

(Extrait d'une décision de la Commission fédérale de recours en matière de contributions du 14 avril 1999)

Mehrwertsteuer. Steuerbefreiung der Umsätze eines nicht-gewinnstrebigen Dachverbands von Berufsvereinen, bei welchem ein Teil der Umsätze in Schulungs- und Weiterbildungskurse besteht (Art. 14 Ziff. 9 und 11 MWSTV).

1. Kriterien der Gegenleistung: Begriff und Voraussetzungen (Art. 4 und Art. 26 Abs. 1, 2 und 5 MWSTV). Die Leistungen des Dachverbands fallen in den Geltungsbereich der Mehrwertsteuer.
2. Die Dienstleistungen, welche das Verbandssekretariat an die angeschlossenen Vereine und deren Mitglieder gegen Mitgliederbeiträge erbringt, deren Betrag von der Bedeutung der bezogenen Dienstleistungen abhängt, können nicht aufgrund von Art. 14 Ziff. 11 MWSTV von der Steuer befreit werden.
3. Der Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung steht einer Steuerbefreiung der Schulungs- und Weiterbildungsleistungen des Dachverbands gestützt auf Art. 14 Ziff. 9 MWSTV nicht entgegen.

Taxe sur la valeur ajoutée. Exonération d'opérations d'une fédération d'associations professionnelles sans but lucratif, comprenant une part de cours de formation et de perfectionnement (art. 14 ch. 9 et 11 OTVA).

1. Critère de la contre-prestation: notion et conditions (art. 4 et art. 26 al. 1, 2 et 5 OTVA). Les prestations de la fédération entrent dans le champ de la TVA.
2. Les prestations fournies par le secrétariat de la fédération aux associations affiliées et aux membres de celles-ci moyennant acquittement de cotisations dont le montant est fixé en fonction de l'importance de la prestation fournie ne peuvent pas être exonérées sur la base de l'art. 14 ch. 11 OTVA.
3. Le principe de l'unité de la prestation ne s'oppose pas à une exonération, sur la base de l'art. 14 ch. 9 OTVA, de la part des prestations de la fédération consistant en des cours de formation et de perfectionnement.

Imposta sul valore aggiunto. Esclusione di operazioni di una federazione d'associazioni professionali senza scopo di lucro, comprendenti una parte dei corsi di formazione e di perfezionamento (art. 14 n. 9 e 11 OIVA).

1. Criterio della controprestazione: nozione e condizioni (art. 4 e art. 26 cpv. 1, 2 e 5 OIVA). Le prestazioni della federazione rientrano nel campo dell'IVA.
2. Le prestazioni fornite dal segretariato della federazione alle associazioni affiliate e ai membri di queste ultime contro il versamento di aliquote, il cui ammontare è fissato in funzione dell'importanza della prestazione fornita, non possono essere escluse in base all'art. 14 n. 11 OIVA.
3. Il principio dell'unità della prestazione non si oppone, secondo l'art. 14 n. 9 OIVA, all'esclusione della parte delle prestazioni della federazione consistenti nei corsi di formazione e di perfezionamento.

Résumé des faits:

Fondée en 1928, la Fédération X (ci-après: la Fédération) est une association au sens des art. 60 ss du Code civil du 10 décembre 1907 (CC, RS 210), sise à Genève. Elle regroupe en son sein 103 associations professionnelles ou interprofessionnelles auxquelles sont à leur tour affiliés des entreprises ou des indépendants, représentant au total près de 110 000 personnes actives dans l'économie genevoise. Les recettes de la Fédération proviennent essentiellement des cotisations et honoraires pour travaux spéciaux que lui versent ses membres. La Fédération perçoit auprès de ses adhérents une cotisation de base (cotisation d'affiliation) mais également ce qu'elle nomme des «cotisations pour mise à disposition de secrétariats». Le montant des cotisations d'affiliation est fonction de l'importance des associations membres et se justifie uniquement par l'appartenance d'une association professionnelle à la Fédération. Ces cotisations couvrent les frais annuels d'inscription des membres. Modiques, elles ne représentent que 5,5% des ressources de la Fédération. En revanche, le montant des «cotisations pour mise à disposition de secrétariats» dépend de la mesure dans laquelle les membres font appel aux services de la Fédération. Par

ailleurs, cette dernière effectue également, à la demande, certains travaux spéciaux, contre honoraires. La Fédération est immatriculée au registre de l'Administration fédérale des contributions (AFC) depuis le 1er janvier 1995 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, RS 641.201).

Par courrier du 5 mai 1995, la Fédération requit de l'AFC une décision formelle sur la question du traitement fiscal de ses opérations. S'ensuivit une procédure qui conduisit l'AFC à rendre une décision sur réclamation le 14 août 1997, dans laquelle dite administration admit que l'affiliation d'associations à la Fédération moyennant paiement d'une cotisation de base (cotisation d'affiliation) pouvait bénéficier de l'exonération prévue à l'art. 14 ch. 11 OTVA. Par ailleurs, elle donna acte à la réclamante que les prestations fournies contre paiement d'honoraires pour travaux spéciaux étaient imposables. S'agissant des services rendus aux membres par le secrétariat de la Fédération moyennant paiement d'une cotisation, l'AFC parvint à la conclusion qu'ils tombaient sous le coup de l'impôt. L'art. 14 ch. 11 OTVA serait en effet inapplicable, dans la mesure où les cotisations perçues ne sont pas des cotisations au sens étroit. En effet, les cotisations pour mise à disposition de secrétariat sont fixées en fonction de l'importance de la prestation dont les membres bénéficiaient, ce qui leur confère sans nul doute le caractère de contre-prestations. Au surplus, l'AFC souligna que la Fédération fournissait également des prestations aux membres des associations qui lui étaient affiliées, autrement dit à des tiers, ce qui exclut également l'application de l'art. 14 ch. 11 OTVA.

Par mémoire du 15 septembre 1997, la Fédération X (la recourante) a interjeté recours auprès de la Commission fédérale de recours en matière de contributions (la Commission de recours ou le Tribunal de céans). La recourante conclut à ce que la décision sur réclamation soit annulée en tant qu'elle constate que les prestations fournies par son secrétariat syndical aux membres et à leurs affiliés moyennant paiement de cotisations sont imposables. En substance, elle soutient que les conditions énoncées par l'art. 14 ch. 11 OTVA sont remplies et qu'il convient par conséquent d'exonérer lesdites prestations. Elle relève par ailleurs que certaines de ses opérations doivent en tout état de cause être exonérées en tant qu'il s'agit de cours de formation et

de perfectionnement tombant sous le coup de l'art. 14 ch. 9 OTVA. Invitée à présenter une réponse, l'AFC conclut au rejet du recours avec suite de frais, pour les raisons déjà invoquées dans sa décision sur réclamation.

Extraits des considérants:

1. (...)

2. (...)

e. En l'occurrence, le litige porte sur la question du traitement fiscal des prestations fournies par les secrétaires patronaux de la recourante à ses adhérents et aux membres de ces derniers moyennant acquittement de cotisations dont le montant est fixé en fonction de l'importance de la prestation fournie. Il conviendra dans un premier temps de s'assurer que les prestations litigieuses entrent dans le champ d'application de la TVA (consid. 3). Si tel est le cas, la Commission de recours devra alors examiner si les prestations de la recourante peuvent bénéficier de l'exonération de l'art. 14 ch. 11 OTVA (consid. 4b), après avoir vérifié la constitutionnalité de cette disposition (consid. 4a). A cet égard, il convient de rappeler que, bien que la liste d'opérations dressée par l'art. 14 OTVA soit intitulée «liste des opérations exclues du champ de l'impôt», elle concerne en réalité des exonérations au sens technique (ATF 124 II 202 consid. 5e). Si, après avoir en outre examiné les griefs de violation des principes de l'égalité de traitement (consid. 5) et de la liberté d'association (consid. 6) soulevés par la recourante, la Commission de recours arrive à la conclusion que les prestations dont est litige sont imposables et ne bénéficient pas de l'exonération prévue à l'art. 14 ch. 11 OTVA, il lui faudra encore s'assurer qu'elles ne sont pas exonérées par une autre disposition légale, tel l'art. 14 ch. 9 OTVA (consid. 7).

3.a. Pour qu'une opération entre dans le champ de la TVA, l'existence d'une contre-prestation est nécessaire (Daniel Riedo, *Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht*, Berne 1999, ch. 6, p. 223 ss, en particulier ch. 6.4.2, p. 239 ss, cf. également la note de bas de page n° 211 p. 62). Ce critère découle tant de l'art. 4 OTVA, qui vise les livraisons de biens et les prestations de services effectuées «à titre onéreux» sur territoire suisse, que de l'art. 26 al. 2 OTVA. Est réputé contre-prestation tout ce que le destinataire, ou un tiers à sa place, dépense en contrepartie de la livraison ou de la prestation de services (art. 26 al. 1 et 2 OTVA). La Commission de recours de céans a déjà eu l'occasion de définir cette notion à plusieurs reprises (voir notamment les décisions non entrées en force du 6 mai 1998 en la cause H. [1997-015] consid. 5a, du 22 septembre 1998 en la cause C. [1997-079] consid. 4a et du 24 avril 1997, en la cause D. [CRC 1997-041] consid. 4a, avec les renvois). Elle a considéré que l'existence d'une contre-prestation ne peut être admise que si trois conditions principales sont remplies:

- d'abord, les participants à l'opération doivent se trouver dans un rapport de fournisseur et d'acquéreur;
- ensuite, une prestation doit être fournie et faire face à une contre-prestation;
- enfin, il doit exister un lien direct entre la prestation et la contre-prestation.

A noter en outre que rien ne s'oppose à ce que la contre-prestation déterminante ou une partie de celle-ci soit constituée par une taxe ou une contribution de droit public, hormis bien sûr la TVA elle-même. Cela correspond à la notion large de contre-prestation telle qu'elle est prévue par l'OTVA (cf. art. 26 al. 2 et 5 OTVA; voir aussi le Commentaire de l'OTVA du 22 juin 1994, p. 29; pour l'Europe, voir l'art. 11 A ch. 1 let. a et ch. 2 let. a de la sixième directive et Ben Terra / Julie Kajus, *A Guide to the European VAT Directives*, Amsterdam 1993 et les mises à jours ultérieures, Classeur n° 2, partie VIII.2, p. 37).

b. En l'espèce, il convient de souligner que le montant des «cotisations pour mise à disposition de secrétariat» - contrairement à celui des cotisations d'affiliation - varie en fonction de l'importance et des besoins de chacune des 103 associations affiliées à la recourante et de l'utilisation qu'elles font du secrétariat syndical. Ce dernier est assumé par 14 secrétaires patronaux et se divise en trois secteurs principaux: (a) commerce, bâtiment et textile; (b) artisanat, industrie, transports et santé; (c) immobilier. Il ressort des explications fournies par la recourante qu'en échange des services rendus par ses secrétaires, elle «requiert des différents groupements, outre le remboursement des frais et débours effectifs, des prestations financières qualifiées par les statuts de (art. 13 let. a) et d' dans la comptabilité des associations» (...). Selon elle, cette différence de terminologie ne serait pas significative, d'autant que les montants perçus figurent dans ses propres comptes, sous le poste «cotisations».

La recourante soutient que ses adhérents n'attendent pas d'elle qu'elle leur fournisse des prestations particulières et individuelles. Selon elle, les opérations de secrétariat seraient déployées dans l'intérêt général de tous les membres et revêtiraient un caractère éminemment syndical. Elle en tire la conclusion qu'elles constituent donc l'essence même du but statutaire de l'organisation et qu'il serait par conséquent contraire à la réalité de les considérer seulement comme une suite d'opérations individuelles entrant chacune dans le but statutaire de la Fédération. Elle en veut pour preuve que si ces opérations étaient accomplies isolément, elles perdraient selon elle de leur efficacité et sortiraient dès lors du but statutaire, qui est de défendre l'économie privée. Il s'agirait en fait d'un faisceau d'opérations dont les membres attendent qu'elles soient réalisées dans leur ensemble et non individuellement. Toutefois, cette argumentation ne convainc pas. En effet, ainsi que la Commission de recours a déjà eu l'occasion de le dire, il ne suffit pas, pour conclure à l'absence d'une contre-prestation, que l'opération en cause ne serve que les buts statutaires (cf. la décision précitée du 24 avril 1997 consid. 5a). Il

n'est pas contesté que la recourante offre les services énumérés ci-dessus en échange du paiement d'une cotisation dont le montant dépend de l'importance des prestations fournies. Les cotisations versées représentent donc, à l'évidence, la contrepartie financière due par les membres pour bénéficier des services offerts par le secrétariat de la Fédération. Elles doivent par conséquent être considérées comme des redevances pour services rendus dans la mesure où chacun des membres participe au financement en proportion de l'intérêt qu'il y trouve. En ce sens, les cotisations sont fixées de manière individualisée. Cette dépendance entre la prestation fournie et la quotité de la cotisation est concrétisée par le fait que le montant des cotisations varie en fonction des membres, ce qui conduit la Commission de recours à la conclusion qu'il existe un véritable échange révélant l'existence d'une contre-prestation (voir Riedo, *op. cit.*, p. 239 s.). Ainsi que l'a souligné l'AFC dans sa décision du 6 juillet 1995, il eût fallu, pour admettre que les cotisations pour mise à disposition de secrétariat ne soient pas des contre-prestations, que les montants versés par les adhérents le fussent de manière abstraite, sans rapport aucun

avec une prestation particulière ni référence à une activité quelconque de l'organisme. Tel n'est précisément pas le cas puisqu'ils sont versés en échange d'une prestation particulière: en payant leurs cotisations, les membres attendent de la recourante qu'elle leur dispense certains services. De la même façon, la recourante, en encaissant ces cotisations, s'engage envers ses membres à fournir lesdits services. Il ressort d'ailleurs clairement du dossier que la recourante ne fournit pas une même prestation à tous ses membres. Par exemple, elle fournira à chacun, selon sa demande, des prestations d'analyse, de gestion administrative, de

conseil ou de négociation différenciées. Ainsi que le fait remarquer l'autorité intimée dans sa réponse, on ne peut nier que des opérations telles que la gestion administrative courante du secrétariat des associations affiliées ou la rédaction de procès-verbaux sont effectuées dans l'intérêt particulier et économique des membres concernés. Le fait que la cotisation soit modulée en fonction des membres prouve d'ailleurs que les prestations fournies à chacun ne sont pas identiques. Ainsi, l'association A et l'association B ont-elles versé des cotisations nettement plus élevées que l'association C (...). A ce propos, il est du reste révélateur de constater - même si ce fait n'est pas déterminant en soi - que les associations affiliées comptabilisent les «cotisations pour mise à disposition de secrétariat» versées à la recourante sous la rubrique «honoraires». Dès lors que les affiliés tirent un avantage individualisé du paiement des cotisations et que le financement est ainsi «personnalisé», l'exigence du lien direct est manifestement respectée, de même que sont réunies les autres conditions nécessaires à la reconnaissance d'une contre-prestation.

Il en résulte que les prestations fournies par le secrétariat syndical de la recourante sont bien faites à titre onéreux, qu'elles entrent donc dans le champ d'application de la TVA et qu'elles sont par conséquent soumises à l'impôt.

4. La Commission de recours étant parvenue à la conclusion que les prestations litigieuses tombent dans le domaine d'application de la TVA, il reste encore à déterminer si les conditions permettant une exonération au sens technique sont remplies ou non.

a.aa. Comme on l'a vu, la Confédération peut, aux termes de l'art. 41ter al. 1 let. a et al. 3 Cst., percevoir un impôt sur le chiffre d'affaires (taxe sur la valeur ajoutée). Celui-ci frappe 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. 8 al. 2 let. a ch. 1 disp. trans. Cst., les livraisons de biens et les prestations de services qu'une entreprise effectue à titre onéreux sur territoire suisse (y compris la livraison à soi-même) sont soumises à l'impôt. Ce dernier se calcule sur la contre-prestation et, lorsqu'il n'y a pas de contre-prestation ou qu'il s'agit d'une importation, sur la valeur du bien ou de la prestation de services (art. 8 al. 2 let. f disp. trans. Cst.). Le Conseil fédéral a concrétisé les dispositions de l'arrêté fédéral rappelées ci-dessus comme suit: sont soumises à l'impôt, pour autant qu'elles ne soient pas expressément exclues du champ de l'impôt, les livraisons de biens et les prestations de services fournies à titre onéreux sur territoire suisse (art. 4 let. a et b OTVA). Conformément à l'art. 5 al. 1 OTVA, il y a livraison de biens lorsqu'est accordé le pouvoir de disposer économiquement d'un bien en son propre nom (par ex. en vertu d'un contrat de vente ou de commission). Est considérée comme prestation de services toute prestation qui ne constitue pas la livraison d'un bien (art. 6 al. 1 OTVA). Constituent également des livraisons de biens et des prestations de services, les prestations effectuées en vertu de la loi ou en raison d'une réquisition de l'autorité publique (art. 7 OTVA).

bb. La constitutionnalité de l'art. 14 ch. 11 OTVA n'est pas sujette à caution. En effet, cette disposition est en tous points conforme à l'art. 8 al. 2 let. b ch. 10 disp. trans. Cst., qui prévoit expressément que les prestations de services rendues par des organismes sans but lucratif à leurs membres, moyennant une cotisation fixée conformément aux statuts, ne sont pas soumises à l'impôt, sans droit à la déduction de l'impôt préalable. Au surplus, cette réglementation est conforme à la sixième directive européenne. En effet, cette dernière dispose en son art. 13A al. 1 let. l que les prestations de services, ainsi que les livraisons de biens qui leur sont étroitement liées, fournies à leurs membres dans leur intérêt collectif, moyennant une cotisation fixée conformément aux statuts, par des organismes sans but lucratif poursuivant des objectifs de nature politique, syndicale, religieuse, patriotique, philosophique, philanthropique, ou civique sont exonérées de l'impôt, à condition que cette exonération ne soit pas susceptible de provoquer des distorsions de concurrence. Il en résulte qu'en adoptant l'art. 14 ch. 11 OTVA, le Conseil fédéral a respecté la volonté du constituant.

b. Aux termes de l'art. 14 ch. 11 OTVA, les conditions - cumulatives - d'une exonération sont les suivantes:

1. Les prestations sont le fait d'un organisme sans but lucratif; est considéré comme tel celui qui a été constitué sans volonté de réaliser un gain de nature pécuniaire, c'est-à-dire qui n'a pas la volonté de réaliser des bénéfices. Dès lors, deux conditions doivent être réunies pour admettre l'existence d'un tel organisme:

- L'absence de recherche systématique d'excédents. Même de façon limitée, l'utilisation de démarches ayant pour objectif de réaliser des bénéfices remet en cause le caractère de non-lucrativité. La pratique d'une politique de tarifs élevés, le recours à la publicité, sous différentes formes (ristournes pour paiements d'avances ou remises pour parrainages, par exemple) constituent des indices importants de la recherche de profits.

- L'absence de profit matériel direct ou indirect pour les membres, fondateurs ou dirigeants de l'organisme: les éventuels bénéfices ne sont pas distribués mais réinvestis dans l'organisme lui-même.

2. Cet organisme poursuit des objectifs de nature politique, syndicale, économique, religieuse, patriotique, philosophique, philanthropique, culturelle ou civique.

3. Les membres versent une cotisation fixée statutairement (voir également le ch. 611 des Instructions 1997 à l'usage des assujettis TVA[21]). Si un montant supplémentaire doit être versé pour bénéficier d'une prestation de l'association, ce montant est soumis à la TVA.

4. Enfin, les prestations sont réservées aux membres de l'organisme.

aa. En l'espèce, s'agissant de la condition relative au caractère désintéressé de l'organisme, il y a lieu de relever que l'art. 1er des statuts de la Fédération énonce que celle-ci est une association sans but lucratif. Cette assertion est vérifiée puisqu'il ressort du dossier (...) que la recourante n'a recours à aucune démarche commerciale en vue d'attirer de nouveaux membres. Tout au plus remet-elle aux intéressés, sur demande expresse, des plaquettes de présentation de ses activités. Les excédents de recettes réalisés ne sont pas distribués mais reportés au bilan. Les fondateurs et dirigeants de la recourante ne sont pas intéressés à l'excédent de recettes. Bien au contraire, ils sont tenus de rétrocéder l'intégralité des indemnités et jetons de présence qu'ils pourraient toucher es qualités. Les membres du conseil de direction ne touchent pas d'indemnité pour siéger. Les adhérents, eux non plus, ne tirent aucun bénéfice des excédents de recettes. Au surplus, l'art. 17 des statuts prévoit qu'en cas de dissolution, l'actif net éventuel devrait être affecté à une institution poursuivant des buts analogues ou déposé auprès d'une institution de droit public, qui, à son tour, ne pourrait l'utiliser que pour des tâches d'intérêt général. Il convient dès lors d'admettre que la première condition est réalisée.

bb. S'agissant des objectifs poursuivis par la recourante, il ressort de l'art. 2 des statuts que l'association a pour objectif d'agir en

faveur de l'économie privée et de défendre les intérêts de ses membres (...).

On peut certes se demander si, au regard de l'art. 14 ch. 11 OTVA, seules les opérations de l'organisme en relation directe avec l'un des domaines d'activités énumérés peuvent bénéficier de l'exonération, ou s'il suffit que l'objectif général de l'organisme remplisse cette condition pour que toutes ses opérations soient alors automatiquement couvertes par l'exonération. En l'occurrence, le but général poursuivi par la recourante est manifestement de nature syndicale. En revanche, il est possible que certains des services offerts par son secrétariat ne soient pas en relation directe avec cet objectif. Cependant, la question de savoir si la deuxième condition énoncée par l'art. 14 ch. 11 OTVA est satisfaite ou non peut demeurer ouverte en l'espèce, car, ainsi que cela va être démontré par la suite, les deux conditions suivantes ne sont pas remplies.

cc. La troisième condition énoncée par l'art. 14 ch. 11 OTVA porte sur le mode de fixation des cotisations prélevées par la recourante en échange des services rendus par ses secrétariats. Il convient de rappeler qu'il a déjà été établi (cf. consid. 3 ci-dessus) que les prestations dont est litige sont l'objet d'une contre-prestation et tombent dans le champ de l'impôt. A ce stade, seul importe donc de savoir si les cotisations dont il est question ont été fixées statutairement ou non. A cet égard, il convient de souligner qu'afin de respecter les principes fondamentaux et supérieurs de la généralité et de la neutralité de l'impôt ainsi que le principe constitutionnel de l'égalité devant l'impôt, il s'impose de définir le champ d'application de la TVA de la manière la plus large possible. Il en résulte que les exceptions, et notamment la liste des activités exonérées, doivent être interprétées de manière restrictive (cf. notamment la décision non publiée de la Commission de recours du 22 septembre 1998 en la cause C. [CRC 1997-079] consid. 3a/cc concernant les activités exclues du champ de l'impôt; cf. notamment ATF 124 II 202 consid. 5e, 124 II 380 consid. 8a; Steuer Revue 9/98 p. 527; cf. également, sur les exonérations, Stephan Kuhn / Peter Spinnler, Mehrwertsteuer, Muri/Berne 1994, p. 56 et réf. citées; Pascal Mollard, La TVA suisse et la problématique des exonérations, Archives de droit fiscal suisse [ci-après: Archives] 63, p. 454 ss). Il ressort du dossier qu'en l'espèce, le montant des cotisations est fixé par l'Assemblée générale de l'association, sur la base du budget annuel établi par chaque association membre pour ses propres besoins (...).

La recourante fait valoir que les cotisations ne doivent pas nécessairement être fixées directement par les statuts. Se basant sur la doctrine relative à l'art. 71 al. 1 CC (Jean-François Perrin, Droit de l'association, 1992, p. 109), elle soutient qu'il suffit que les statuts posent le principe d'une contribution périodique et délèguent à un organe de l'association la compétence de déterminer l'importance du montant dû. Cette argumentation ne saurait être retenue dans la mesure où tant la Constitution que le texte de l'ordonnance exigent expressément que les cotisations soient fixées dans les statuts. Compte tenu de la nécessité qui vient d'être évoquée d'interpréter le texte légal de manière restrictive, il apparaît à tout le moins nécessaire que les clés de fixation du montant des cotisations, les critères permettant d'en déterminer la quotité figurent dans les statuts, ce qui n'est pas le cas en l'occurrence puisque l'art. 13 let. a des statuts se contente d'énoncer que les cotisations sont l'une des ressources dont dispose la recourante. Cette disposition est trop imprécise pour constituer une base statutaire suffisante au regard de l'art. 14 ch. 11 OTVA. En conséquence, il apparaît que la troisième condition énoncée par cette disposition n'est pas satisfaite.

dd. Enfin, l'ordonnance exige que les prestations soient fournies à des membres de l'organisme en question. Constatant que les services de la recourante s'adressaient parfois aussi aux personnes affiliées aux organisations membres, l'AFC a considéré que cette condition n'était pas non plus remplie (...). Toutefois, la recourante conteste fournir des prestations à des tiers. Elle explique qu'en fournissant des prestations à des personnes membres des associations qui lui sont affiliées, elle supplée ses propres membres (les associations) dans l'accomplissement de tâches syndicales qu'ils devraient normalement accomplir eux-mêmes. Les associations prélèvent des cotisations auprès de leurs adhérents mais ne peuvent toutefois assumer tous leurs devoirs envers eux, raison pour laquelle elles versent à leur tour des cotisations à la Fédération, qui leur fournit un représentant syndical. Dès lors, la recourante soutient qu'en fournissant des prestations aux adhérents des associations membres elle agit en réalité pour ces dernières. Quoi qu'il en soit, cet argument ne résiste pas à l'examen. En effet, malgré les explications fournies par la recourante, il n'en demeure pas moins que les personnes bénéficiaires de ses services n'ont pas directement adhéré à la Fédération et ne peuvent par conséquent en être considérées comme membres au sens de l'art. 14 ch. 11 OTVA, dont il a été rappelé qu'il doit être interprété restrictivement. La Commission de recours constate par conséquent que la dernière condition énoncée par l'ordonnance n'est pas remplie lorsque la recourante dispense ses bons offices aux «membres de ses membres», lesquels ne peuvent être considérés autrement que comme des tiers.

c. Les considérations qui précèdent amènent la Commission de recours à la conclusion que les conditions d'une exonération au sens de l'art. 14 ch. 11 OTVA ne sont pas remplies en l'espèce, notamment parce que le mode de fixation des cotisations ne figure pas dans les statuts et que les prestations dispensées par la recourante ne le sont pas toujours à des membres de celle-ci. A moins que les prestations de l'organisme ne tombent sous le coup d'une autre disposition de l'OTVA permettant leur exonération elles doivent donc en principe être soumises à l'impôt.

5. La recourante invoque encore le principe de l'égalité de traitement en faisant valoir que les prestations d'autres associations du même type ne seraient pas, à sa connaissance, soumises à la TVA. (...) . Ce grief est (...) rejeté comme irrelevant.

6. Par ailleurs, la recourante soutient encore que la décision attaquée violerait le principe de la liberté d'association énoncé à l'art. 56 Cst. Selon elle, le fait d'imposer les opérations du secrétariat syndical, qui constituent en pratique le principal moyen de défense et de représentation de ses membres, restreindrait de manière inadmissible la possibilité de ceux-ci de se regrouper au sein de la Fédération (...). Ce grief est (...) également rejeté, comme manifestement infondé.

7. La recourante fait enfin valoir à titre subsidiaire que les cotisations pour mise à disposition d'un secrétariat syndical permettent entre autres de financer des prestations de formation et de perfectionnement, lesquelles devraient être exonérées de l'impôt sur la base de l'art. 14 ch. 9 OTVA.

a.aa. Aux termes de l'art. 14 ch. 9 OTVA, sont exonérées 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 professionnel, 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». Dans sa décision du 25 septembre 1998 en la cause A. (CRC 1997-020, publiée dans MWST-Journal 4/98 p. 157 ss), la Commission de recours a déjà eu l'occasion de constater que l'art. 14 ch. 9 OTVA était en principe conforme à la Constitution et aux principes supérieurs de la TVA (consid. 4). Il n'y a donc pas lieu d'y revenir ici. Les Instructions 1997 précisent que tombent notamment sous le coup de cette disposition toutes les prestations de formation continue, sous toutes ses formes et de quelque niveau que ce soit (ch. 606 ss; cf. également la Brochure d'information n°18 de l'AFC).

bb. Seules quelques-unes des prestations de la recourante étant susceptibles de bénéficier de l'art. 14 ch. 9 OTVA, il convient d'examiner si le principe de l'unité de la prestation doit trouver application en l'occurrence. En vertu de ce principe, des opérations économiques ne doivent pas être scindées en plusieurs prestations indépendantes si elles sont indissociables et forment un tout au point de vue économique (cf. notamment la décision précitée du 25 septembre 1998 consid. 5a, ainsi que la décision non publiée de la Commission de recours du 29 juillet 1998 en la cause M. [CRC 1997-063] consid. 5d/bb et réf. citées; Rau/Dürrwächter, Umsatzsteuer, Kommentar, Cologne, § 1 ch. 86, particulièrement § 3 ch. 78; Sölch/Ringleb/List, Umsatzsteuer, Kommentar, Munich, § 1 ch. 14). On ne peut toutefois conclure à l'existence d'une prestation unique que lorsque les différentes activités en cause sont liées sur les plans objectif, temporel et économique de telle manière qu'elles forment les composantes indissociables d'une opération qui les englobe toutes.

cc. Du point de vue de la TVA, des opérations distinctes peuvent aussi être considérées comme faisant partie d'une prestation unique si elles se trouvent dans un rapport d'accessoire à principal, les prestations accessoires partageant le sort fiscal de la prestation principale si les opérations sont annexes l'une à l'autre ou si elles se trouvent dans un rapport étroit. Une prestation ne peut toutefois être qualifiée d'accessoire qu'à la condition qu'elle serve à l'accomplissement d'une autre prestation, la complète ou l'améliore. Eu égard aux exigences du principe de la légalité, l'unité de deux prestations distinctes ne doit être admise qu'avec réserve

lorsque l'une des prestations serait exonérée et l'autre non (cf. décisions précitées du 25 septembre 1998 consid. 5a et du 29 juillet 1998 consid. 5d/bb; Camenzind Alois / Honauer Niklaus, Handbuch zur neuen MWST. Eine Wegleitung für Unternehmer und Steuerberater, Berne 1995, ch. 105, p. 57).

b. En l'espèce, il ressort effectivement de la lecture de l'art. 2 des statuts de la recourante que celle-ci s'est notamment fixée pour objectif de «promouvoir la formation professionnelle, y compris au niveau supérieur, en favorisant également la réintégration et le recyclage, ainsi qu'en participant à des institutions tendant à

maintenir la sécurité de l'emploi en vue d'assurer à chacun une meilleure protection» (let. e, cf. également let. g). A cette fin, il arrive que les secrétariats syndicaux de la recourante donnent des cours ou conférences (...). Bien que la Commission de recours ne dispose pas de plus amples informations sur ces cours, il ne paraît pas exclu, prima facie, que de telles opérations puissent en principe bénéficier de l'exonération prévue par l'art. 14 ch. 9 OTVA. Il semble qu'il s'agisse là d'une activité tout à fait occasionnelle de la recourante. Elle ne saurait toutefois être considérée comme indissolublement liée aux activités déployées à titre principal puisqu'elle ne leur est pas liée sur les plans objectif, temporel ni même économique. Elle vise au contraire la réalisation de l'un des objectifs distincts poursuivis par la recourante. De la même manière, elle ne peut être considérée comme une activité accessoire à l'une des autres activités syndicales. En l'état, rien ne semble donc s'opposer à ce que les cours et conférences donnés par la recourante ne soient exonérés de l'impôt en application de l'art. 14 ch. 9 OTVA. Il incombe à l'AFC de déterminer, avec la collaboration de la recourante, la part que ces prestations représentent. Le cas échéant, une nouvelle procédure pourra être initialisée sur ce point.

8. Les considérations qui précèdent conduisent la Commission de recours à admettre partiellement le recours dans le sens du consid. 7 et à le rejeter au surplus.

Dokumente der SRK