l'art. 20 al. 1 let. a OTVA, n'ont pas prévu cette faculté pour les artistes-peintres et les sculpteurs.

Ce silence n'est pas contraire à la Constitution, au regard de la jurisprudence du Tribunal fédéral (ATF rendu le 3 mars 1999 en la cause A. et publié in Revue fiscale 7-8/1999 n° 9 p. 493 ss) en matière d'options pour l'imposition (au sens de l'art. 196 ch. 14 al. 1 let. b in fine Cst. [art. 8 al. 2 let. b in fine disp. trans. aCst.]), que l'on peut appliquer mutatis mutandis à la présente question d'option pour l'assujettissement (au sens de l'art. 196 ch. 14 al. 1 let. d in fine Cst.). On retiendra en particulier que les cas d'exemption susceptibles de faire l'objet d'un assujettissement volontaire ne sont pas spécifiés et que la disposition transitoire est rédigée sous une forme potestative («Kann-Vorschrift»), rendant la prescription d'un assujettissement volontaire possible, mais pas obligatoire. Il en résulte que le pouvoir d'appréciation du Conseil fédéral en la matière est large, n'étant en fin de compte limité que par le but de sauvegarde de la neutralité concurrentielle ou de simplification de la perception de l'impôt (ATF précité du 3 mars 1999 en la cause A., consid. 5a p. 495 s.). Dans ce cadre, seuls les cas particulièrement graves de mise en danger de la neutralité concurrentielle devaient être réparés par le droit d'option. Le Constituant n'a d'ailleurs pas voulu l'instauration d'un droit d'option général visant à une neutralité concurrentielle totale - au sens de l'art. 94 Cst. - entre les entrepreneurs exemptés et ceux dont les prestations sont soumises à l'impôt: cela reviendrait à vider le système de l'exemption à l'assujettissement de sa substance. Le mandat du Constituant en matière d'assujettissement volontaire doit donc être compris de manière restrictive (ATF précité du 3 mars 1999 en la cause A., consid. 6a p. 497).

On ne voit à vrai dire pas en quoi ladite neutralité concurrentielle serait mise en danger par l'absence de possibilité d'assujettissement volontaire pour les sculpteurs. Les artistes-peintres et les sculpteurs sont tous logés à la même enseigne et ne sauraient invoquer une violation de cette neutralité entre concurrents directs (cf. le consid. 3b ci-dessus). Par ailleurs, le correctif de l'option prévu à l'art. 196 ch. 14 al. 1 let. d in fine Cst. visait à l'origine les catégories d'exemptés énumérées à la let. d sous ch. 1 à 3 (cf. p. ex. le Message de l'AFC ad art. 8 al. 2 let. d in fine disp. trans. aCst.), à l'exclusion des artistes-peintres et des sculpteurs au sens du ch. 4. Cette différence s'explique logiquement par la prétendue difficulté pour les artistes de tenir la comptabilité en bonne et due forme nécessaire à la déduction de l'impôt préalable (ibidem, a contrario). Or le but premier du non-assujettissement des artistes-peintres et des sculpteurs était précisément de libérer ceux-ci de la contrainte qu'ils ressentaient à devoir décompter avec le fisc et établir des pièces justificatives (ATF 118 Ib 191 s. / RDAF 1993 p. 321 consid. 5b).

Enfin, le recourant n'a à juste titre pas allégué que l'octroi du droit d'option aux artistes-peintres et aux sculpteurs simplifierait la perception de l'impôt. La simplicité de leur imposition résulte déjà du système de non-assujettissement de cette catégorie d'opérateurs, dont la spécificité réclame en effet qu'ils n'aient pas à rendre de compte à l'autorité fiscale au stade de la livraison de leurs oeuvres au consommateur final. L'assujettissement volontaire et la faculté de déduire l'impôt préalable conduiraient au contraire à une complication certaine de leur activité.

Le Conseil fédéral n'a donc pas excédé son pouvoir d'appréciation en ne prévoyant pas dans l'OTVA l'assujettissement volontaire

des artistes-peintres et des sculpteurs. Il était en droit d'admettre que cette mesure ne serait propre à combattre aucune mise en danger sérieuse de la neutralité concurrentielle et qu'elle n'apporterait aucune simplification de l'imposition. L'OTVA et l'application qui en a été faite en l'espèce respectent au contraire parfaitement les termes et l'esprit de la Constitution, pour ce qui concerne l'imposition des artistes-peintres et des sculpteurs.

c. C'est donc à bon droit que les contre-prestations dues par le recourant pour les travaux effectués sur ses statues par la fonderie ont été imposées en vertu de l'art. 69 al. 1 let. d OTVA, par renvoi de l'art. 67 let. d in fine OTVA.

5. Au vu de ce qui précède, le recours est rejeté et la décision attaquée confirmée. (...)

[104] Peuvent être obtenues auprès de la Direction générale des douanes, 3003 Berne.

Dokumente der ZRK