

(Décision de la Commission fédérale de recours en matière de contributions du 9 février 2001 en la cause X Sàrl [CRC 1999-073])

Mehrwertsteuer. Steuerbefreiung von Heilbehandlungen (Art. 14 Ziff. 3 MWSTV), der mit der Kinder- und Jugendbetreuung verbundenen Umsätze (Art. 14 Ziff. 8 MWSTV) und der Dienstleistungen im Erziehungs- oder Unterrichtsbereich (Art. 14 Ziff. 9 MWSTV). Steuernachfolge (Art. 23 Abs. 2 MWSTV).

- Begriffe und jeweilige Voraussetzungen der drei betrachteten Steuerbefreiungen (E. 3a und 4d/aa).
- Gemeinsamkeiten und Unterschiede der drei Dienstleistungskategorien. Alle zielen auf eine Verbesserung der Lebensumstände des Einzelnen ab. Die drei Kategorien sind jedoch klar voneinander getrennt und schliessen eine kaskadenweise oder subsidiäre Steuerbefreiung aus (E. 3b/aa).
- Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung und Zugehörigkeit der Neben- zur Hauptsache. Folgen für die Besteuerung, je nachdem, ob die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) für die Verbuchung eine spezielle - gesonderte oder gemeinsame - Rechnungsstellung verlangt oder nicht (E. 3b/bb).
- Untersuchungsgrundsatz und Anspruch des Steuerpflichtigen auf Gewährung des rechtlichen Gehörs. Anspruch des Steuerpflichtigen auf Teilnahme an der Beweiserhebung, insbesondere im Einspracheverfahren (E. 3b/cc).
- Im vorliegenden Fall keine Steuerbefreiung gemäss Art. 14 Ziff. 3 MWSTV, sondern grundsätzlich gemäss Art. 14 Ziff. 8 und 9 MWSTV. Teilweise Gutheissung der Beschwerde gestützt auf den Grundsatz von Treu und Glauben, die Verhältnismässigkeit, das Willkürverbot und wegen Verletzung des Anspruchs auf Gewährung des rechtlichen Gehörs. Rückweisung des Falls an die ESTV (E. 4).
- Aufhebung der rückwirkenden Steuerpflicht der Beschwerdeführerin (E. 6).
- Die Steuernachfolge unterliegt gemäss MWSTV keiner zeitlichen Begrenzung, im Gegensatz zum MWSTG (E. 7a).

Taxe sur la valeur ajoutée. Exonération des traitements (art. 14 ch. 3 OTVA), des opérations liées à la protection de l'enfance et de la jeunesse (art. 14 ch. 8 OTVA) et des prestations d'éducation ou d'enseignement (art. 14 ch. 9 OTVA). Succession fiscale (art. 23 al. 2 OTVA).

- Notions et conditions respectives des trois exonérations considérées (consid. 3a et 4d/aa).
- Points communs et distinctions entre les trois catégories de prestations. Toutes visent une amélioration du bien-être de l'individu. Mais les trois catégories sont clairement différenciées, excluant tout système d'exonération en cascade ou par défaut (consid. 3b/aa).
- Principe de l'unité de la prestation et rapport d'accessoire à principal. Conséquences pour l'imposition selon que, au niveau comptable, l'Administration fédérale des contributions (AFC) exige ou n'exige pas une facturation spéciale - séparée ou globale (consid. 3b/bb).
- Principe inquisitoire et droit d'être entendu du contribuable. Droit de celui-ci de participer à l'administration des preuves, spécialement en procédure de réclamation (consid. 3b/cc).
- En l'espèce, rejet de toute exonération sur la base de l'art. 14 ch. 3 OTVA et admission de principe d'une exonération sur la base de l'art. 14 ch. 8 et 9 OTVA. Admission partielle du recours pour des motifs liés à la bonne foi, à l'équité, à l'interdiction de l'arbitraire et à la violation du droit d'être entendu. Renvoi de la cause à l'AFC (consid. 4).
- Annulation de l'assujettissement rétroactif de la recourante (consid. 6).
- La succession fiscale n'est pas soumise à une limite temporelle sous l'OTVA, à la différence de la LTVA (consid. 7a).

Imposta sul valore aggiunto. Esenzione dei trattamenti di cura (art. 14 n. 3 OIVA), delle operazioni legate alla protezione dell'infanzia e della gioventù (art. 14 n. 8 OIVA) e delle prestazioni educative o d'insegnamento (art. 14 n. 9 OIVA). Successione fiscale (art. 23 cpv. 2 OIVA).

- Nozioni e condizioni rispettive delle tre esenzioni considerate (consid. 3a e 4d/aa).
- Punti comuni e differenze fra le tre categorie di prestazioni. Tutte mirano ad un miglioramento del benessere dell'individuo. Tuttavia, le tre categorie sono chiaramente distinte, per cui è escluso un sistema di esenzione a cascata o sussidiario (consid. 3b/aa).
- Principio dell'unità della prestazione e appartenenza dell'accessorio al principale. Conseguenze per l'imposizione a dipendenza se, a livello contabile, l'Amministrazione federale delle contribuzioni (AFC) esige o non esige una fatturazione speciale - separata o globale (consid. 3b/bb).
- Principio inquisitorio e diritto di essere sentito del contribuente. Diritto di quest'ultimo di partecipare all'amministrazione delle prove, specialmente durante la procedura di reclamo (consid. 3b/cc).
- Nella fattispecie, rifiuto di un'esenzione sulla base dell'art. 14 n. 3 OIVA e ammissione del principio di un'esenzione in virtù dell'art. 14 n. 8 e art. 9 OIVA. Ammissione parziale del ricorso per motivi legati alla buona fede, all'equità, al divieto dell'arbitrario e alla violazione del diritto di essere sentito. Rinvio della causa all'AFC (consid. 4).
- Annullamento dell'assoggettamento retroattivo della ricorrente (consid. 6).

- Secondo l'OIVA, a differenza di quanto previsto dalla LIVA, la successione fiscale non è sottoposta ad un limite temporale (consid. 7a).

A. X Sàrl est une société à responsabilité limitée (Sàrl) dont le but social consiste en l'application de l'audio-psycho-phonologie, la pédagogie de l'écoute, la tenue de cours et séminaires en groupe ou individuels. Elle a repris les actifs et passifs de la raison individuelle «Centre X», cabinet d'audio-psycho-phonologie, selon un contrat d'apport d'octobre 1998. Mme Y possède une participation majoritaire dans la société, dont elle détient les trois quarts du capital social. Elle en est en outre la seule associée gérante et la seule titulaire de la signature individuelle.

B. En octobre 1994, le Centre X interpella l'Administration fédérale des contributions (AFC) aux fins de déterminer s'il était bien concerné par l'ordonnance du 22 juin 1994 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (OTVA, RO 1994 1464), en particulier par son art. 14 ch. 3 et ch. 9 (exclusion du champ de l'impôt des traitements médicaux et des opérations dans le domaine de l'éducation, de l'enseignement, de l'instruction et de la formation). A l'appui de sa requête, le Centre X remit à l'AFC de la documentation publicitaire et comptable. Après un échange de correspondance entre les parties, l'AFC rendit une décision formelle le 17 octobre 1995. Elle y constata que «les programmes de training de la méthode X» étaient imposables et que le Centre X était assujéti à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA). En effet, pour l'autorité, l'absence de formation médicale de l'exploitante du Centre X et de son employée, ajoutée à l'inexistence d'un contrôle officiel, excluait que l'on considère ses prestations comme des traitements médicaux. Par ailleurs, le but du centre étant de soulager des troubles et des difficultés, et non de transmettre des connaissances, ses prestations ne relevaient pas de la formation.

C. Le Centre X déposa une réclamation à l'AFC le 15 novembre 1995. Il conclut à l'annulation de la décision du 17 octobre 1995 et à la constatation de son non-assujétissement à la TVA. Dans sa réclamation, le Centre X exposa sa méthode et expliqua que son activité tenait à la fois de la démarche médicale et de l'enseignement. Mais cette complexité n'autorisait pas l'autorité fiscale à l'assujétir en arguant de la double nature de ses prestations. A l'appui de sa réclamation, le Centre X déposa diverses pièces, dont il ressortait en particulier selon lui que ses prestations étaient prises en charge par les caisses-maladie.

D. Le 10 mai 1999, l'AFC rendit une décision rejetant la réclamation de X Sàrl et constatant l'assujétissement à la TVA de la réclamante depuis le 1er janvier 1995. A l'appui de sa décision, l'AFC réaffirma que les prestations fournies par la réclamante en matière de troubles de l'audition relevaient principalement de la thérapie et non de l'enseignement. Toutefois, une exclusion du champ de l'impôt de ces opérations, au sens de l'art. 14 ch. 3 OTVA, ne se justifiait pas. En effet, Mme Y n'avait qu'une formation pédagogique, ne pratiquait pas en milieu hospitalier et ne pouvait produire aucune ordonnance médicale. En outre, une exclusion du champ de l'impôt des prestations liées à la protection de l'enfance et de la jeunesse au sens de l'art. 14 ch. 8 OTVA était impossible, car la réclamante n'avait produit aucune recommandation d'un enseignant ou d'une autorité scolaire. Enfin, les cours de langue donnés par la réclamante constituaient certes en tant que tels des prestations en soi exclues du champ de l'impôt au sens de l'art. 14 ch. 9 OTVA. Mais la réclamante était dans l'incapacité de distinguer le chiffre d'affaire y afférent, en violation de ses obligations relatives à la tenue des livres et des règles sur le fardeau de la preuve, dans le cadre du principe de l'autotaxation. Ainsi, ces prestations étaient donc imposables comme les autres.

E. En date du 9 juin 1999, X Sàrl (ci-après: la recourante) a déposé un recours contre la décision sur réclamation de l'AFC du 10 mai 1999 auprès de la Commission fédérale de recours en matière de contributions (ci-après: la Commission de recours ou la Commission de céans). Elle conclut principalement à l'annulation de la décision attaquée et à la constatation de son non-assujétissement à la TVA. En effet, pour la recourante, toutes ses prestations basées sur la méthode X relèvent de l'enseignement et sont donc exclues du champ de l'impôt en vertu de l'art. 14 ch. 9 OTVA.

F. Dans sa réponse du 11 août 1999, l'AFC conclut au rejet du recours dans toutes ses conclusions, avec suite de frais. Pour l'essentiel, l'AFC reprend l'argumentation qui a servi de base à la décision dont est recours.

Extraits des considérants:

1. (Droit transitoire: l'OTVA demeure applicable[4])

2. (...)

3.a. En l'occurrence, le litige concerne fondamentalement l'éventuelle exonération de certaines opérations de la recourante, dans la mesure où l'OTVA permettrait de les qualifier de traitements dans le domaine de la santé, d'opérations réalisées dans le domaine de l'éducation ou de l'enseignement ou encore d'opérations liées à la protection de l'enfance et de la jeunesse. 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; Pascal Mollard, La TVA suisse et la problématique des exonérations, in Archives de droit fiscal suisse [ci-après: Archives] vol. 63 p. 447 s.).

Il s'agit dans un premier temps d'examiner les dispositions topiques de l'OTVA visant ces exonérations, ainsi que, le cas échéant, les dispositions d'exécution qui en découlent, à la lumière des normes constitutionnelles applicables. Il importe de préciser à ce stade que le régime des exonérations de l'art. 196 ch. 14 al. 1 let. b points 2 et 4 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst., RS 101) est en tous points comparable à celui qui résultait de l'art. 8 al. 2 let. b ch. 2 et 4 des dispositions transitoires (disp. trans.) de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 29 mai 1874 en vigueur jusqu'au 31 décembre 1999 (aCst., RS 1 3 et les modifications ultérieures).

aa. L'art. 14 ch. 3 OTVA dispose que 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. Cette exonération trouve son assise dans l'art. 196 ch. 14 al. 1 let. b point 2 Cst., qui prévoit que les prestations dans le domaine de la santé ne sont pas imposables et ne donnent pas droit à la déduction de l'impôt préalable. L'AFC a défini sa pratique en la matière dans les Instructions 1997 à l'usage des assujétis TVA (ci-après les Instructions) et dans les brochures d'information[5]. Le ch. 592 des Instructions précise que, par «traitement médical», on entend le fait de constater et de traiter des maladies, des blessures et d'autres troubles corporels et mentaux, de même que d'exercer une activité servant à prévenir des maladies et des troubles de la santé. Suit une énumération exhaustive des catégories de métiers reconnues comme dispensant des soins à la personne, parmi lesquelles les logopédistes et les orthophonistes. Cependant, les Instructions précisent la notion de traitement médical en ce sens

qu'en règle générale, est considérée comme preuve de la nécessité médicale d'un traitement la copie de l'ordonnance ou du mandat médical. Dès lors, sont notamment imposées toutes les autres prestations du domaine de la santé qui ne sont pas fournies sur la base d'ordonnances médicales. L'AFC a également édité une Brochure d'information 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; ci-après la Brochure concernant les traitements). Elle précise les catégories de professions reconnues comme dispensant des soins médicaux, sous la réserve toujours de l'existence d'une ordonnance médicale. Les logopédistes ou orthophonistes font partie de ces professions, pour autant qu'ils remplissent les conditions cumulatives de la titularité d'un diplôme et d'une autorisation cantonale de pratiquer. Sont ainsi notamment exonérées les prestations fournies par les membres de ces professions sur ordonnance médicale (dont une copie doit être conservée), en tant qu'elles servent à améliorer ou à rétablir la faculté de communiquer des personnes souffrant de troubles du langage. Par contre, à défaut d'une telle ordonnance, les prestations fournies par les logopédistes et les orthophonistes sont imposables (sur tous ces points, voir les ch. 2.2 et 3.10 de la Brochure concernant les traitements).

La constitutionnalité de l'art. 14 ch. 3 OTVA n'est pas contestée en l'occurrence. Elle a d'ailleurs déjà été confirmée par le Tribunal fédéral à plusieurs reprises (ATF 124 II 375 ss consid. 5 et 6, ATF 124 II 197 ss consid. 4 et 5; cf. également l'ATF non publié du 1er juillet 1999 en la cause H. [2A.537/1998/mks] consid. 2a). L'exigence d'une ordonnance médicale pour obtenir l'exonération de prestations fournies dans le domaine de la santé, résulte quant à elle de la pratique de l'AFC rappelée ci-dessus. Le Tribunal fédéral a examiné ce critère de distinction sous divers angles et en a confirmé la pertinence, en particulier par rapport au texte de l'art. 14 ch. 3 OTVA (cf. les ATF non publiés du 7 mars 2000 en les causes P. [2A.259/1999] et B. [2A.260/1999] consid. 7a et l'ATF non publié précité du 1er juillet 1999 en la cause H. consid. 3). Un tel critère est d'ailleurs conforme à une interprétation systématique et téléologique restrictive, qui s'impose en matière d'exonérations de la TVA (ATF 124 II 202 consid. 5e).

bb. L'art. 14 ch. 8 OTVA dispose pour sa part que sont exclues du champ de l'impôt les opérations liées à la protection de l'enfance et de la jeunesse fournies par des institutions équipées à cet effet. Cette exonération se fonde sur l'art. 196 ch. 14 al. 1 let. b point 4 Cst., qui prévoit entre autres que les prestations de services dans le domaine de la protection de l'enfance et de la jeunesse ne sont pas imposables et ne donnent pas droit à la déduction de l'impôt préalable. La constitutionnalité de l'art. 14 ch. 8 OTVA n'est pas contestée en l'occurrence. Elle a également déjà été reconnue par la Commission de céans (décision de la Commission de recours du 25 septembre 1998 publiée dans la JAAC 63.75 consid. 4). Cela dit, la notion constitutionnelle de «protection» est une notion juridique imprécise qu'il est très difficile d'interpréter en raison de la marge évidente laissée à la disposition de l'interprète. Loin de résoudre le problème, l'art. 14 ch. 8 OTVA reprend le même terme de «protection» sans le définir, sinon en ajoutant une précaution liée au seul prestataire, dès lors que l'opération de protection doit être réalisée par des «institutions équipées à cet effet». En principe, l'exonération en faveur de la jeunesse est certes soumise à trois conditions fondamentales: l'opération doit viser la jeunesse et donc en principe un destinataire qui n'est pas majeur (jusqu'à 18 ans; pour un exemple, brochure n° 18, ch. 3.1). Elle doit assurer la protection de cette même jeunesse et, enfin, l'opération doit être réalisée par une institution équipée à cet effet. Cela dit, il n'existe pas de brochure administrative concernant la jeunesse et il n'existe pas non plus de définition de la «protection» ni d'ailleurs de «l'institution équipée à cet effet» dans les Instructions. Celles-ci citent uniquement à titre d'exemple les orphelinats, les crèches et garderies, les homes de jour (ch. 606). Par ailleurs, dans lesdites brochures, on ne trouve que quelques exemples d'opérations tombant sous le coup de l'art. 14 ch. 8 OTVA. Ainsi, dans la brochure n° 28 (Brochure d'information concernant le domaine du sport, du mois d'août 1995), il est précisé que les recettes provenant de l'assistance aux enfants et aux adolescents (p. ex. camps de vacances, camps pour jeunes) sont exclues du champ de l'impôt en totalité (sur la base de l'art. 14 ch. 8 OTVA), pour autant que la part prépondérante de l'activité concerne l'animation et l'organisation des loisirs et non pas la formation ou l'enseignement (ch. 5.2. in fine). Dans la Brochure n° 18 concernant la formation et la recherche, il est fait allusion aux manifestations dans le domaine du divertissement et des loisirs qui sont imposables et s'opposent aux prestations de formation, exonérées. Dans le cadre de cette difficile délimitation, il est rappelé que les opérations liées à la protection de l'enfance et de la jeunesse sont «exclues du champ de l'impôt», l'accent étant uniquement mis sur l'«infrastructure nécessaire» dont doivent disposer les institutions «équipées à cet effet» (ch. 3.9.2.). Enfin, la Brochure concernant les traitements mentionne en son ch. 3.10 que les prestations dans le domaine de l'orthophonie (logopédie) faisant suite à la recommandation d'un enseignant ou d'une autorité scolaire sont exonérées dans la mesure où l'enfant ou l'adolescent n'a pas encore 18 ans révolus. Une copie de la recommandation doit être conservée conjointement avec les factures. En définitive, il suit de cette analyse que l'AFC n'a jamais donné une véritable interprétation des notions importantes de l'art. 14 ch. 8 OTVA, comme les termes de «protection» ou de «équipées à cet effet». L'interprétation des notions juridiques imprécises qui le composent demeure donc problématique.

cc. L'art. 14 ch. 9 OTVA dispose enfin que sont exclues 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 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. Cette exonération repose sur l'art. 196 ch. 14 al. 1 let. b point 4 Cst., qui prévoit entre autres que les prestations de services dans le domaine de l'éducation et de l'enseignement ne sont pas imposables et ne donnent pas droit à la déduction de l'impôt préalable. Ici encore, les Instructions apportent des précisions sur la pratique de l'AFC. On retiendra en particulier, pour le cas qui nous occupe, que sont visées les prestations en la matière sous toutes formes et de quelque niveau que ce soit. L'enseignement de la musique et des langues ou les cours de perfectionnement et les séminaires font par exemple partie de la liste non exhaustive dressée par l'AFC (ch. 607 et 608 des Instructions). L'AFC a également édité une Brochure d'information sur l'éducation, l'enseignement, le perfectionnement, la recherche et le développement, mais ce document n'apporte pas d'éléments utiles à la résolution du cas qui nous occupe.

La constitutionnalité de l'art. 14 ch. 9 OTVA n'est en l'occurrence pas contestée. Elle a du reste déjà été examinée et admise par la Commission de céans (JAAC 63.75 consid. 4). La pratique de l'AFC relevée ci-dessus ne semble pas non plus s'éloigner de manière problématique, sous l'angle du présent cas, de la lettre et de l'esprit de l'art. 14 ch. 9 OTVA.

b. S'agissant plus particulièrement de la recourante, une éventuelle exonération de ses diverses activités pourrait donc résulter, a priori, de trois cas de figure différents, visés respectivement par les ch. 3, 8 et 9 de l'art. 14 OTVA. Cette pluralité théorique de cas nécessite à ce stade quelques précisions.

aa. Si les trois cas de figure susmentionnés se rejoignent certes, dans une certaine mesure, en tant qu'ils visent l'amélioration du bien-être de l'être humain, chacun d'entre eux concerne des prestations fondamentalement différentes. Les prestations fournies dans le domaine de la santé (au sens de l'art. 14 ch. 3 OTVA) passent par une diminution du «passif» du bien-être de l'individu, par la diminution de ses souffrances. Par contre, les prestations fournies dans le domaine de l'éducation et de l'enseignement (art. 14 ch. 9 OTVA) tendent au contraire à l'augmentation de «l'actif» de ce bien être, par l'accroissement des connaissances de

l'intéressé. Enfin, les prestations fournies dans le domaine de la protection de l'enfance et de la jeunesse (art. 14 ch. 8 OTVA) peuvent concerner ces deux aspects de l'amélioration du bien-être. Cette nature mixte est parfaitement illustrée par la présence des prestations en matière de protection de l'enfance et de la jeunesse aux côtés de celles en matière d'éducation et d'enseignement dans l'art 196 ch. 14 al. 1 let. b point 4 Cst., et aux côtés des prestations en matière de santé dans la Brochure concernant les traitements. Mais les prestations en matière de protection de l'enfance et de la jeunesse se distinguent à leur tour des deux autres par l'âge des destinataires des prestations, qui doit être inférieur à 18 ans.

Cela étant, il faut donc admettre que les trois catégories de prestations précitées sont clairement différenciées par leurs buts, respectivement par leurs destinataires. Il en résulte qu'il ne saurait être question, lors de l'examen d'un cas particulier, de classer une prestation dans une autre catégorie que celle qui devrait être la sienne, sous prétexte de l'absence des conditions formelles requises par celle-ci. En d'autres termes et en principe, l'art. 14 OTVA ne fonde pas un système en cascade, dans lequel les opérations exclues d'une catégorie d'exonération pourraient être subsidiairement exonérées sur une autre base. En tout les cas, une prestation relevant par définition du domaine de la santé qui ne pourrait pas être exonérée sur la base de l'art. 14 ch. 3 OTVA parce que l'opérateur n'a pas pu produire l'ordonnance médicale qui s'y rapporte, ne pourra pas être exonérée par défaut sur la base de l'art. 14 ch. 9 OTVA, sous prétexte que celui qui la fournit a une formation d'enseignant.

bb. Lorsque seule une partie des prestations d'un opérateur est susceptible de bénéficier d'une exonération, il convient d'examiner si le principe de l'unité de la prestation doit trouver application dans son cas. 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 (voir notamment les décisions de la Commission de recours publiées in JAAC 63.93 consid. 7a/bb et in JAAC 63.75 consid. 5a; voir aussi l'ATF en matière d'ICHa du 9 mai 2000 en la cause T. [2A.326/1999/bmt] consid. 2c; Günter Rau / Erich Dürrwächter, Kommentar zum Umsatzsteuergesetz, Cologne 1997, § 1 ch. 86, particulièrement § 3 ch. 78; Otto Sölch / Karl Ringleb / Heinrich List, Umsatzsteuer, Kommentar, Munich 2000, § 1 ch. 14 ss). 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.

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 publiées in JAAC 63.93 consid. 7a/cc et in JAAC 63.75 consid. 5a; Alois Camenzind / Niklaus Honauer, Manuel du nouvel impôt sur la taxe à la valeur ajoutée (TVA) destiné aux entreprises et conseillers fiscaux, éd. française par Marco Molino, Berne 1996, p. 57).

Par ailleurs, au niveau comptable, on rappellera que l'art. 47 al. 1 OTVA prescrit que l'assujetti doit tenir ses livres comptables régulièrement et de telle manière que les faits importants pour la détermination de l'assujettissement, le calcul de l'impôt et celui de l'impôt préalable déductible puissent y être constatés aisément et de manière sûre, l'AFC pouvant édicter des prescriptions spéciales à ce sujet. Une entreprise ayant des activités de diverses natures devra donc séparer dans son décompte TVA les sortes de prestations soumises à l'impôt de celles qui en sont exonérées (JAAC 63.75 consid. 6a). Pour l'heure et en l'état de la jurisprudence, deux situations doivent être distinguées:

- S'agissant des situations pour lesquelles l'AFC exige une facturation séparée ou globale, un tel formalisme, s'il est justifié, a été admis par la Commission de céans, avec la réserve importante qu'en cas d'observation de la part de l'assujetti, l'AFC devait procéder à une estimation pour délimiter les opérations en cause et non à une imposition ipso facto du tout au taux normal (décision précitée publiée in JAAC 63.75 consid. 6a/aa et décision du 3 février 1999 publiée in TVA/MWST/VAT-Journal 1/99 p. 29 ss consid. 4e). Une telle solution a cependant été rejetée par le Tribunal fédéral, dans son arrêt rendu le 25 août 2000 en la cause Sch. [2A.116/1999/bol] consid. 5. Bien que non motivée, cette décision doit désormais être suivie par la Commission de recours, hormis l'existence de cas spéciaux prévus par l'AFC elle-même.

- Concernant les situations où l'AFC n'exige pas, notamment dans ses Instructions ou ses brochures, une facturation spéciale - séparée ou globale -, la solution de la séparation par estimation peut en principe reprendre ses droits, lorsqu'il s'agit, dans un ensemble d'opérations indépendantes, de déterminer la part d'opérations imposables et la part d'opérations exonérées ou hors du champ d'application de la TVA au sens technique. C'est ainsi qu'en matière d'impôt sur le chiffre d'affaires (ICHa), une estimation de la part de l'AFC existait déjà dans certaines hypothèses, lorsqu'il s'agissait de déterminer la part d'opérations imposables et non imposables (ATF du 9 mai 2000 en la cause Se. [2A.327/1999/odi] consid. 5c). Il y a donc lieu de réserver le traitement fiscal séparé, soit par admission de preuves suffisantes, soit par une estimation reposant sur des documents eux-mêmes adéquats (ATF précité du 9 mai 2000 en la cause Se. consid. 5c; voir aussi, sur le principe, la solution retenue pour les traitements médicaux à l'art. 4 al. 3 in fine de l'ordonnance du 29 mars 2000 relative à la loi fédérale régissant la taxe sur la valeur ajoutée [OLTVA], RS 641.201). Encore faut-il cependant, dans cette dernière hypothèse, que l'assujetti présente des éléments suffisants pour que puisse avoir lieu l'estimation envisagée. A défaut, il apparaît correct, notamment en application des règles sur le fardeau de la preuve, d'admettre l'imposition au taux normal pour le tout.

cc. En procédure de réclamation, l'AFC est tenue de respecter le principe inquisitoire et le droit d'être entendu du contribuable. L'AFC doit rendre possible des offres de preuve par ce dernier lorsqu'elle découvre un nouveau problème, plutôt que de procéder à une appréciation anticipée des preuves. Ces contraintes pour l'administration découlent en principe des art. 12 ss et 30 ss de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA, RS 172.021), théoriquement inapplicables en matière fiscale (art. 2 al. 1 PA). Toutefois, elles découlent également de l'art. 29 al. 2 Cst. pour la garantie minimale du droit d'être entendu (dans le même sens, pour l'art. 4 aCst., voir l'ATF non publié du 9 mars 1999 en la cause C. SA [2A.285/1998] consid. 2) et de l'art. 52 al. 6 OTVA pour le principe inquisitoire. S'agissant plus particulièrement du droit d'être entendu, il faut rappeler qu'il inclut entre autres le droit de participer à l'administration des preuves. Sous cet aspect, l'intéressé est protégé par la Constitution dans son droit d'offrir des preuves pertinentes, d'obtenir qu'il leur soit donné suite, de participer à l'administration des preuves essentielles ou, à tout le moins, de s'exprimer sur son résultat lorsque cela est de nature à influencer sur la décision à rendre. Il a aussi le droit de se prononcer sur les moyens et sur les preuves avancés par l'autorité. Une autorité de recours qui envisage de fonder sa décision sur un fait, sur une preuve ou sur une règle de droit dont il n'a pas été question devant l'instance précédente est tenue d'entendre préalablement le recourant (ATF 124 II 137 consid. 2b, ATF 122 II 469 consid. 4a; Andreas Auer / Giorgio Malinverni / Michel Hottelier, Droit constitutionnel suisse, Berne 2000, vol. II, n° 1298 s. p. 613 s.). Dans le cadre de la procédure de réclamation, le contribuable doit en particulier pouvoir

s'expliquer par écrit sur les questions de fait et de droit qui le concernent (Archives vol. 46 p. 521 consid. 6 et vol. 44 p. 590 consid. 2). Le droit de faire administrer des preuves n'empêche pas cependant le juge de procéder à une appréciation anticipée des preuves qui lui sont offertes, s'il a la certitude qu'elles ne pourraient l'amener à modifier son opinion (ATF 122 II 469 consid. 4a).

4. En l'espèce, l'examen des activités de la recourante laisse entrevoir une pluralité d'opérations.

a. Au vu du dossier, il apparaît que la recourante fournit des prestations très variées à ses clients. Elle entend contribuer au bien-être de ceux-ci en opérant dans les domaines suivants: difficultés scolaires, difficultés de concentration, d'apprentissage ou de motivation, troubles de comportement des enfants dès le premier âge, dyslexie, retard scolaire ou inattention d'enfants plus âgés ou d'adolescents, préparation d'examens pour des étudiants de tous âges, éducation de l'oreille comme moyen d'écoute et de communication (par exemple pour des musiciens ou des avocats), amélioration de la maîtrise des langues étrangères, cours de langue, etc. Ses méthodes particulières se basent sur les travaux du Dr X, à l'origine spécialiste en oto-rhino-laryngologie. Selon les théories de celui-ci, la plupart des difficultés d'apprentissage ne relèvent pas d'un problème d'audition de nature purement physiologique, mais d'un problème d'écoute susceptible d'être amélioré par une «éducation de l'oreille». Toute prestation, de quelque nature que ce soit, fournie par la recourante, est ainsi précédée d'un bilan d'écoute qui servira de base pour la suite des opérations.

b. Une partie de ces prestations relève incontestablement du domaine de la santé. Elles ont un but thérapeutique, visant manifestement une amélioration du bien-être par une diminution du «passif», au sens indiqué plus haut. Elles ne sont pas ouvertes à tout un chacun, mais sont destinées à des personnes dont les problèmes spécifiques nécessitent une forme de soins précisément administrée par la recourante. Au-delà de la question de la formation des personnes travaillant pour la recourante ou des autorisations de pratiquer, ces prestations ne peuvent pas être exonérées sur la base de l'art. 14 ch. 3 OTVA, en raison de la non-production par la recourante d'une quelconque ordonnance médicale justifiant les traitements prodigués. Sont ici en particulier visées les prestations destinées au traitement de difficultés scolaires, de troubles du comportement, de difficultés de concentration, d'apprentissage ou de motivation, de dyslexie, de retard scolaire ou d'inattention, ainsi que toutes les prestations relevant de la psychothérapie, en tant qu'elles sont fournies à des personnes adultes, âgées de 18 ans et plus. Ces prestations sont soumises à l'impôt et le recours doit être rejeté sur ce point.

c. Un certain nombre d'opérations relèvent manifestement de la formation ou de l'enseignement et devraient pouvoir en principe être exonérées sur la base de l'art. 14 ch. 9 OTVA, car elles visent une amélioration du bien-être par l'accroissement des connaissances. Elles sont ouvertes à tous et ne présupposent pas l'existence de problèmes chez les intéressés. Tel est le cas des cours de langue ou de musique, des cours de communication destinés aux professionnels (p. ex. avocats), ainsi que des éventuels séminaires de formation ou de toute autre forme de cours de perfectionnement dispensés par la recourante. L'âge des élèves concernés ne joue ici aucun rôle. Dès lors que seule une partie des opérations de la recourante peut bénéficier d'une exonération, il faut se poser la question de l'application du principe de l'unité de la prestation. En l'espèce, il ne saurait être soutenu que les différentes activités en cause sont liées sur les plans objectif, temporel ou économique: le perfectionnement de ce qui existe se distingue nettement de l'apport de ce qui manque et la distinction est encore plus nette pour le critère de l'âge des intéressés. Au surplus, aucun rapport d'accessoire à principal ne ressort des différentes activités de la recourante, aucune d'entre elles n'apparaissant prééminente. Il faut donc en conclure que ces différentes prestations, exonérées ou non, sont parfaitement individualisées. Il ne reste donc plus qu'à examiner le problème de la détermination de leurs quotités respectives, conformément aux principes établis ci-dessus (consid. 3b/bb). S'agissant des opérations de la recourante réalisées dans le domaine de l'enseignement et de la formation, il faut bien convenir que la recourante n'a pas apporté jusqu'ici de preuves suffisantes pour une séparation exacte des opérations imposables et exonérées et que, d'autre part, les éléments apportés ne permettent pas non plus une estimation par l'AFC. Cependant, à la décharge de la recourante, la Commission de céans observe que l'AFC, ayant pourtant prononcé une décision en constatation, a omis - à l'instar de ce qu'elle avait fait en la cause Sch. précitée - d'exiger dans le dispositif de sa décision une facturation ou même une comptabilisation spéciale, en l'occurrence séparée. Surtout, il faut relever que dans sa lettre du 8 mars 1995, ainsi que dans sa décision du 17 octobre 1995, l'AFC a exclu d'entrée et en tout état de cause l'exonération de prestations de la recourante sous l'angle de la formation. Or, en la présente cause et comme on l'a vu, le tribunal constate que ce n'est pas le cas et qu'il existe bel et bien, matériellement parlant, des prestations d'enseignement fournies au sein de la société recourante. Pour des raisons d'équité, ainsi que pour des motifs tirés autant du principe de la bonne foi que de celui de l'interdiction de l'arbitraire, il apparaît manifestement cavalier de reprocher aujourd'hui à la recourante de n'avoir pas procédé à une facturation ou comptabilisation séparée de ces opérations, alors même qu'elle a été informée en 1995 qu'une telle exonération était matériellement exclue. Le recours doit donc être déjà admis sur ce point et la cause renvoyée à l'autorité inférieure, à charge pour elle de donner l'occasion à la recourante de prouver - par tous les moyens et non seulement par des factures séparées - l'existence de ses prestations d'enseignement (exonérées).

d.aa. S'agissant de l'exonération éventuelle sur la base de l'art. 14 ch. 8 OTVA, elle pose, on l'a vu (ci-dessus, consid. 3a/bb) quelques problèmes de principe et d'interprétation. La Commission de céans ne saurait cependant procéder à un contrôle abstrait de la norme en question et elle ne doit s'attacher qu'à la résolution du litige en cause. En l'occurrence, il est vrai que la brochure n° 24 ch. 3.10 n'est pas très claire quant aux exigences subjectives relatives à la personne du fournisseur de prestations dans le domaine de l'orthophonie liées à la protection de l'enfance et de la jeunesse. Tout au plus, dès lors qu'il s'agit d'une opération spéciale, peut-on partir de l'idée que ces conditions subjectives touchant le prestataire sont moins exigeantes que pour les opérateurs qui prodiguent des soins médicaux. En réalité, il ressort du texte de la brochure qu'est ici seule nécessaire la recommandation d'un enseignant ou d'une autorité scolaire dans la mesure où l'enfant ou l'adolescent n'a pas encore 18 ans révolus, l'existence d'une institution «équipée à cet effet» allant sans doute de soi. Cette interprétation est par ailleurs confirmée par l'AFC elle-même. A deux reprises, soit dans sa décision sur réclamation et dans sa réponse au recours, l'AFC reconnaît expressément que la production d'une telle recommandation suffirait pour que l'exonération soit ici accordée. Il y a donc lieu de se conformer à cette vision, d'autant qu'elle n'apparaît pas contraire à la lettre et à l'esprit de l'art. 14 ch. 8 OTVA. En particulier, l'exigence d'une recommandation scolaire, parallèle à celle de l'ordonnance médicale en matière de traitements médicaux, est comme celle-ci un critère de distinction clair et équitable, propre à garantir une interprétation restrictive de l'exonération, en conformité avec le système légal.

bb. Cela étant, il faut constater que la procédure devant l'autorité inférieure trouve sa source dans une demande de renseignements de la recourante à l'AFC, qu'elle a conduit à un échange soutenu de correspondance et à une première décision formelle ne faisant absolument pas mention d'une possibilité pour la recourante d'être exonérée sur la base de l'art. 14 ch. 8 OTVA. Ce n'est que dans la décision sur réclamation qu'il a été reconnu pour la première fois que la recourante aurait pu être exonérée pour ces prestations, mais ne le serait pas, car elle n'avait pas produit de recommandation provenant d'institutions

scolaires ou d'enseignants. Or, l'AFC n'a jamais offert - par l'octroi d'un délai - la possibilité à la recourante de s'exprimer à ce sujet et de fournir les moyens de preuve nécessaires à l'établissement de l'état de fait sur cette question. Il s'agit là d'une violation du droit d'être entendu de la recourante qui ne peut que difficilement être guérie, en l'occurrence, au stade de la Commission de recours. La violation constatée doit donc être sanctionnée d'office par l'annulation de la décision dont est recours et surtout par un renvoi à l'autorité inférieure. Celle-ci devra offrir la possibilité à la recourante, le cas échéant en toute connaissance de la pratique et de l'interprétation donnée par l'AFC des conditions fondamentales de l'art. 14 ch. 8 OTVA, de s'exprimer au sujet d'une exonération sur la base de l'art. 14 ch. 8 OTVA et, au besoin, d'apporter les preuves y relatives, notamment les recommandations scolaires précitées. Le cas échéant, l'AFC examinera également la nécessité pour la recourante de fournir des attestations provenant d'une institution scolaire ou d'un enseignant, étant donné la formation professionnelle d'enseignante de la gérante du centre. L'administration devra donc se poser ici la question d'une application, mutatis mutandis, de la réglementation qui prévaut en matière d'exonération au sens de l'art. 14 ch. 3 OTVA: en effet, l'exonération des prestations fournies par un médecin n'est pas conditionnée à la délivrance d'une ordonnance médicale par un autre médecin. Le recours doit ainsi être admis sur ce point.

cc. Certes, lorsque l'autorité admet entièrement ou en partie un recours, elle statue en principe elle-même sur l'affaire (décision en réforme; art. 61 al. 1 PA in initio). Exceptionnellement toutefois, il existe également la possibilité de renvoyer l'affaire, avec des instructions impératives, à l'autorité inférieure pour nouvelle décision (décision cassatoire; art. 61 al. 1 PA in fine). Un tel renvoi se justifie notamment lorsque d'autres éléments de fait doivent être constatés et que la procédure d'administration des preuves s'avère trop lourde (Alfred Kölz / Isabelle Häner, *Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes*, 2e éd., Zurich 1998, ch. 694). Le renvoi est même indispensable lorsqu'il apparaît que l'état de fait déterminant a été manifestement constaté de manière inexacte ou incomplète et qu'il y a donc eu une violation grave de l'art. 49 let. b PA. Dans ces cas, une décision en réforme de la Commission de recours n'entre plus en ligne de compte (André Moser, in André Moser / Peter Uebersax, *Prozessieren vor eidgenössischen Rekurskommissionen*, Bâle 1998, ch. 3.87 s.). En l'espèce, l'état de fait doit être notablement complété, ce qui pourrait entraîner d'importantes conséquences juridiques (cf. également le consid. 4c ci-dessus et le consid. 6 ci-dessous). La nécessité d'un renvoi à l'autorité inférieure ne fait ainsi aucun doute.

5. La recourante fait valoir d'autres griefs contre la décision dont est recours, qui doivent tous être rejetés. (...)

6. L'admission partielle du recours et le renvoi de la cause à l'autorité inférieure sont susceptibles d'entraîner une baisse du chiffre d'affaire déterminant pour l'assujettissement. Il se pourrait même que l'assujettissement de la recourante, au sens des art. 17 ss OTVA, ne soit plus donné, une fois l'état de fait complété par l'AFC sur la base des considérants de la Commission de recours (cf. les consid. 4c et 4d ci-dessus). Par conséquent, la décision dont est recours doit également être annulée en ce qu'elle constate l'assujettissement à la TVA de la recourante depuis le 1er janvier 1995. L'AFC procédera à un nouveau calcul des sommes déterminantes, avant de se prononcer à nouveau sur l'assujettissement de la recourante.

7.a. Les considérations qui précèdent conduisent, in globo, à une admission partielle du recours. La décision sur réclamation de l'AFC du 10 mai 1999 doit être annulée et la cause renvoyée à l'administration pour nouvelle constatation de l'état de fait et nouvelle décision, au sens des considérants. Il sied de préciser à cet égard que la présente décision vaut non seulement pour la recourante dans sa forme juridique actuelle de Sàrl, mais que ses effets s'étendent également à la période où la gérante de la société exerçait ses activités sous une raison individuelle. Une telle conséquence découle de l'art. 23 al. 2 OTVA, en vertu duquel quiconque reprend une entreprise avec actifs et passifs en reprend les droits et les obligations fiscales (sur l'aspect général de cette succession fiscale, voir l'ATF non publié du 29 mai 2000 en la cause R. AG [2A.79/1999/mks] consid. 2b in fine). Cette succession fiscale n'est pas soumise à une limite temporelle sous l'OTVA, contrairement à la réglementation instaurée par la nouvelle loi (art. 30 al. 2 de la loi fédérale du 2 septembre 1999 régissant la taxe sur la valeur ajoutée [LTVA], RS 641.20) qui prévoit que l'ancien débiteur ne reste obligé que durant deux ans.

b. (Frais et dépens)

[4] Cf. JAAC 65.84 consid. 1b et JAAC 65.83 consid. 1a.

[5] Peuvent être commandées auprès de l'Administration fédérale des contributions, Division principale de la taxe sur la valeur ajoutée, Schwarztorstrasse 50, CH - 3003 Berne.

Dokumente der SRK