

(Décision de la Commission fédérale de recours en matière de contributions du 22 mai 2001 en la cause Clinique A [CRC 2000-111])

Mehrwertsteuer (MWSTV). Steuerbefreiung für Spitalbehandlung. Rechnungsstellung. Leistungen an das Personal. Bezug von Leistungen aus dem Ausland.

- Definition der von der Steuer befreiten Beherbergung eines Patienten im Spital (E. 4c/bb und 5a/aa).
- Abgrenzung des Kreises der Begleitpersonen, der in den Genuss der Steuerbefreiungen im Sinne von Art. 14 Abs. 2 MWSTV gelangen kann (E. 4c/cc und 5b).
- Vorgehensweise, wenn sich der genaue (von der Steuer befreite) Preis des Zimmers, das dem Patienten Unterkunft geboten hat, weder aus den Rechnungen noch aus den Buchhaltungsunterlagen entnehmen lässt (E. 5a).
- Die Verwaltungspraxis, die Leistungen zu Vorzugsbedingungen an das Personal denselben Vorschriften unterwirft, wie Leistungen an nahestehende Personen, ist nicht willkürlich (E. 7).
- Verfassungsmässigkeit von Art. 9 und 18 MWSTV. Bestätigung der Verwaltungspraxis, wonach bei der Zurverfügungstellung von Informationen oder bei der Erbringung von Dienstleistungen im Bereich der Werbung, die Verwendung oder Nutzung der Dienstleistungen an jenem Ort stattfindet, an dem der Empfänger seinen Sitz oder seinen Wohnsitz hat (E. 8).

Taxe sur la valeur ajoutée (OTVA). Exonération en matière de soins hospitaliers. Facturation. Prestations au personnel. Acquisition de prestations en provenance de l'étranger.

- Définition du logement d'un patient en milieu hospitalier qui est exonéré de l'impôt (consid. 4c/bb et 5a/aa).
 - Délimitation du cercle des accompagnants qui pourraient bénéficier de prestations exonérées au sens de l'art. 14 ch. 2 OTVA (consid. 4c/cc et 5b).
 - Cas dans lequel le prix exact (exonéré) de la chambre servant à héberger le patient ne ressort pas des factures, ni des documents comptables (consid. 5a).
 - La pratique administrative qui soumet les prestations au personnel à des conditions de faveur, au même régime que les prestations à des proches, n'est pas arbitraire (consid. 7).
 - Constitutionnalité des art. 9 et 18 OTVA. Confirmation de la pratique administrative selon laquelle, dans le cadre de la fourniture d'informations ou de prestations de services dans le domaine de la publicité, il y a utilisation ou exploitation des prestations de services à l'endroit où le destinataire a son siège social ou son domicile (consid. 8).
- Imposta sul valore aggiunto (OIVA). Esenzione in materia di cure ospedaliere. Fatturazione. Prestazioni al personale. Acquisizione di prestazioni provenienti dall'estero.
- L'alloggio di un paziente in ospedale è esente dall'imposta. Definizione dell'alloggio (consid. 4c/bb e 5a/aa).
 - Delimitazione della cerchia degli accompagnatori di un paziente, che possono beneficiare di prestazioni esenti ai sensi dell'art. 14 n. 2 OIVA (consid. 4c/cc e 5b).
 - Caso in cui il prezzo esatto (esente dall'imposta) della camera che serve ad ospitare il paziente non risulta dalle fatture, né dai documenti contabili (consid. 5a/bb).
 - La prassi amministrativa, che sottomette a condizioni di favore sia le prestazioni al personale che quelle fornite a persone vicine al malato, non è arbitraria (consid. 7).
 - Costituzionalità degli articoli 9 e 18 OIVA. Conferma della prassi amministrativa secondo la quale, nel quadro della fornitura di informazioni o di prestazioni di servizi nell'ambito della pubblicità, vi è utilizzo o sfruttamento delle prestazioni di servizi nel luogo in cui il destinatario ha la sua sede sociale o il suo domicilio (consid. 8).

A. La Clinique A, spécialisée en traitements dans le domaine de la cardiologie, 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 et les modifications ultérieures). Elle compte notamment au nombre de ses patients de nobles étrangers, qui ont l'habitude de venir se faire soigner en compagnie de personnes de leur entourage, parfois de leur cour, auxquelles la Clinique fournit des prestations d'hébergement et de restauration. Celle-ci exploite également un restaurant réservé au personnel.

B. Entre le 29 mars et le 31 mai 1999, la Clinique fit l'objet d'un contrôle, suite auquel l'AFC établit un décompte complémentaire portant sur un montant d'impôt de Fr. 895'719.-, relatif aux périodes fiscales du 1er trimestre 1995 au 4e trimestre 1998. Ce montant de Fr. 895'719.- trouvait sa cause principalement dans un certain nombre de prestations hôtelières fournies à des personnes accompagnant les patients, prestations que la Clinique avait considérées à tort, selon l'AFC, comme «exclues du champ de l'impôt». Deuxièmement, une correction de l'imposition des prestations fournies par le restaurant du personnel avait également été effectuée. En troisième lieu, l'AFC considéra que la Clinique avait procédé à des acquisitions de prestations de services en provenance de l'étranger, en rémunérant des intervenants étrangers qui lui avaient fourni des clients. Finalement, certains travaux d'entretien effectués par le service technique de la Clinique sur des constructions de celle-ci furent imposés en tant que prestations à soi-même.

C. Par courrier du 30 juin 1999, la Clinique contesta le décompte susmentionné. Elle estima que la condition sociale de ses patients et l'éloignement de leur environnement habituel qu'ils subissaient du fait de leur hospitalisation justifiaient la présence de plusieurs personnes accompagnatrices. Les prestations de type hôtelier fournies aux dites personnes devaient en

conséquences être «exclues du champ de l'impôt». En outre, il était normal, en fonction du patient en cause, que celui-ci ne puisse se contenter d'une seule chambre pour son usage, mais occupe un étage entier. Dans ce cas, l'ensemble du chiffre d'affaires provenant de cette location devrait être «exclu du champ de l'impôt», et non pas seulement la part afférant à la chambre occupée par le patient. Les autres corrections effectuées par l'AFC étaient également contestées: les commissions se rapportaient à des prestations fournies et exploitées à l'étranger, et dès lors non imposables; quant aux travaux d'entretien sur les immeubles, ils ne pouvaient donner lieu à des prestations à soi-même, car ils ne tombaient pas sous le coup de l'art. 8 OTVA.

D. Par avis de crédit du 19 juillet 1999, l'AFC rectifia son imposition en faveur de la Clinique pour un montant de Fr. 16'864.-. Le 3 novembre 1999, l'AFC rendit une décision formelle par laquelle elle confirma le décompte complémentaire et l'avis de crédit susmentionnés, fixant le montant réclamé à Fr. 878'855.-. En date du 3 décembre 1999, la Clinique déposa une réclamation contre la décision précitée, reprenant pour l'essentiel les arguments de son courrier du 30 juin 1999.

E. Par décision sur réclamation du 31 août 2000, l'AFC s'en tint aux arguments qu'elle avait déjà développés et confirma sa décision du 3 novembre 1999. Par recours du 2 octobre 2000 auprès de la Commission fédérale de recours en matière de contributions (CRC, ci-après: la Commission de recours ou la Commission de céans), la Clinique (ci-après: la recourante) conclut à l'annulation de la décision entreprise ainsi que des frais de procédure mis à sa charge par l'autorité intimée. Outre les questions de principe déjà évoquées devant l'instance inférieure, elle conteste certains éléments du calcul concret effectué par l'AFC sur la base des factures fournies. Par ailleurs, elle réclame la non-imposition des prestations à soi-même (travaux d'entretien) ainsi que des opérations en relation avec le restaurant du personnel, au nom de l'égalité dans l'illégalité.

F. Par réponse du 30 novembre 2000, l'AFC conclut à l'admission du recours dans la mesure où il porte sur un montant de Fr. 108'406.- correspondant à l'imposition des prestations à soi-même, et au rejet du recours dans toutes ses autres conclusions, avec suite de frais. Dans la mesure où les hôpitaux du Canton B n'ont pas fait l'objet d'une imposition à titre de prestation à soi-même pour les frais d'entretien, l'AFC admet que les conditions de l'égalité dans l'illégalité sont réunies.

Extrait des considérants:

(...)

4.a. (Notion d'opération exclue du champ de l'impôt; définition restrictive, voir p. ex. JAAC 64.80 in initio consid. 3a)

b. 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 d'un point de vue économique (voir notamment les décisions de la Commission de recours du 9 février 2001 [publiée depuis in: JAAC 65.82] consid. 3b/bb, ainsi que JAAC 63.93 consid. 7a/bb et JAAC 63.75 consid. 5a; voir aussi l'ATF relatif à l'ancien impôt sur le chiffre d'affaires du 9 mai 2000, en la cause T. [2A.326/1999/bmt], consid. 2c; Pascal Mollard, Commentaire de l'art. 17 LTVA, in: mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Bâle/Genève/Munich 2000, p. 1225 s.; Günter Rau / Erich Dürrwächter, Kommentar zum Umsatzsteuergesetz, Cologne, § 1 ch. 86, particulièrement § 3 ch. 78; Sölch/Ringleb/List, Umsatzsteuer, Kommentar, Munich, § 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 taxe sur la valeur ajoutée (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, Ed. française par Marco Molino, Berne 1996, p. 57; également très réticent Mollard, Commentaire de l'art. 17 LTVA, op. cit., p. 1226 s.).

c. Il s'agit dans un premier temps d'examiner les dispositions topiques de l'OTVA visant les exonérations en matière de soins hospitaliers, ainsi que, 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 - au sens technique - du nouvel art. 196 ch. 14 al. 1 let. b ch. 2 de la nouvelle 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 des dispositions transitoires (disp. trans.) de l'ancienne Constitution fédérale de 1874 (aCst., RS 1 3).

aa. L'art. 14 ch. 2 OTVA dispose que sont «exclus du champ de l'impôt» les soins hospitaliers et les soins médicaux dans les hôpitaux, dans le domaine de la médecine humaine, y compris les opérations qui leur sont étroitement liées, fournis par des hôpitaux ou par des centres de soins médicaux et de diagnostic. Cette exonération trouve son assise dans l'art. 8 al. 2 let. b ch. 2 disp. trans. aCst. (art. 196 ch. 14 al. 1 let. b ch. 2 Cst.; arrêt non publié du Tribunal fédéral du 3 août 2000, en la cause C. [2A.527/1998], consid. 6 ss), 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 sur la TVA (ch. 590 et 591) et dans les brochures d'information (en particulier la brochure n° 610.507-24 concernant les traitements dans le domaine de la médecine humaine [y compris la médecine dentaire], des soins hospitaliers ainsi que des soins corporels [y compris les coiffeurs] de janvier 1996)[48]. Selon le point 5.1.3 de la brochure susmentionnée, «les prestations suivantes fournies en relation avec le séjour hospitalier d'un patient sont exclues du champ de l'impôt, qu'elles soient comprises dans le forfait journalier ou qu'elles soient facturées séparément: soins dispensés, de même que la nourriture et le logement du patient, y compris les frais pour l'utilisation de la radio, de la télévision et du téléphone [taxes de base et taxes de communication] dans la chambre, soins médicaux; nourriture et logement d'une personne accompagnatrice [p. ex. une mère qui accompagne son enfant]».

bb. En vertu des dispositions légales et réglementaires susmentionnées, le logement d'un patient en milieu hospitalier est exonéré de l'impôt. Par logement, il faut entendre la chambre accueillant le patient. A cet égard, le point 8.2.1 de la brochure «Santé» relative à la loi fédérale du 2 septembre 1999 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (LTVA, RS 641.20) - mais également susceptible de préciser le sens de l'OTVA, étant donné la formulation semblable des dispositions pertinentes - dispose que les

prestations qui ne sont pas assurées, liées à de meilleures conditions d'hébergement (en principe pour une chambre privée), font partie de l'hébergement et sont aussi «exclus du champ de l'impôt». Il faut ainsi considérer que, quelle que soit la nature et la qualité de la chambre fournie au patient, le chiffre d'affaires en relation avec cet événement doit être exonéré. En effet, l'hébergement dans un hôpital d'une personne nécessitant des soins hospitaliers constitue manifestement une opération étroitement liée à ces soins, dans la mesure où la présence stationnaire de cette personne dans l'établissement hospitalier se révèle indiquée. Dans cette optique, l'hébergement et les soins sont liés sur les plans objectif, temporel et économique de telle manière qu'ils forment les composantes indissociables d'une opération qui les englobe tous. On peut dès lors conclure à l'existence d'une prestation unique, lorsqu'un hôpital met une chambre à disposition du patient en même temps qu'il lui fournit des soins. Une chambre, quel que soit le luxe avec lequel elle a été aménagée, garde sa fonction première d'hébergement et sa mise à disposition reste étroitement liée aux soins qui doivent être fournis au patient y résidant - de la même manière que le serait la mise à disposition d'un lit dans une chambre commune.

Par abondance de motifs, cette interprétation est confirmée par une analyse de droit comparé. En France, l'art. 261 al. 4 ch. 1bis du Code général des impôts (CGI) constituant la disposition topique en la matière dispose: «Sont exonérés de la taxe sur la valeur ajoutée les frais d'hospitalisation et de traitement»; il est complété comme suit par l'art. 83 de la loi 96-314 du 12 avril 1996: «y compris les frais de mise à disposition d'une chambre individuelle [...]». Par avis N 216 836 du 31 mai 2000, en l'affaire Clinique Lafourcade SA, le Conseil d'Etat français, tranchant une question qui avait longtemps divisé la jurisprudence et la doctrine, a considéré qu'avant même la modification de 1996, l'exonération qu'instituait l'art. 261 al. 4 ch. 1bis CGI couvrirait notamment les recettes perçues par les établissements de soins privés en contrepartie de la mise à disposition d'une chambre individuelle, soit nécessitée par une prescription médicale d'isolement du patient, soit répondant à une demande de ce dernier (Revue de droit fiscal, N°30-35, du 26 juillet au 30 août 2000, p. 1106). Il a ainsi suivi les conclusions du Commissaire du gouvernement, qui estimait que le logement en chambre privée ne modifiait pas la nature de l'opération, qui restait une opération d'hébergement d'un patient dans un établissement de soins. Le supplément de prix qui pouvait être réclamé au patient dans les cas dans lesquels le placement en chambre individuelle avait lieu à son initiative constituait un supplément de prix rémunérant la même opération (cf. également, en l'affaire Sté Clinique du Dr Grégoire, les conclusions du Commissaire du gouvernement, suivies par le Tribunal administratif [TA] de Lille, 17 juin 1999 [Revue de droit fiscal, N°50-51, du 15 au 22 décembre 1999, p. 1534], selon qui la prestation consistant à fournir une chambre ne peut guère être distinguée de la prestation de logement, en soi).

L'appréciation doit par contre être différente lorsque l'établissement ne se limite pas à loger ses patients dans des chambres adaptées à leurs besoins ou souhaits, mais leur propose des possibilités supplémentaires d'hébergement, telles que des salons ou des suites spécialement aménagées. Le fait d'offrir de tels espaces à ses clients paraît constituer une opération entièrement indépendante des soins fournis; le but n'est plus d'héberger les patients pour leur permettre de recevoir les soins nécessaires, mais plutôt de leur offrir des possibilités de loisirs, de travail ou d'activités sociales qui ne sont plus en rapport avec le traitement médical. Cette opération n'apparaît pas non plus comme accessoire aux soins fournis. Certes, par le biais d'une interprétation extensive, on pourrait admettre que la mise à disposition de locaux particulièrement agréables peut compléter et améliorer l'effectivité des soins fournis. Toutefois, comme mentionné ci-dessus (consid. 4b), l'unité de deux prestations distinctes ne doit être admise qu'avec réserve lorsque l'une des prestations serait exonérée et l'autre non, ce qui est le cas en l'espèce. Il serait ainsi excessif d'admettre que la mise à disposition de salons et suites se trouve dans un rapport si étroit avec la fourniture de soins hospitaliers qu'elle doive également être exonérée. Ainsi ce type d'opération, qui place un établissement de type hospitalier en situation de concurrence avec des entreprises du secteur de l'hôtellerie, ne peut constituer une opération exonérée.

cc. Il découle des dispositions légales et réglementaires (évoquées au consid. 4c/aa) que la fourniture de repas et boissons aux visiteurs ainsi que leur logement ne peuvent être considérés comme «exclus du champ de l'impôt», mais sont au contraire imposables, à moins que la présence de ces personnes ne soit, d'un point de vue médical, nécessaire au traitement des patients (Camenzind/Honauer, op. cit., p. 136). S'exprimant au sujet du nouvel art. 18 ch. 2 LTVA, qui n'introduit pas de modification par rapport à l'art. 14 al. 2 OTVA, Isabelle Homberger Gut (mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Bâle/Genève/Munich 2000, p. 1243) évoque au nombre des personnes accompagnatrices dont l'hébergement pourrait être exonéré, la mère qui veille sur son enfant ou l'époux qui soutient son épouse (dans le même sens, Camenzind/Honauer/Vallender, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz, Berne/Stuttgart/Vienne 2000, p. 200). A cet égard, il faut cependant préciser que le lien de parenté entre le patient et l'accompagnant ne représente pas une condition indispensable à l'exonération. Au surplus, Homberger Gut estime qu'un tel accompagnement doit rester dans des normes raisonnables. Par exemple, si un patient hospitalisé exige d'être entouré de nombreuses personnes (domestiques, femmes de chambre etc.), l'hébergement et la restauration de celles-ci ne devraient plus être considérés à son avis comme «exclus du champ de l'impôt».

Au niveau européen, la disposition correspondante de la sixième directive (art. 13 let. A ch. 1 ch. b) disposant que «[...] les Etats membres exonèrent [...] l'hospitalisation et les soins médicaux ainsi que les opérations qui leur sont étroitement liées [...]» a été envisagée sous un angle semblable par divers ordres juridiques nationaux. Ainsi, le droit français considère que les recettes correspondant aux repas et chambres fournis à des personnes qui accompagnent le malade sont taxables, sauf lorsque la présence d'une personne auprès du malade est consécutive à une prescription médicale. A titre de règle pratique, l'Administration française admet que la fourniture exceptionnelle de repas à un visiteur ou la location d'une chambre pour une très courte période répondent à un souci thérapeutique (Juris-Classeur Fiscal, fascicule 2232, n° 10). Il n'en va pas différemment en droit allemand. Ainsi Wolfram Birkenfeld (Das grosse Umsatzsteuer-Handbuch, Cologne 1998/2000, 3e éd., vol. I ch. marg. 490) estime que le logement et la nourriture fournis à une personne accompagnant un patient hospitalisé n'est une opération étroitement liée, et donc exonérée, que dans la mesure où la présence de ce visiteur est médicalement nécessaire pour le traitement du patient (cf. Umsatzsteuer-Rundschau [UR] 2000 p. 40, admettant l'exonération si la nécessité d'un accompagnant est confirmée par le médecin traitant).

Au vu des éléments qui précèdent, c'est à bon droit que l'AFC se montre restrictive par rapport au cercle des personnes accompagnatrices qui pourraient bénéficier de prestations exonérées au sens de l'art. 14 ch. 2 OTVA.

5a.aa. En l'espèce, il s'agit en premier lieu de déterminer si l'exonération prévue par l'art. 14 ch. 2 OTVA couvre la location de plusieurs locaux de la recourante par un patient. Au vu des éléments exposés ci-dessus, il paraît manifeste que tel n'est pas le cas. Seul le montant correspondant à la chambre occupée par le patient doit être exonéré. En revanche, l'ensemble de la contre-prestation versée par le patient en contrepartie de la mise à disposition d'une chambre doit être exonérée, quelle que soit l'importance de cette somme.

bb. Un problème peut se présenter lorsque le prix exact (exonéré) de la chambre servant à héberger le patient ne ressort pas des factures, ni des documents comptables. Selon le point 1.5 de la brochure n° 610.507-24 concernant les soins hospitaliers précitée, «si, lors de prestations indépendantes, des prestations aussi bien imposables qu'exclues du champ de l'impôt sont facturées, celles-ci doivent être inscrites séparément dans la facture» (voir également le ch. 737 des Instructions 1997; pratique confirmée par la Commission de céans, cf. décision du 25 septembre 1998, JAAC 63.75 consid. 6a et reprise par l'Ordonnance du 29 mars 2000 relative à la loi fédérale régissant la taxe sur la valeur ajoutée [OLTVA], RS 641201, dont l'art. 4 al. 1 dispose que, dans le cadre des traitements médicaux, «chaque prestation partielle fournie doit figurer séparément sur la facture, sauf en cas de facturation de forfaits conventionnels»). Le non-respect des règles de facturation entraîne l'absence d'éléments de faits importants pour la détermination du calcul de l'impôt (cf. art. 47 al. 1 OTVA). Selon l'art. 48 OTVA, si les documents comptables font défaut ou sont incomplets, ou si les résultats présentés par l'assujetti ne correspondent manifestement pas à la réalité, l'Administration fédérale des contributions procède à une estimation dans les limites de son pouvoir d'appréciation. Aussi, en l'absence de facturation séparée des diverses prestations, la Commission de recours avait considéré que l'AFC devait procéder à une estimation (cf. décision du 25 septembre 1998, JAAC 63.75 consid. 6b). Le Tribunal fédéral n'a cependant pas confirmé cette jurisprudence (cf. arrêt du 25 août 2000, en la cause S. [2A.116/1999/bol], ne contenant pas de motivation à cet égard), mais a suivi la pratique de l'AFC selon laquelle la sanction de cette facturation défectueuse devait être l'imposition de l'ensemble de la contre-prestation au taux entier (cf. dans le domaine de la santé, point 1.5 de la brochure susmentionnée).

cc. En l'occurrence, est litigieuse la «composition» de la facture du 20 novembre 1995 indiquant un montant de Fr. 1'101'600.- pour l'occupation du 3e étage pour la période du 8 octobre au 11 novembre 1995 par la princesse C, sans autre précision quant à la composition de ce montant. On notera dans un premier temps que, alors même que la pratique administrative prévoit dans ce cas une imposition de l'ensemble de la contre-prestation, l'AFC a admis comme exonérés les montants correspondant au prix de la chambre hébergeant la patiente (Fr. 470.-/jour pendant 17 jours + Fr. 564.-/jour pendant 18 jours). Pour ce faire, elle s'est basée sur une facture de la recourante concernant le même patient et la même période, mais contenant plus de détails. Selon les allégations de la recourante, cette pièce-là ne constituerait en fait pas une véritable facture, mais un document purement interne non communiqué au patient lui-même. Dans la mesure où ledit document n'a pas été communiqué au destinataire des prestations, il ne peut effectivement pas être qualifié de facture au sens strict. La seule facture déterminante au sens de la TVA est celle du 20 novembre 1995, qui ne distingue pas entre les opérations exonérées et celles soumises à l'impôt. Etant donné que cette manière de facturer n'a pas été sanctionnée par l'AFC dans le cas d'espèce et que cette option correspond d'ailleurs à la tendance du nouveau droit de la TVA (cf. l'art. 4 al. 3 OLTVA selon lequel, si les prestations ne figurent pas séparément sur la facture, «les prestations partielles qui sont imposables doivent être estimées dans les limites du pouvoir d'appréciation»), la Commission de recours considère qu'il ne convient pas de procéder à une reformatio in pejus en soumettant l'ensemble de la contre-prestation à la TVA.

Il convient dans un deuxième temps d'apprécier le bien-fondé des montants retenus par l'AFC. La recourante estime pour sa part que l'AFC a eu tort de se baser sur les montants de Fr. 470.- et Fr. 564.- pour la chambre occupée par la patiente. Il se serait agi dans ce cas d'une chambre à Fr. 2'880.- par jour. Il ressortirait par ailleurs du dossier que le 3e étage comprendrait neuf chambres à Fr. 2'880.- par jour. La recourante n'a toutefois pas fourni de pièces de nature à corroborer ses allégations. Si l'étude du dossier montre en effet qu'il existait à une certaine époque neuf chambres facturables à Fr. 2'880.- par jour au 3e étage de la Clinique, elle ne permet pas d'affirmer que 3e étage ne comprenait que 9 chambres, ni que toutes les chambres du 3e étage étaient louées au prix de Fr. 2'880.- par jour. Une autre pièce figurant au dossier fait notamment état de chambres à Fr. 2'500.- par jour au 3e étage en 1996. En outre, la pièce produite par l'AFC en annexe de sa lettre du 16 mars 2001 mentionne bien des montants de Fr. 470.- et Fr. 564.- pour la chambre occupée par la patiente. Il s'agit d'une pièce établie par la recourante elle-même, et non par un tiers. Que ce document soit d'usage purement interne n'affecte a priori pas la réalité des informations qu'il contient. La recourante a eu l'occasion de se prononcer au sujet des éléments indiqués par ce document et elle n'a pas soutenu que les montants de Fr. 470.- et Fr. 564.- relatifs à l'hébergement de la patiente étaient erronés, de même qu'elle n'a pas fourni de raison expliquant leur mention sur ledit document. La raison de leur présence doit ainsi être vue dans le fait qu'il s'agit bien des montants correspondant à l'hébergement de la patiente. La recourante n'a pas prouvé que la chambre occupée dans le cas litigieux était une chambre à Fr. 2'880.-, ni par les pièces produites avec le recours ni par celles produites en annexe de la lettre du 26 mars 2001. Les termes de la mesure d'instruction de la Commission de céans étaient pourtant clairs et permettaient à la recourante de comprendre les éléments de fait que l'on souhaitait voir éclaircis. La Commission de céans se trouvant toujours dans l'incertitude après avoir procédé aux investigations requises, il convient d'appliquer les règles sur la répartition du fardeau de la preuve. Comme l'administré n'a pas établi le fait litigieux, le défaut de preuve va à son détriment. Il faut alors admettre que l'AFC a considéré à raison que dans le cas d'espèce les montants relatifs à la chambre occupée par la patiente, et dès lors exonérés, se montaient effectivement à Fr. 470.-/jour pendant 17 jours et à Fr. 564.-/jour pendant 18 jours.

b. A ce stade, il convient de se demander si les prestations d'hébergement et de restauration fournies à l'entourage d'un patient et à ses gardes du corps peuvent être considérées comme des prestations étroitement liées aux soins hospitaliers fournis au patient et être exonérées à ce titre. La réponse doit être négative. Certes, la présence de ces personnes dans la Clinique n'est pas fortuite; elle répond notamment à des besoins de commodité, de calme intérieur du patient et de sécurité. Il n'en demeure pas moins que les raisons de la présence de ces personnes ne peuvent être qualifiées de médicales, alors que, on l'a vu (consid. 4c/cc ci-dessus), seules des raisons médicales peuvent entraîner l'éventuelle exonération de prestations fournies aux accompagnants. Même si la nécessité pour certaines de ces personnes de se trouver dans l'hôpital n'est objectivement pas contestable (notamment les gardes du corps pour des raisons de sécurité), cet élément de nécessité n'implique pas encore que cette présence soit de nature hospitalière. Les soins hospitaliers fournis par la recourante peuvent se concevoir indépendamment de la présence d'un entourage nombreux et de gardes du corps. Les prestations qui leur sont fournies se distinguent ainsi clairement des opérations exonérées en vertu de leur lien avec les soins prodigués et doivent être imposées au taux entier. Ceci ne signifie pas que la présence desdites personnes n'est pas admise en milieu hospitalier, mais simplement que les opérations qu'elle génère sont imposables.

(...)

7.a.-c. (Prestations de services à des proches, voir p. ex. JAAC 64.81 consid. 5b à 5e)

d. Le principe de l'art. 26 al. 2 3e phrase OTVA ayant été admis par la Commission de recours (décision du 16 février 2000, in: JAAC 64.81 consid. 5c), il sied de définir la notion de «proche». Selon la pratique de l'AFC (ch. 433b des Instructions 1997) sont considérées comme proches les personnes détenant des parts de l'entreprise (p. ex. actionnaires, coopérateurs, membres de sociétés de personnes) ainsi que les entreprises liées (p. ex. en raison d'une relation étroite, telle que l'appartenance à un groupe,

ou en fonction de relations contractuelles, économiques ou personnelles). Il en va de même s'agissant des parents du titulaire de l'entreprise. La question est cependant moins claire pour les employés (cf. décision du 16 février 2000, ne tranchant pas la question, in: JAAC 64.81 consid. 5e; affirmatif: Stephan Kuhn / Peter Spinnler, Mehrwertsteuer, Ergänzungsband, Muri/Berne 1994, p. 41 ch. 2.3.12). Le ch. 433d des Instructions 1997 consacre pour sa part un développement spécifique, distinct de celui destiné aux prestations à des proches, aux prestations fournies au personnel à des conditions de faveur; il en résulte cependant que la base d'imposition se calcule de la même manière que dans le cadre des prestations fournies à des proches: les prestations fournies au personnel à des conditions de faveur doivent être imposées au prix qui serait facturé à un tiers indépendant de la même catégorie d'acquéreurs. La pratique de l'AFC soumet ainsi les prestations au personnel à des conditions de faveur au même régime que les prestations à des proches. La systématique mise en place par la pratique de l'AFC n'est certainement pas arbitraire et le personnel recevant des prestations à des conditions de faveur peut faire l'objet de dispositions identiques à celles s'appliquant aux proches. En effet, ces prestations trouvent leur raison d'être dans ce lien économique particulier - la relation de travail - qui unit l'assujéti et l'employé: l'employé peut donc être considéré comme un proche, sous l'angle économique, de l'assujéti qui l'emploie.

e.aa. Finalement, il convient d'interpréter de manière correcte la notion juridique imprécise que constituent les termes «la valeur qui aurait été convenue entre des tiers indépendants». Etant donné que la TVA est un impôt général ayant comme principal objectif de frapper la consommation finale de dernier stade et eu égard au large pouvoir d'appréciation législatif dont jouit le Conseil fédéral, la Commission de recours estime que rien ne s'oppose à ce que l'on se fonde sur une véritable «valeur marchande» de l'opération effectuée (cf. Instructions 1997 ch. 295). Demeure il est vrai, dans cette optique, un problème que l'ancien impôt sur le chiffre d'affaires connaissait déjà en la matière. Faut-il faire la comparaison avec un tiers indépendant de même genre, plus exactement de même stade que l'assujéti redevable de l'impôt? Ou alors, dans une optique plus rigide, faut-il, dans tous les cas, comparer la situation avec un véritable consommateur final de dernier stade, dans des conditions de pleine concurrence («Dealing at arm's length»; cf. Commentaire du Département fédéral des finances [DFF] de l'OTVA[49] ad art. 26 al. 2 OTVA; voir aussi l'arrêt de la Cour de justice des Communautés européennes [CJCE] du 19 mai 1997, en la cause W. Skripalle, aff. C-63/96, Rec. 1997-5 I p. 2866 ss)? La réponse, qui serait par exemple importante dans l'hypothèse d'une livraison entre entreprises proches, peut ici demeurer indéterminée, compte tenu des termes du litige à résoudre. Il suffit de considérer que la comparaison s'étend de toute manière à un consommateur de dernier stade, dans des conditions de pleine concurrence, lorsqu'il s'agit d'une livraison à un proche qui agit comme une personne privée (décision du 16 février 2000, in: JAAC 64.81 consid. 5d).

bb. En ce qui concerne les prestations de restaurants du personnel, la brochure de l'AFC n° 610.507-29 de novembre 1996 «Prestations à soi-même»[50] renvoie, à son ch. 10.2, à la brochure concernant la branche de l'hôtellerie et de la restauration[51], pour la détermination de la base imposable. Le ch. 2.25 de cette dernière brochure prévoit le régime suivant pour les restaurants du personnel d'entreprises qui ne sont pas de la branche de la restauration, accessibles seulement au personnel et aux personnes qui l'accompagnent et dans lesquels les prix sont les mêmes pour tous les consommateurs. Les recettes réalisées par un tel restaurant sont imposables à 6,5% (actuellement 7,6%). Si elles ne couvrent pas les frais mentionnés ci-dessous, l'entreprise doit au moins imposer ces frais:

- dépenses pour aliments et boissons;
- valeur locative des infrastructures (locaux, vaisselles et autres installations) au prix qui serait facturé à un tiers indépendant (...);
- salaires productifs (cuisinier, aide-cuisinier, pâtissier, autre personnel, etc.), salaires pour le service (personnel pour le service, le buffet, la vente, etc.) et les salaires pour la plonge;
- administration, bénéfices ainsi que frais généraux (...);
- 6,5% (actuellement 7,6%) d'impôt sur la totalité des coûts ci-dessus.

Englobant tous les éléments qui entreraient en principe dans la composition du prix qui serait facturé à un tiers indépendant, le régime susmentionné de l'AFC paraît conforme au principe «Dealing at arm's length». La légalité de la pratique de l'AFC relative aux restaurants du personnel d'entreprises qui ne sont pas de la branche de la restauration, accessibles seulement au personnel et aux personnes qui l'accompagnent et dans lesquels les prix sont les mêmes pour tous les consommateurs peut ainsi être confirmée.

f. En l'espèce, il ressort du dossier que la recourante exploite un restaurant auquel ont seuls accès les membres du personnel. Le prix du repas facturé au personnel était jusqu'au 31 décembre 2000 de Fr. 6.-. Selon les documents produits par la recourante, précisant le nombre de repas fournis par année ainsi que le montant annuel des achats de marchandises, le prix facturé du repas serait supérieur au prix d'achat des marchandises. Sans se prononcer sur le calcul de la recourante, la Commission de recours constate toutefois que le prix des marchandises ne constitue que l'un des éléments de la base de frais devant être couverte par le prix facturé aux consommateurs. En réalité, les recettes du restaurant sont inférieures aux recettes qui seraient réalisées dans l'hypothèse de la facturation d'un véritable prix à des tiers, puisque le prix ne comprend pas en l'espèce les éléments entrant ordinairement dans la composition du prix, à savoir notamment les frais généraux et le bénéfice. C'est ainsi à juste titre que l'AFC a procédé à une correction, en intégrant dans la base de calcul les éléments supplémentaires mentionnés ci-dessus (consid. 7e/bb).

8.a. L'art. 8 al. 2 disp. trans. aCst. (art. 196 ch. 14 Cst.) prévoit notamment que les prestations de services qu'une entreprise effectue à titre onéreux sur le territoire suisse sont imposables (art. 8 al. 2 let. a ch. 1 disp. trans. aCst., art. 196 ch. 14 al. 1 let. a ch. 1 Cst.). Sont exonérées de l'impôt et donnent droit à la déduction de l'impôt préalable les prestations de services effectuées à l'étranger (art. 8 al. 2 let. c ch. 1 disp. trans. aCst., art. 196 ch. 14 al. 1 let. c ch. 1 Cst.). Le Constituant n'a pas adopté de règles explicites relatives au lieu de la prestation de services.

b. En vertu de l'OTVA, sont soumises à l'impôt les prestations de services fournies à titre onéreux sur le territoire suisse ainsi que l'acquisition à titre onéreux de prestations de services en provenance de l'étranger (art. 4 let. b et d OTVA). Explicite l'art. 4 let. d OTVA, l'art. 9 OTVA prévoit que si une prestation de services imposable est fournie à partir de l'étranger à un destinataire ayant son domicile, son siège social ou un établissement stable sur territoire suisse, celui-ci doit soumettre à l'impôt l'acquisition de cette prestation de services s'il l'utilise ou l'exploite sur le territoire suisse, pour autant qu'il soit assujéti au sens de l'art. 18 OTVA, c'est-à-dire s'il acquiert pour plus de 10 000 francs de prestations de services en provenance de l'étranger au cours d'une année civile. En vertu de l'art. 12 al. 1 OTVA, est réputé lieu d'une prestation de services (sous réserve des exceptions mentionnées au

second alinéa de l'article) l'endroit où le prestataire a son siège social ou un établissement stable à partir duquel la prestation de services est fournie ou, à défaut d'un tel siège ou d'un tel établissement, le lieu de son domicile ou l'endroit à partir duquel il exerce son activité.

c. Dans la mesure où le Conseil fédéral, selon les articles susmentionnés, prélève la taxe sur la valeur ajoutée sur les prestations de services fournies en Suisse et exonère celles qui sont exportées vers l'étranger, il respecte les dispositions constitutionnelles expresses (art. 8 al. 2 let. a ch. 1 et let. c ch. 1 disp. trans. aCst., art. 196 ch. 14 al. 1 let. a ch. 1 et let. c ch. 1 Cst.). Il convient à cet égard de rappeler que, lorsque l'OTVA se prononce sur des questions en rapport avec la souveraineté fiscale internationale et la concurrence fiscale internationale, la Commission de recours examine la réglementation en cause avec une certaine retenue (décisions de la Commission de céans, du 15 novembre 1999, in: TVA/MWST/VAT-Journal 2/00 p. 86 consid. 4c, du 13 octobre 1999, in: Archives de droit fiscal suisse [Archives] vol. 68 p. 79 consid. 4f/aa [non publié], et du 18 mai 1998, in: TVA/MWST/VAT-Journal 3/98 p. 136 consid. 5c).

d. En matière de prestations de services transfrontalières, l'OTVA est inspirée par le principe de la territorialité découlant de l'art. 8 al. 2 let. a disp. trans. aCst. (respectivement de l'art. 196 ch. 14 al. 1 let. a Cst.) ainsi que par le principe du pays de destination, l'un des principes fondamentaux et supérieurs du droit de la TVA (sur ces deux principes, voir Xavier Oberson, Les principes constitutionnels et directeurs régissant la taxe sur la valeur ajoutée, Revue de droit administratif et de droit fiscal 1997, 2e partie, p. 41; Jean-Marc Rivier / Annie Rochat Pauchard, Droit fiscal suisse, La taxe sur la valeur ajoutée, Lausanne 2000, p. 69 s.). En vertu du principe de la territorialité, un Etat ne peut, en règle générale, prélever un impôt que pour autant que celui-ci vise des opérations réalisées sur son territoire (cf. Alois Camenzind, Internationale Aspekte bei der Mehrwertsteuer [insbesondere im Zusammenhang mit Dienstleistungen], Archives vol. 63 p. 368). Selon le principe du pays de destination, l'impôt doit être prélevé là où l'opération qu'il grève est consommée (cf. arrêt non publié du Tribunal fédéral du 6 mars 2001, en la cause F. [2A.467/2000/bol], consid. 4b; décisions de la Commission de céans du 15 novembre 1999, précitée, consid. 3d, et du 18 novembre 1998, non publiée, en la cause S. [CRC 1997-076], consid. 3b/aa; Oberson, op. cit., p. 41; Reich, op. cit., p. 330; Riedo, op. cit., p. 62; Klaus Tipke / Joachim Lang, Steuerrecht, 16e éd., Cologne 1998, p. 610). Ce principe trouve sa justification dans le souci d'éviter les doubles impositions ou les lacunes d'imposition et de garantir ainsi la neutralité concurrentielle de l'impôt (Riedo, op. cit., p. 49 s.). L'imposition des prestations de services et livraisons de biens effectuées à titre onéreux sur le territoire suisse (ainsi que des prestations à soi-même) se déduit des deux principes précités, au même titre que l'impossibilité de l'acquisition de prestations de services, respectivement de l'importation de biens, en provenance de l'étranger. Dans la mesure où elles sont consommées en Suisse, les prestations de services en provenance de l'étranger sont assimilées à des opérations effectuées sur le territoire suisse, à la différence près que, dans cette éventualité, l'obligation fiscale est transférée du prestataire au destinataire de la prestation, pour éviter les difficultés pratiques que l'AFC rencontrerait à vérifier l'assujettissement correct des prestataires étrangers. Il est indéniable que le système institué par l'art. 9 OTVA est de nature à occasionner des risques de double imposition, dans la mesure où la prestation de services serait déjà imposée dans le pays du prestataire. Quoi qu'il en soit, fondamentalement, sur le plan de la conformité avec les droits constitutionnels et les autres principes fondamentaux et supérieurs de la TVA, rien ne s'oppose aux art. 9 et 12 OTVA (cf. par rapport à l'art. 12 OTVA, décision de la Commission de céans du 15 novembre 1999, précitée, consid. 3d; reconnaissant la justification de l'imposition des prestations de services en provenance de l'étranger, Xavier Oberson, Qualification et localisation des services internationaux en matière de TVA, Archives vol. 69 p. 417). L'art. 12 OTVA a également été reconnu conforme au droit européen (cf. art. 9 al. 1 de la sixième directive; arrêt non publié du Tribunal fédéral du 10 novembre 2000, en la cause W. [2A.557/1999/hzgj], consid. 5g).

e. Concernant la détermination du lieu de la prestation de services en provenance de l'étranger et de son lieu d'utilisation ou d'exploitation, la pratique administrative prévoit que les règles générales s'appliquent (notice n° 13 du 31 janvier 1997 de l'AFC concernant l'exonération de certaines prestations de services fournies à l'étranger ou acquises de l'étranger[52], p. 8). En effet, les prestations de services ne pouvant faire l'objet, comme les biens, d'une importation ou d'une exportation au sens strict, il ne saurait y avoir de différence entre le rattachement objectif de ces états de faits et celui des prestations de services d'origine suisse (Marco Molino, Les opérations transfrontalières en matière de TVA, Etude de droit comparé, Agno 1999, p. 70).

Dans le cadre de la fourniture d'informations (p. ex. le fait de communiquer le nom et l'adresse de clients potentiels) ou de prestations de services dans le domaine de la publicité, il y a, selon la pratique administrative, utilisation ou exploitation des prestations de services à l'endroit où le destinataire a son siège social ou son domicile (principe du domicile; cf. notice n° 13 précitée, p. 3 et 4). Si le destinataire de la prestation a son siège social, respectivement son domicile en Suisse, on admet - du moins en relation avec d'autres indications ressortant de copies de factures, de titres de paiement, de contrats, etc. - que la prestation de services est consommée en Suisse et, en conséquence, qu'elle y est utilisée ou exploitée. Faute de véritable alternative, le siège social, respectivement le domicile du destinataire de la prestation, constitue un indice important en faveur du lieu de la consommation de la prestation de services (décisions de la Commission de céans du 12 avril 2000, non entrée en force, in: TVA/MWST/VAT-Journal 3/00 p. 111 consid. 4b, et du 29 mai 2000 [SRK 1999-134], publiée depuis in: JAAC 64.112, consid. 3e; Molino, op. cit., p. 92 s).

f. Afin d'appliquer les règles de localisation au cas d'espèce, il convient tout d'abord de qualifier l'état de fait litigieux. De 1995 à 1998, la recourante a versé des commissions à des intervenants (médecins, agences, etc.) domiciliés à l'étranger pour les remercier de l'avoir recommandée à leurs clients afin de s'y faire traiter. Les prestations des intervenants ont été qualifiées par l'AFC de fourniture d'information, les contre-prestations versées par la Clinique de «finder's fees». On peut se référer à l'égard de ce type d'activité aux développements figurants dans la brochure de l'AFC n° 14 «Finance» relative à la LTVA[53]. Il s'agit en effet de considérations générales sur l'acquisition et l'apport de clients, également pertinentes par rapport au cas d'espèce. Selon le point 5.12 de la brochure précitée (p. 41), l'activité qui consiste à établir une relation avec des clients n'est pas réputée être une activité d'intermédiaire, mais représente une prestation de services dans le domaine de la publicité ou de la fourniture d'information, indépendamment de la manière dont les dédommagements («finder's fees») pour cette activité sont déterminés. Il paraît en l'espèce clair que les prestations des intervenants dédommagés par la Clinique constituent des prestations d'apport de clients, sans qu'il soit nécessaire de déterminer s'il s'agit de prestations de type publicitaire ou de fourniture d'informations. En effet, dans les deux cas, la prestation de services est réputée utilisée à l'endroit où le destinataire a son siège social ou son domicile (cf. consid. 8e ci-dessus). La solution découlant de la pratique correspond par ailleurs à la réalité économique, puisque c'est au siège social de la recourante que ces prestations de services produisent un effet et que le coût de ces prestations entre dans le prix des opérations facturées par la recourante.

C'est dès lors à bon droit que l'AFC a considéré que la recourante acquerrait des prestations de services en provenance de l'étranger et qu'elle les exploitait sur le territoire suisse. La recourante doit ainsi soumettre à l'impôt l'acquisition de ces prestations de services.

(...)

[48] Peuvent toutes être obtenues auprès de l'Administration fédérale des contributions (AFC), Division principale de la taxe sur la valeur ajoutée, Schwarztorstrasse 50, 3003 Berne.

[49] Peut être obtenu auprès de l'Office fédéral des constructions et de la logistique (OFCL/EDMZ), CH-3003 Berne.

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

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

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

[53] Peut être obtenue auprès de l'Office fédéral des constructions et de la logistique (OFCL/EDMZ), CH-3003 Berne.

Dokumente der SRK