

(Décision de la Commission fédérale de recours en matière de contributions du 7 février 2001 en la cause C. SA [CRC 2000-043])

Mehrwertsteuer. Unterrichtsleistungen (Art. 14 Ziff. 9 MWSTV). Vorumsätze.

- Mehrwertsteuerrechtliche Behandlung der Unterrichtsleistungen (E. 4a).
- Prinzip der Steuerbefreiung im technischen Sinn (E. 4b/aa).
- Nur eine Leistung, die gegenüber einem Konsumenten erbracht wird, darf von der Steuerbefreiung profitieren, nicht jedoch die der eigentlichen Steuerbefreiung vorausgehenden Umsätze (E. 4b/bb und cc).
- Die Praxis der Eidgenössischen Steuerverwaltung kann auf diesem Gebiet mit den Grundsätzen der Gleichbehandlung und der Wettbewerbsneutralität als vereinbar angesehen werden (E. 4b/dd).

Taxe sur la valeur ajoutée. Prestations d'enseignement (art. 14 ch. 9 OTVA). Opérations préalables.

- Traitement des prestations d'enseignement dans le droit de la TVA (consid. 4a).
- Principe de l'exonération au sens technique (consid. 4b/aa).
- Seule une prestation fournie à un consommateur final doit bénéficier du dégrèvement, à l'exclusion des opérations antérieures au stade de l'exonération proprement dite (consid. 4b/bb et cc).
- La pratique de l'Administration fédérale des contributions en la matière doit être considérée comme conforme aux principes de l'égalité de traitement et de la neutralité concurrentielle (consid. 4b/dd).

Imposta sul valore aggiunto. Prestazioni di insegnamento (art. 14 n. 9 OIVA). Operazioni precedenti.

- Trattamento delle prestazioni di insegnamento nel diritto dell'IVA (consid. 4a).
- Principio dell'esenzione in senso tecnico (consid. 4b/aa).
- Può beneficiare dell'esenzione solamente una prestazione fornita a un consumatore finale. Sono invece escluse dall'esenzione le operazioni che precedono lo stadio dell'esenzione propriamente detta (consid. 4b/bb e cc).
- La prassi dell'Amministrazione federale delle contribuzioni in questa materia deve essere considerata conforme ai principi della parità di trattamento e della neutralità dal punto di vista della concorrenza (consid. 4b/dd).

A., B. C. SA 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 al. 1 de l'ordonnance du 22 juin 1994 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (OTVA, RO 1994 1464). Son activité consiste à vendre des produits informatiques, des prestations fiduciaires et de la formation. Pour distinguer ces activités, elle a mis en place une société de formation, P. Sàrl, à partir du 1er janvier 1995. P. Sàrl n'avait pas de personnel propre et les animateurs étaient salariés par C. SA. Autrement dit, C. S.A fournissait à P. Sàrl des prestations de conception, d'organisation, d'administration et d'animation de cours. Cependant, les participants aux cours s'inscrivaient auprès de P. Sàrl et c'est également à elle qu'ils versaient la finance d'inscription.

Par décision formelle du 19 avril 1999, l'AFC estima que les prestations fournies par C. SA à P. Sàrl ne constituaient pas des prestations d'enseignement exclues du champ de l'impôt au sens de l'art. 14 OTVA, mais des opérations préalables imposables. Du point de vue de la TVA, était réputé fournisseur d'une prestation d'enseignement celui qui apparaissait en tant que tel auprès des participants. Que la prestation d'enseignement fût concrètement dispensée par le fournisseur lui-même ou par un tiers mandaté pour cela ne jouait aucun rôle. Dès lors, les prestations fournies par C. SA à P. Sàrl étaient imposables.

C. Par réclamation du 14 mai 1999, C. SA contesta la décision de l'AFC. En détaillant les relations qu'elle entretenait avec P. Sàrl, elle expliqua que P. Sàrl avait toujours été gérée comme un de ses départements, et qu'il n'existait, dans les faits, pas de rapport de sous-traitance entre les deux. Elle ajouta que cette organisation avait été mise sur pied sur la base d'informations fournies par l'AFC, qui lui avait indiqué que, de cette manière, les prestations d'enseignement fournies ne seraient pas imposables. Par ailleurs, elle n'avait jamais récupéré l'impôt préalable sur les charges engendrées par ses animateurs dans le cadre des prestations de formation fournies à P. Sàrl. Finalement, elle mit en doute la fixation par l'AFC du montant du chiffre d'affaires provenant de prestations d'enseignement à Fr. 2'737'100.-, considérant que cette somme comprenait des honoraires relatifs à des opérations réalisées avant 1995.

D. Par décision sur réclamation du 22 mars 2000, l'AFC confirma sa première décision en reprenant et développant l'argumentation relative aux opérations préalables aux prestations exclues du champ de l'impôt. En outre, elle considéra que la réalité des renseignements que C. SA prétendait avoir reçus de l'AFC n'avait pas été établie; l'imposition du chiffre d'affaires provenant des prestations fournies à P. Sàrl ne violait donc pas le principe de la bonne foi. En ce qui concernait l'impôt préalable, elle considéra que la totalité des montants d'impôt préalable pour les périodes fiscales du 4e trimestre 1995 au 3e trimestre 1997 (y compris ceux relatifs aux prestations fournies à P. Sàrl) avaient pu être déduits. Quant aux éventuels chiffres d'affaires réalisés avant le 1er janvier 1995, elle constata que la réclamante n'avait pas apporté la preuve de leur existence.

E., F. En date du 8 mai 2000, C. SA (ci-après: la recourante) a formé recours contre la décision sur réclamation précitée auprès de la Commission fédérale de recours en matière de contributions (CRC, ci-après: la Commission de recours ou la Commission de céans). Par réponse du 8 août 2000, l'AFC conclut au rejet du recours.

Extrait des considérants:

1.-3. (...)

4.a. L'art. 8 al. 2 disp. trans. de l'ancienne 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), respectivement l'art. 196 ch. 14 al. 2 de la nouvelle Constitution fédérale de la Confédération Suisse du 18 avril 1999 (Cst., RS 101), définit les principes applicables aux dispositions d'exécution relatives à l'impôt sur le chiffre d'affaires (taxe sur la valeur ajoutée [TVA]). En particulier, il énumère exhaustivement, sous la let. b, les prestations qui ne sont pas soumises à l'impôt, sans droit à la déduction de l'impôt préalable. Au nombre de ces prestations, on trouve, selon l'art. 8 al. 2 let. b ch. 4 disp. trans. aCst. (art. 196 ch. 14 al. 1 let. b ch. 4 Cst.), «les prestations de services dans le domaine de l'éducation, de l'enseignement, de la protection de l'enfance et de la jeunesse».

Remplissant le mandat conféré par la Constitution, le Conseil fédéral a édicté, en date du 22 juin 1994, une ordonnance régissant la taxe sur la valeur ajoutée (l'OTVA précitée). Faisant écho à l'art. 8 al. 2 let. b ch. 4 disp. trans. aCst. (art. 196 ch. 14 al. 1 let. b ch. 4 Cst.), l'art. 14 ch. 9 OTVA dispose 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 (...)».

Certains éléments ont été ultérieurement précisés par la brochure de l'AFC n° 610.507-18 du mois de mai 1995 relative à l'éducation, l'enseignement, le perfectionnement, la recherche et le développement[54].

b.aa. D'une manière générale, on rappellera que l'une des caractéristiques fondamentales de la TVA est qu'il s'agit d'un impôt général sur la consommation prélevé à tous les stades de la production et de la distribution (décision de la Commission de céans du 11 janvier 2000, publiée in: JAAC 64.80 consid. 3a; décisions non publiées de la même Commission du 16 mars 1999, confirmée par le Tribunal fédéral, en la cause A. [CRC 1998-014], consid. 4b, et du 29 juillet 1998, non entrée en force, en la cause M. [CRC 1997-063], consid. 4a). Il s'ensuit que, comme la Cour de justice des Communautés européennes [CJCE] l'a d'ailleurs souligné à plusieurs reprises, le champ d'application de la TVA est très large, englobant tous les stades de la production et de la distribution des biens et des services (arrêt de la CJCE en la cause van TIEM, affaire C-186/89, Rec. 1990 I p. 4386; Daniel Riedo, *Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht*, Berne 1999, p. 29 s.; au niveau suisse, ATF 123 II 308 consid. 7a, traduit in: *Revue de droit administratif et de droit fiscal* [RDAF] 1997, 2e partie, p. 758)).

L'on distingue les opérations qui sont à l'intérieur du champ d'application de la TVA, c'est-à-dire qui sont imposables et constituent donc l'objet de l'impôt de celles qui sont hors du champ de la TVA. C'est seulement dans un éventuel deuxième temps que, parmi les opérations imposables et faisant partie de l'objet de l'impôt, on déterminera celles qui sont imposées de celles qui sont éventuellement exonérées (décisions de la CRC du 14 avril 1999, publiée in: JAAC 63.93 consid. 4 in initio, et du 16 mars 1999, précitée, consid. 4d/aa; Riedo, op. cit., p. 143 s.; Pascal Mollard, *La TVA suisse et la problématique des exonérations*, in: *Archives de droit fiscal* [Archives] vol. 63 p. 448). Ainsi, 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 [RDAF 1998, 2e partie, p. 397]; Mollard, op. cit., p. 447 s.).

Le principe de la généralité de l'impôt conduit notamment à une interprétation restrictive des exonérations (ATF 124 II 202 consid. 5e [RDAF 1998, 2e partie, p. 397]; décision de la Commission fédérale de recours en matière de douanes [CRD] du 23 février 2000, publiée in: JAAC 64.84 consid. 3b; décisions de la CRC du 15 août 2000 [CRC 2000-012 à 014; publiée entretemps in: JAAC 65.21], consid. 3a/cc et du 25 septembre 1998, JAAC 63.75, consid. 4c; Riedo, op. cit., p. 115).

bb. Lorsqu'une opération est exonérée selon l'art. 14 ch. 9 OTVA, l'impôt grevant les livraisons de biens et les prestations de service ayant été utilisées afin d'exécuter cette opération ne peut pas être déduit à titre d'impôt préalable (art. 8 al. 2 let. b disp. trans. aCst.; art. 13 OTVA). En interdisant la déduction de l'impôt préalable, la Constitution et l'Ordonnance placent le destinataire des prestations visées par l'art. 14 ch. 9 OTVA dans une position semblable à celle du consommateur final, même s'il utilise par la suite ces prestations d'enseignement pour d'ultérieures prestations imposables. C'est pour cette raison qu'une partie de la doctrine critique l'interdiction de déduire l'impôt préalable en relation avec les exonérations de l'art. 14 OTVA (cf. Stephan Kuhn / Peter Spinnler, *Mehrwertsteuer*, Muri/Bern 1994, p. 56, avec les références citées; Mollard, op. cit., p. 457 ss, 471 ss; Riedo, op. cit., p. 82 s., 161, 165, 177, 223). Le juge est cependant lié par les dispositions constitutionnelles et leurs conséquences.

Ainsi, puisque l'art. 14 ch. 9 OTVA vise l'exonération d'une prestation fournie à un consommateur final (ou à un destinataire dans l'impossibilité de déduire l'impôt préalable qui se retrouve dès lors dans la même position qu'un consommateur final), seul ce stade du processus économique doit bénéficier du dégrèvement, à l'exclusion des opérations antérieures au stade de l'exonération proprement dite («Vorumsätze»; décision non publiée du Tribunal fédéral du 3 août 2000, en la cause C. [2A.527/1998], consid. 8b; ATF 124 II 206 consid. 7 [RDAF 1998, 2e partie, p. 402]; décision non publiée de la CRC du 5 juillet 1999, en la cause P. [SRK 1999-016], consid. 3c, confirmée par le Tribunal fédéral en date du 20 septembre 2000 [2A.429/1999/bol]). Seule la valeur créée au dernier stade du processus économique ne doit pas être imposée, pour des raisons de politique de la formation, afin d'alléger la charge fiscale pesant sur le consommateur de la prestation d'enseignement. L'exonération n'a pas pour but de dégrever l'ensemble des prestations qui sont utilisées à un moment ou un autre sous une forme ou une autre pour fournir les prestations d'enseignement au sens propre (cf. décision précitée du Tribunal fédéral du 20 septembre 2000, consid. 3c; décision de la CRC du 28 octobre 1997, in: *TVA/MWST/VAT-Journal* 1998 p. 24 s. consid. 4b/aa). Elle est au contraire, en principe, limitée aux prestations qui sont directement fournies au consommateur final (et au destinataire qui est placé dans la même position), à savoir en l'espèce la personne en formation (cf. les décisions non publiées du Tribunal fédéral du 3 mars 1999, en la cause H. [2A.527/1997], consid. 6d, et en la cause K. AG [2A.558/1997], consid. 6a et d).

cc. Même en analysant la situation sous un autre angle, on arrive à la conclusion que l'exonération prévue par l'art. 14 ch. 9 OTVA ne peut pas être étendue aux opérations préalables.

La TVA, en tant qu'impôt sur la consommation, a pour objet la consommation finale. Il en découle que le dégrèvement fiscal visé par la disposition d'exonération dont il est question doit également s'appliquer à la consommation. Le consommateur de prestations d'enseignement ne doit pas supporter l'impôt. Cela étant, l'exonération de la prestation au stade final n'entraîne que très rarement une suppression totale de la charge fiscale, ceci à cause de l'interdiction de déduire l'impôt préalable. Le prestataire va en effet à chaque fois chercher à transférer de manière occulte l'impôt préalable qui n'est pas déductible. Cependant, le dégrèvement souhaité peut régulièrement être atteint tout compte fait - au moins partiellement -, puisque la valeur créée au dernier stade n'est pas imposée (voir aussi Chantal Zbinden, *La TVA dans le domaine de l'enseignement et de la formation: portée et incidences d'une exonération*, in: *RDAF* 1997, 2e partie, p. 64 ss).

Si l'exonération devait être étendue - comme le demande la recourante - aux stades d'opérations préalables, il en résulterait toutefois un cumul d'impôt, ce qui conduirait régulièrement à une imposition finale de la consommation plus élevée que s'il n'y avait pas d'exonération (cf. décision précitée du Tribunal fédéral du 3 mars 1999 en la cause H., consid. 6d/aa; plus précisément: Riedo, op. cit., p. 77, 80 ss.). De cette manière, l'objectif d'allègement fiscal ne serait régulièrement pas atteint du tout. Au contraire, la consommation finale se trouverait plus lourdement imposée, au lieu d'échapper à l'imposition. Dès lors, il n'est pas envisageable que la volonté du Constituant, ni celle du Conseil fédéral, ait été d'exonérer le stade préalable à la prestation d'enseignement proprement dite. Ce résultat se trouverait en contradiction complète avec l'objectif de réduire, pour des raisons de politique de la formation, la charge fiscale pesant sur le consommateur final (cf. décision précitée de la CRC du 5 juillet 1999, consid. 3d). La TVA, en tant qu'impôt sur la consommation, ne peut se permettre d'ignorer complètement la situation du consommateur.

dd. Le recourant considère que la pratique de l'AFC en matière d'exonération des prestations d'enseignement, reflétée par la brochure de l'AFC de mai 1995 n° 610.507-18 relative à l'éducation, l'enseignement, le perfectionnement, la recherche et le développement, est arbitraire et contraire aux principes de l'égalité de traitement et de la neutralité concurrentielle. Sans se prononcer de manière générale sur la légalité de cette brochure, la Commission peut toutefois admettre le bien-fondé des dispositions traitant de l'exonération ou non des prestations d'enseignement, pour autant que celles-ci soient interprétées au regard du principe suivant: la différence de traitement fiscal ne repose pas sur la personne du prestataire (personne morale ou personne physique), mais sur la nature de la prestation, en d'autres mots, sur le fait que celle-ci est ou non fournie au consommateur final. Sur la base de ce critère, qui n'est pas arbitraire, la pratique de l'AFC doit être considérée comme conforme aux principes de l'égalité de traitement et de la neutralité concurrentielle: en effet, en principe, toutes les opérations préalables à l'enseignement sont imposables, et toutes les prestations d'enseignement fournies à des consommateurs finaux sont exonérées.

c. Après avoir clairement établi que, selon le droit en vigueur, l'exonération des prestations dans le domaine de l'enseignement n'englobe pas les opérations préalables, il convient de qualifier la nature des prestations fournies en l'espèce par la recourante.

Il ressort de l'état de fait que les relations entre la recourante et P. Sàrl sont les suivantes: P. Sàrl est une société qui a été mise en place par la recourante et qui ne dispose pas de personnel propre; ses animateurs sont salariés par cette dernière. Les cours dispensés par P. Sàrl sont donc conçus, organisés et animés par des collaborateurs de la recourante. Cependant, la recourante n'apparaît pas aux yeux des participants aux cours: ceux-ci s'inscrivent auprès de P. Sàrl et c'est également à elle qu'ils versent la finance d'inscription. A cet égard, une visite sur place ne s'impose pas, puisque l'état de fait a été établi sur la base des indications fournies par la recourante elle-même au cours de la procédure devant l'instance précédente et dans le cadre du recours devant la Commission de céans.

Même si P. Sàrl fonctionne dans les faits comme un département de la recourante, il n'en reste pas moins qu'il s'agit non seulement d'une société disposant en tant que telle de la personnalité juridique (selon les art. 772 ss de la loi fédérale du 30 mars 1911 complétant le Code civil suisse [Code des obligations, CO], RS 220), mais surtout d'un sujet de droit indépendant au sens de l'art. 17 OTVA. P. Sàrl n'agit pas au nom et pour le compte de la recourante (ce qui impliquerait une représentation directe au sens de l'art. 10 al. 1 OTVA), mais apparaît en tant que prestataire indépendante aux yeux des destinataires des prestations d'enseignement. Il y a en conséquence deux prestations de services: premièrement, entre la recourante et P. Sàrl, deuxièmement, entre P. Sàrl et les personnes en cours de formation. Les cours dispensés par P. Sàrl ne peuvent pas être considérés comme des prestations fournies par la recourante à des consommateurs finaux.

S'il n'est pas contesté que les cours dispensés par P. Sàrl à des tiers (consommateurs finaux) sont bien des prestations d'enseignement au sens de l'art. 14 ch. 9 OTVA, et bénéficiant donc à ce titre de l'exonération, il n'en va pas de même des prestations fournies par la recourante à P. Sàrl. En effet, P. Sàrl ne peut être considérée comme une personne en formation - consommatrice finale. Les prestations qui lui sont fournies par la recourante doivent dès lors être traitées comme des opérations préalables et être pleinement imposées à ce titre avec déduction possible de l'impôt préalable.

Certes, il est vraisemblable, comme l'invoque la recourante (courrier du 27 août 1998), que la marge de P. Sàrl soit relativement faible (entre 2% et 4%). Cet élément n'est toutefois pas pertinent au regard du droit de la TVA, qui est un impôt sur le chiffre d'affaires et non sur le bénéfice. Au demeurant, est débitrice du montant litigieux la recourante, et non P. Sàrl.

Par ailleurs, le fait que la recourante n'effectue pas un simple prêt de main-d'oeuvre, mais livre une prestation complète à P. Sàrl n'est pas de nature à modifier l'appréciation de la Commission de céans. En effet, la TVA a pour objet les prestations de services en général (art. 4 let. b OTVA), et ne prévoit pas de régime particulier pour la mise à disposition de main-d'oeuvre.

5.-7. (...)

[54] Peut être obtenue auprès de l'Administration fédérale des contributions (AFC), Division principale de la taxe sur la valeur ajoutée, Schwarztorstrasse 50, 3003 Berne.

Dokumente der SRK