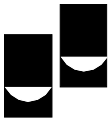
Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal



Cour I
A-1454/2007
{T 0/2}

Arrêt du 8 juillet 2008

Composition

Pascal Mollard (président du collège),
Thomas Stadelmann et Markus Metz, juges,
Raphaël Bagnoud, greffier.

Parties

X._____ Sàrl, ***,
représentée par Maître Jean-Daniel Kramer, ***,
recourante,

contre

Administration fédérale des contributions AFC,
Division principale de la taxe sur la valeur ajoutée,
Schwarztorstrasse 50, 3003 Berne,
autorité inférieure.

Objet

TVA (OTVA); 2e semestre 1996 au 2e semestre 2000;
exploitation d'un fitness; assujettissement.

Vu

1. que la société X._____ Sàrl exploite un centre de fitness et est immatriculée au registre de l'Administration fédérale des contributions (ci-après : l'AFC) en qualité d'assujettie TVA depuis le 26 août 1996;

2. que la société X._____ Sàrl a, en date du 13 mai 1996, contesté son assujettissement à la TVA, en se fondant sur les art. 14 ch. 3, 14 ch. 9 et 14 ch. 17 de l'Ordonnance régissant la taxe sur la valeur ajoutée du 22 juin 1994 (OTVA, RO 1994 II 1464 et les modifications ultérieures);

3. que, par décision du 17 février 2003, l'AFC a constaté que la société X._____ Sàrl avait été assujettie à la TVA à juste titre et que c'était à bon droit qu'elle avait réclamé à ladite société la somme de Fr. 75'000.--, plus intérêts moratoires dès le 1er juillet 1999, pour les périodes fiscales allant du 26 août 1996 au 31 décembre 2000;

4. que, procédant à une estimation dès lors qu'aucun décompte fiscal n'avait été établi pour les périodes du 3e trimestre 1996 au 4e trimestre 2000, l'AFC a fixé, pour les périodes en question, la somme de Fr. 75'000.-- dans le décompte complémentaire n° *** du 17 février 2003;

5. qu'en date du 3 mars 2003, la société X._____ Sàrl a formé réclamation contre la décision de l'AFC du 17 février 2003, en soutenant que les activités déployées dans son centre de fitness étaient exonérées au sens de l'art. 14 OTVA;

6. que, sur la base des décomptes remis par la société X._____ Sàrl le 11 août 2006, l'AFC a finalement fixé le montant dû en sa faveur à hauteur de Fr. 56'084,45.-- et établi, le 4 octobre 2006, l'avis de crédit n° *** de Fr. 18'915,55.--;

7. que, par décision sur réclamation du 23 janvier 2007, l'AFC a rejeté la réclamation formée le 3 mars 2003 par la société X._____ Sàrl et confirmé que cette dernière devait lui verser, à titre de TVA, la somme de Fr. 56'084,45.--, pour les périodes du 26 août 1996 au 31 décembre 2000, plus intérêts moratoires à partir du 1er juillet 1999;

8. que, par recours du 23 février 2007, la société X._____ Sàrl (ci-après : la recourante) a déféré cette décision au Tribunal administratif fédéral, en reprenant en substance l'argumentation qu'elle avait développée devant l'AFC et en invoquant au surplus un déni de justice formel; que l'AFC a conclu au rejet du recours dans sa réponse du 21 mai 2007;

9. qu'invitée par ordonnance du Tribunal administratif fédéral du 27 mars 2008 à se déterminer sur la portée, pour la procédure en cause, des arrêts du Tribunal fédéral 2A.756/2006 du 22 octobre 2007 et 2A.34/2007 du 8 janvier 2008, l'AFC a observé, dans son courrier du 28 avril 2008, que sa réponse du 21 mai 2007 n'avait pas besoin d'être complétée en considération des arrêts précités;

10. que, par courrier du 2 juin 2008 adressé à l'AFC, la recourante a déclaré souhaiter trouver une solution extrajudiciaire, possibilité que l'AFC a manifestement écartée dans sa réponse du 6 juin 2008;

11. que, dans sa détermination du 25 juin 2008, la recourante a observé que les arrêts du Tribunal fédéral susmentionnés (cf. ch. 9 ci-avant) présentaient des différences, au niveau de l'état de fait, avec la présente procédure, de sorte qu'ils ne permettaient pas, à son sens, de tirer des conclusions définitives à son encontre;

et considérant

12. que, sous réserve des exceptions prévues à l'art. 32 de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal administratif fédéral (LTAF, RS 173.32), le Tribunal administratif fédéral, en vertu de l'art. 31 LTAF, connaît des recours contre les décisions au sens de l'art. 5 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA, RS 172.021) prises par les autorités mentionnées aux art. 33 et 34 LTAF;

13. qu'en particulier, les décisions rendues par l'AFC en matière de TVA peuvent être contestées devant le Tribunal administratif fédéral conformément à l'art. 33 let. d LTAF; que le recours doit être déposé dans un délai de trente jours suivant la notification de la décision attaquée (art. 50 PA) et doit revêtir la forme prévue à l'art. 52 al. 1 PA;

14. qu'en l'occurrence, le recours du 23 février 2007 a été valablement interjeté auprès du Tribunal administratif fédéral dans le délai légal et

qu'au terme d'un examen préliminaire, il s'avère qu'il remplit les exigences de forme posées à l'art. 52 al. 1 PA, de sorte qu'il y a lieu d'entrer en matière;

15. que la loi fédérale régissant la taxe sur la valeur ajoutée (LTVA, RS 641.20), adoptée par le Parlement le 2 septembre 1999 et entrée en vigueur le 1er janvier 2001, a abrogé l'OTVA; que toutefois, selon l'art. 93 al. 1 LTVA, les dispositions abrogées ainsi que leurs dispositions d'exécution demeurent applicables, sous réserve de l'art. 94 LTVA, à tous les faits et rapports juridiques ayant pris naissance au cours de leur durée de validité;

16. que, dans le cas présent, la décision attaquée concerne une créance fiscale afférente à la période du 26 août 1996 au 31 décembre 2000, de sorte que l'OTVA est seule applicable à la présente affaire;

17. que le litige concerne exclusivement l'imposition des activités déployées par la recourante dans son centre de fitness et que le principal argument avancé par cette dernière consiste en une prétendue violation des art. 14 ch. 3, 14 ch. 9 et 14 ch. 17 OTVA;

18. que, conformément à l'art. 14 ch. 3 OTVA, sont exclus du champ de l'impôt les traitements dans le domaine de la médecine humaine dispensés par des médecins, des dentistes, des mécaniciens-dentistes, des physiothérapeutes, des sages-femmes ou des personnes exerçant une profession similaire dans le domaine de la santé;

19. que, selon la pratique développée par l'AFC, différentes conditions doivent être remplies pour qu'une prestation dans le domaine de la santé puisse être exclue du champ de l'impôt, à savoir (a) que l'activité en question doit consister en un traitement médical, (b) que ladite activité doit être exercée par une personne reconnue comme prestataire de soins médicaux, soit par une personne disposant de la formation de base appropriée et bénéficiant de l'autorisation cantonale nécessaire et (c) que la preuve doit être apportée que le traitement médical en cause est dispensé sur ordonnance ou mandat médical ou dans le cadre d'une hospitalisation (Instructions 1997 à l'usage des assujettis TVA, n. 592 ss; Brochure d'information n° 24 concernant les traitements dans le domaine de la médecine humaine [y compris la médecine dentaire], des soins hospitaliers ainsi que des soins

corporels [y compris les coiffeurs], ch. 2.2 et 3.9; Notice n° 26 d'utilisation de la brochure "Traitements médicaux");

20. que le Tribunal fédéral a expressément confirmé la pratique de l'AFC, soulignant qu'un traitement médical administré par des membres de professions paramédicales ne peut être pris en compte que si, sur la base d'une ordonnance médicale, il apparaît comme un élément d'une thérapie médicale conduite par un spécialiste, ajoutant que l'existence d'une ordonnance ou d'un mandat médical est un critère de délimitation facile à appliquer, qui permet d'éviter les abus et d'interpréter de manière stricte les dispositions d'exception (arrêt du Tribunal fédéral 2A.485/2004 du 18 mai 2005 consid. 6.2 et références citées);

21. qu'aux termes de l'art. 14 ch. 9 OTVA, sont exclus du champ de l'impôt les opérations dans le domaine de l'éducation de l'enfance et de la jeunesse, de l'enseignement, de l'instruction, de la formation continue et du recyclage professionnels, y compris l'enseignement dispensé par des professeurs privés ou des écoles privées, ainsi que les cours, conférences et autres manifestations à caractère scientifique ou instructif;

22. que l'art. 14 ch. 9 OTVA sert à exclure de l'imposition uniquement les opérations étroitement liées à un but éducatif et formateur; que celles-ci doivent être délimitées des activités de divertissement, lesquelles sont imposables également lorsqu'elles comprennent certains éléments de formation, mais dont le caractère de loisir est prépondérant ou lorsqu'elles ne tendent pas avant tout à approfondir ou transmettre des connaissances (arrêts du Tribunal fédéral 2A.756/2006 du 22 octobre 2007 consid. 2.3.1 à propos de l'art. 18 ch. 11 LTVA, disposition qui recourt à une formulation semblable à celle de l'art. 11 ch. 9 OTVA, et 2A.485/2004 du 18 mai 2005 consid. 7 et les référence citées);

23. que la mise à disposition d'engins de musculation, d'installations de saunas ou de solariums, de même que les cours qui y sont liés, ne tombent pas sous le coup de l'art. 14 ch. 9 OTVA, respectivement de l'art. 18 ch. 11 LTVA (arrêts du Tribunal fédéral 2A.756/2006 précité consid. 3.1.2 et 2A.485/2004 précité consid. 7 in fine);

24. qu'en vertu du principe de l'unité de la prestation – désormais expressément ancré à l'art. 36 al. 4 LTVA – les prestations étroitement

liées d'un point de vue économique et qui ne peuvent être dissociées en raison de leur lien intrinsèque ou physique permanent constituent une seule prestation (cf. arrêts du Tribunal fédéral 2A.756/2006 du 22 octobre 2007 consid. 2.4 et 2A.40/2007 du 14 novembre 2007 consid. 2.2; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1380/2006 et A-1381/2006 du 27 septembre 2007 consid. 4.2.1 et A-1443/2006 du 25 septembre 2007 consid. 2.3);

25. que l'art. 14 ch. 17 OTVA dispose que la mise à disposition d'immeubles et parts d'immeubles à des fins d'usage ou de jouissance est exclue du champ de l'impôt; que selon la let. d de cette disposition toutefois, la location et l'affermage d'outillages et de machines fixés à demeure faisant partie d'une installation ainsi que d'établissements sportifs sont imposables;

26. que les exceptions à l'assujettissement à la TVA, qui sont contraires au système d'un impôt général de consommation et peuvent aboutir à des distorsions de la concurrence ainsi qu'à des taxes occultes, doivent être interprétées restrictivement (ATF 124 II 372 consid. 6a, 193 consid. 5e; arrêts du tribunal fédéral 2C_612/2007 du 7 avril 2008, consid. 5 et 2C_508/2007 du 13 février 2008 consid. 5) et, qu'en matière fiscale, l'assujetti supporte le fardeau de la preuve des faits entraînant la libération ou la diminution de l'imposition (cf. arrêts du Tribunal fédéral 2A.269/2005 du 21 mars 2006 consid. 4 et 2A.642/2004 du 14 juillet 2005 consid. 5.4);

27. qu'en l'espèce, la recourante n'a nullement établi, au vu des pièces figurant au dossier, que les prestations litigieuses consistaient en des traitements médicaux fournis sur la base d'ordonnances ou de mandats médicaux et apparaissaient comme des élément de thérapies médicales, conduites par des spécialistes mis au bénéfice d'une autorisation cantonale de pratiquer (cf. ch. 18 à 20 ci-avant);

28. que les attestations jointes par la recourante à son mémoire de recours (cf. recours p. 7 ch. 8 et 11, p. 9 ch. IV let. A/3-6) et tendant à démontrer que les prestations de fitness relèvent du domaine thérapeutique sont, à cet égard, sans pertinence et qu'au demeurant, les pièces établies après coup ont, sur le plan fiscal, une valeur probante quasi nulle (cf. les arrêts du Tribunal fédéral 2C_614/2007 du 17 mars 2008 consid. 3.4, 2C_470/270 du 19 février 2008 consid. 3.4, ATF 133 IV 153 consid. 7.2 et 7.4 in fine; cf. également arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1373/2006 du 16 novembre 2007

consid. 3.4); qu'au vu de ce qui précède (cf. ch. 18 à 20 ci-avant), le recours s'avère ainsi mal fondé sous l'angle de l'art. 14 ch. 3 OTVA;

29. qu'au vu des pièces figurant au dossier, la recourante n'a pas apporté la preuve que les différents cours qu'elle dispense dans les domaines du fitness et de la santé ont le caractère d'un enseignement, soit qu'ils tendent avant tout à approfondir ou transmettre des connaissances et sont en outre fournis et facturés en tant que tels (cf. ch. 21 à 23 ci-avant); que, partant, l'argument de la recourante, tiré de la violation de l'art. 14 ch. 9 OTVA, doit être rejeté;

30. qu'au surplus, si une part d'enseignement était prouvée, elle devrait s'avérer non pertinente au regard du principe de l'unité de la prestation et de la jurisprudence précitée (cf. ch. 24 ci-avant) qui, manifestement, couvrent le présent état de fait, les cours en question étant indéniablement rattachés aux autres prestations proposées aux clients du centre; que, partant, l'art. 14 ch. 9 OTVA ne saurait trouver application et que le recours doit également être rejeté à cet égard;

31. que, dès lors que la notion d'installation ainsi que d'établissements sportifs de l'art. 14 ch. 17 let. d OTVA vise des installations et établissements servant à la pratique de tout sport, il ne fait aucun doute que le centre de fitness de la recourante est un établissement sportif au sens de cette disposition; qu'au vu de ce qui précède (cf. ch. 25 ci-avant), il n'est dès lors pas contestable que le sauna, le solarium, la piscine, ainsi que les engins et les salles de musculation mis à disposition des clients du centre de fitness tombent sous le coup de cette disposition et sont donc imposables; que, partant, le grief de la recourante tiré de la violation de l'art. 14 ch. 17 OTVA ne résiste pas à l'examen;

32. qu'au surplus, s'agissant de l'argument du déni de justice formel avancé par la recourante (cf. recours p. 3 ss), il convient d'abord de préciser que la longueur de la procédure ne touche pas le bien-fondé de la créance fiscale (arrêt du Tribunal fédéral 2A.464/2000 du 6 mars 2001 consid. 5c; cf. également l'arrêt du Tribunal fédéral 2A.455/2006 du 1er mars 2007);

33. qu'en outre, le principe de célérité de la procédure n'a en l'occurrence pas été violé au regard des circonstances particulières de la présente cause (ATF 130 I 332 consid. 5.2 et 125 V 188 consid. 2a et références citées; arrêts du Tribunal fédéral 2A.455/2006 du

1er mars 2007 consid. 3.3.2, 1E.11/2006 du 28 juin 2006 consid. 2, C 15/05 du 23 mars 2006 consid. 1.1, 2P.198/2003 et 2A.346/2003 du 12 décembre 2003, publiés in RDAF 2003 II 640 ss, consid. 5.2), notamment du fait que la question litigieuse de l'assujettissement des prestations de fitness à la TVA a fait l'objet d'une procédure pilote ayant abouti à l'arrêt du Tribunal fédéral 2A.485/2004 du 18 mai 2005, qu'en date du 1er septembre 2004, la recourante a expressément requis la suspension de la procédure (cf. pièce AFC n° 24) et que la recourante n'a jamais contesté la priorité accordée au traitement de la procédure pilote par rapport aux autres causes dont l'AFC était saisie, dont la présente, bien que cette dernière l'ait informée à ce sujet par courrier du 14 mai 1999 (cf. pièce AFC n° 3);

34. que, selon la jurisprudence, les assujettis ne disposent pas d'un droit à pouvoir répercuter la TVA sur le consommateur final (arrêts du Tribunal fédéral 2C_518/2007 du 11 mars 2008 consid. 3.4, 2C_382/2007 du 23 novembre 2007 consid. 4.2 et références citées; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1593/2006 du 25 janvier 2008 consid. 3.3.4 et A-1383/2006 du 19 juillet 2007 consid. 3.4.4); que, partant, le fait que la recourante ne peut plus récupérer, auprès de ses clients, les montants d'impôt qui lui sont réclamés ne change rien à l'existence de la dette fiscale; qu'il a par ailleurs expressément été prévu à l'art. 28 al. 6 OTVA, respectivement 37 al. 6 LTVA, que les contestations portant sur le transfert d'impôt sont de la compétence des tribunaux civils;

35. que la situation financière de la recourante, bien qu'inconfortable, n'a pas avantage d'incidence sur sa dette fiscale, le Tribunal de céans ne pouvant à ce propos que la renvoyer à la possibilité d'obtenir un plan de paiement (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_382/2007 précité consid. 4.2; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1404/2006 et A-1405/2006 du 21 juin 2007, consid. 7; cf. également l'arrêt du Tribunal administratif A-4124/2007 du 21 juin 2007);

36. qu'au surplus, la recourante a eu la possibilité de payer sous réserve les montants d'impôts contestés, afin qu'il n'en résulte aucun intérêt moratoire (cf. arrêts du Tribunal fédéral 2C_159/2008 du 29 février 2008 consid. 2 et 2C_184/2007 du 4 septembre 2007 consid. 3.1; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1433/2006 du 18 février 2008 consid. 3.2.1, A-1391/2006 du 16 janvier 2008 consid. 2.2 et A-1368/2006 du 12 décembre 2007 consid. 2.4.2 et 2.4.3);

37. que, procédant à une appréciation anticipée des preuves (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_115/2007 du 11 février 2008 consid. 2.2; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-502/2007 du 26 mai 2008 consid. 6.3 et références citées; cf. également l'arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1419/2006 du 31 novembre 2007 consid. 7.2), le Tribunal de céans renonce aux mesures d'instruction requises par la recourante (cf. recours p. 9 s. ch. IV let. B à D), lesquelles n'apparaissent nullement nécessaires; qu'en effet, vu la conclusion incontestable à laquelle parvient le Tribunal de céans, des allégations orales non prouvées, selon lesquelles les clients du centre de fitness de la recourante auraient été envoyés par le corps médical, ne sauraient influer sur le résultat de la présente procédure;

38. que les autres arguments développés par la recourante (cf. recours p. 8 ch. 15, ch. 16 1ère phrase et détermination du 25 juin 2008 p. 4 ch. 11) n'apparaissent au surplus pas pertinents; qu'en particulier, le grief tiré de la violation de l'égalité de traitement, qu'il s'agisse de l'art. 8 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst., RS 101) ou de l'égalité de traitement entre concurrents (art. 27 et 94 Cst.), apparaît mal fondé (cf. arrêts du Tribunal fédéral 2C_612/2007 du 7 avril 2008 consid. 9.2 et 2A.193/2001 du 27 février 2001 consid. 4c; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1555/2006 du 27 juin 2008 consid. 2.7);

39. qu'enfin, la tentative de trouver un arrangement a été manifestement écartée par l'AFC (cf. ch. 10 ci-avant) et que cette démarche n'ajoute rien à l'état de fait qu'il convient d'apprécier;

40. qu'au vu des considérants qui précèdent, le recours doit clairement être rejeté; que, vu l'issue de la cause, les frais de procédure, par Fr. 3'300.--, comprenant l'émolument judiciaire et les débours, sont mis à la charge de la recourante qui succombe, en application de l'art. 63 al. 1 PA ainsi que des art. 1 ss du Règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral (FITAF, RS 173.320.2); que l'autorité de recours impute, dans le dispositif, l'avance sur les frais de procédure correspondants; qu'une indemnité à titre de dépens n'est pas allouée (art. 64 al. 1 PA a contrario, respectivement art. 7 al. 1 FITAF a contrario);

le Tribunal administratif fédéral prononce :

1.
Le recours est rejeté.

2.
Les frais de procédure, d'un montant de Fr. 3'300.--, sont mis à la charge de la recourante. Ce montant est compensé par l'avance de frais déjà versée de Fr. 3'300.--.

3.
Le présent arrêt est adressé :

- à la recourante (Acte judiciaire);
- à l'autorité inférieure (n° de réf. *** ; Acte judiciaire).

Le président du collège : Le greffier :

Pascal Mollard Raphaël Bagnoud

Indication des voies de droit :

La présente décision peut être attaquée devant le Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14, par la voie du recours en matière de droit public, dans les trente jours qui suivent la notification (art. 82 ss, 90 ss et 100 de la loi du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral [LTF, RS 173.110]). Le mémoire doit être rédigé dans une langue officielle, indiquer les conclusions, les motifs et les moyens de preuve, et être signé. La décision attaquée et les moyens de preuve doivent être joints au mémoire, pour autant qu'ils soient en mains de la partie recourante (voir art. 42 LTF).

Expédition :