Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal



Cour I
A-5745/2015

Arrêt du 13 juin 2016

Composition

Pascal Mollard (président du collège),
Daniel Riedo, Jürg Steiger, juges,
Cédric Ballenegger, greffier.

Parties

Fondation A._____,
représentée par Maîtres
Pierre-Marie Glauser et Anne Tissot Benedetto,
recourante,

contre

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

Objet

Taxe sur la valeur ajoutée ; 1er trimestre 2002 au 4e trimestre 2008.

Faits :

A.
La Fondation A._____ (ci-après : la Fondation ou l'institution recourante) est une fondation de droit privé qui a pour but …. Elle est inscrite au registre des assujettis à la TVA depuis le 1er janvier 1995.

B.
…

C.
…

D.
…

E.
…

F.
…

G.
…

H.
…

I.
En décembre 2007, l'AFC a entamé un contrôle fiscal auprès de la Fondation. Celui-ci a toutefois été suspendu pour permettre à cette dernière de réunir certaines pièces et de faire part de son analyse de la situation à l'AFC. Le 14 décembre 2007, l'AFC a remis à l'institution recourante un courrier ayant pour but d'interrompre la prescription pour toutes prestations imposables à la TVA qui n'auraient pas été décomptées correctement par la Fondation pour les exercices 2002 et suivantes.

J.
Le 19 septembre 2008, la Fondation a fait parvenir à l'AFC diverses pièces ainsi que sa prise de position relative à la TVA, considérant en substance qu'il n'existait aucun échange de prestations entre elle et [l'hôpital public qui lui est lié ; ci-après : l'Hôpital public], mais que le financement qu'elle avait obtenu par ce dernier devait être qualifié de subvention. Les parties

ont ensuite échangé divers courriers dans lesquels elles ont chaque fois maintenu leur position.

K.
Le contrôle a finalement été mené à chef les 7 et 8 janvier 2010. Il porte sur les périodes allant du 1er trimestre 2002 au 4e trimestre 2008. Le 26 août 2010, la Fondation a demandé que l'AFC lui notifie d'emblée une décision suffisamment motivée afin qu'elle puisse recourir directement auprès du Tribunal administratif fédéral. Le 9 septembre 2010, l'AFC a adressé à l'institution recourante deux notifications d'estimation, n° … en ce qui concerne les périodes fiscales allant du 1er trimestre 2002 au 4e trimestre 2003 et n° … pour ce qui a trait aux périodes fiscales allant du 1er trimestre 2004 au 4e trimestre 2008. La première des deux notifications porte sur une correction d'impôt de Fr. 31'710.—, la seconde sur un montant de Fr. 566'105.—, en faveur de l'AFC. Les deux notifications d'estimation ont également été qualifiées de décisions au sens formel. L'AFC y retient en particulier que l'institution recourante a omis d'imposer les prestations administratives, celles de logistique et celles de restauration fournies à l'Hôpital public durant la période examinée.

L.
Par réclamation du 11 octobre 2010, l'institution recourante s'est opposée aux décisions du 9 septembre 2010. Elle a fait valoir, en substance, que les prestations qu'elle avait fournies à l'Hôpital public ne résultaient pas d'un échange de prestations et qu'elles n'étaient par conséquent pas imposables ; elles devaient au contraire être tenues pour des subventions. Elle sollicitait en outre que sa réclamation fût transmise directement au Tribunal administratif fédéral à titre de recours. Par décision incidente du 14 juin 2011, l'AFC a rejeté cette demande. Par décision sur réclamation du 17 août 2015, l'AFC a également confirmé ses deux premières décisions.

M.
L'institution recourante a porté l'affaire devant le Tribunal administratif fédéral par acte du 16 septembre 2015. Elle conclut à l'annulation de la décision attaquée. L'autorité inférieure a conclu au rejet du recours par réponse du 9 décembre 2015. Le 10 février 2016, la recourante a encore déposé une brève écriture spontanée.

Les autres faits seront repris, en tant que de besoin, dans la partie en droit du présent arrêt.

Droit :

1.

1.1 Sous réserve des exceptions prévues à l'art. 32 de la loi du 17 juin 2005 sur le Tribunal administratif fédéral (LTAF, RS 173.32), le Tribunal administratif fédéral connaît des recours contre les décisions au sens de l'art. 5 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA, RS 172.021) prises par les autorités mentionnées à l'art. 33 LTAF. La procédure est régie par la PA, pour autant que la LTAF n'en dispose pas autrement (art. 37 LTAF). L'Administration fédérale des contributions étant une autorité au sens de l'art. 33 LTAF, et aucune des exceptions de l'art. 32 LTAF n'étant réalisée, le Tribunal administratif fédéral est compétent ratione materiae pour juger de la présente affaire.

1.2

S'agissant de la compétence fonctionnelle de la Cour de céans, il convient de mentionner un élément particulier. Par courrier du 26 août 2010, l'institution recourante a annoncé qu'elle contestait le résultat du contrôle opéré par l'AFC (cf. pièce 12 de l'AFC). Elle n'avait encore pas reçu de notification d'estimation à ce moment-là. Dès lors, c'est à bon droit que l'AFC a joint à sa notification d'estimation une décision au sens formel, alors même que ce procédé n'est pas conforme à la loi en temps normal (cf. art. 43 al. 1 let. a, 78 al. 5, 82 s. de la loi fédérale régissant la taxe sur la valeur ajoutée du 12 juin 2009 [LTVA, RS 641.20]; ATF 140 II 202; arrêts du TAF A-666/2012 du 28 octobre 2013 consid. 1.2, A-707/2013 du 25 juillet 2013 consid. 4).

1.3

Posté le 16 septembre 2015, alors que la décision attaquée, datée du 17 août 2015, a été notifiée le lendemain au plus tôt, le mémoire de recours a été déposé dans le délai légal de trente jours (art. 50 al. 1 PA). Par ailleurs, il répond manifestement aux exigences de forme de la procédure administrative (art. 52 al. 1 PA).

Il y a dès lors lieu d'entrer en matière.

2.

2.1 La LTVA est entrée en vigueur le 1er janvier 2010. S'agissant du droit applicable, il y a lieu de distinguer ce qui a trait au fond de ce qui concerne la procédure. Sur le plan du droit matériel, les dispositions de l'ancien droit ainsi que leurs dispositions d'exécution demeurent applicables à tous les

faits et rapports juridiques ayant pris naissance avant leur abrogation (art. 112 al. 1 LTVA). Dans la mesure où l'état de fait concerne les périodes allant du 1er trimestre 2002 au 4e trimestre 2008, la présente cause tombe matériellement sous le coup de l'ancienne loi fédérale régissant la taxe sur la valeur ajoutée (aLTVA ; RS 641.20), et de son ordonnance du 29 mars 2000 (aOLTVA, RO 2000 1347 et les modifications ultérieures), toutes deux en vigueur depuis le 1er janvier 2001 (cf. arrêté du Conseil fédéral du 29 mars 2000 [RO 2000 1346] et art. 48 aOLTVA; cf. également art. 93 et 94 aLTVA). En revanche, pour ce qui est de la procédure, le nouveau droit est applicable (cf. art. 113 al. 3 LTVA).

2.2 Le recourant peut invoquer la violation du droit fédéral, y compris l'excès ou l'abus du pouvoir d'appréciation (cf. art. 49 let. a PA), la constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents (cf. art. 49 let. b PA) ou l'inopportunité (cf. art. 49 let. c PA). De son côté, le Tribunal administratif fédéral constate les faits et applique le droit d'office, sans être lié par les motifs invoqués (art. 62 al. 4 PA) ni par l'argumentation juridique développée dans la décision entreprise (cf. MOOR/POLTIER, Droit administratif, vol. II, 2011, p. 300 s.). L'autorité saisie se limite toutefois aux griefs soulevés, sauf exception, et elle n'examine les questions de droit non invoquées que dans la mesure où les arguments des parties ou le dossier l'y incitent (cf. ATF 122 V 157 consid. 1a, 121 V 204 consid. 6c; arrêts du TAF A-2516/2014 du 15 décembre 2014 consid. 2.2, A-4659/2010 du 14 juin 2011 consid. 1.2).

2.3 Avant d'examiner le cas présent, il convient de rappeler les règles applicables à l'assujettissement des collectivités publiques d'une part (cf. consid. 3 ci-dessous) et celles qui régissent l'imposition des subventions d'autre part (cf. consid. 4 ci-dessous).

3.

3.1 L'assujettissement des collectivités publiques à la TVA était régi, sous l'ancien droit, par l'art. 23 aLTVA. Celui-ci prévoyait que (cf. art. 23 al. 1, 1ère phrase, aLTVA) :

> Les services autonomes de la Confédération, des cantons et des communes, de même que les autres institutions de droit public ainsi que les personnes et les organismes chargés de tâches de droit public sont assujettis si leurs prestations commerciales dépassent la limite du chiffre d'affaires minimal déterminant et si le chiffre d'affaires des prestations imposables fournies à des tiers autres que des collectivités publiques excède le montant de 25'000 francs par année. (…)

3.2 En outre, une réglementation spécifique était prévue au sujet de l'imposition des prestations effectuées par les services autonomes (cf. art. 23 al. 3 aLTVA) :

> Si un service autonome remplit les conditions de l'assujettissement à l'impôt visées à l'al. 1, il doit imposer les prestations fournies à des tiers autres que des collectivités publiques, les prestations analogues fournies à d'autres collectivités publiques ou à des groupements de collectivités publiques et les prestations analogues fournies à d'autres services de la même collectivité publique ; ces dernières ne doivent toutefois être imposées que si le service autonome fournit des prestations analogues principalement à des tiers autres que des collectivités publiques.

Cette exception ne vise que les services autonomes assujettis. Il ne s'agit donc pas d'y voir une exception pour les autres institutions de droit public qui fournissent des prestations. En ce sens, l'exception de l'art. 23 al. 3 LTVA ne concerne pas toutes les collectivités publiques au sens large de l'art. 23 al. 1 LTVA (cf. MOLLARD ET AL., Traité TVA, 2009, p. 524 n. marg. 377 a ; CAMENZINDET ET AL., Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], 2ème éd. 2003, ch. 1083 : toutefois, ceux-ci indiquent aussi, ch. 1082, que l'AFC aurait eu une pratique plus souple, que celle-ci refuserait cependant de confirmer ; par ailleurs, l'exemple fourni au ch. 1086 ne précise pas s'il doit s'entendre d'un service autonome ou d'une autre institution de droit public).

La réglementation prévue à l'art. 23 al. 3 aLTVA s'explique parce que l'assujettissement des services autonomes constitue une exception au regard des principes généraux de la TVA. Selon les règles ordinaires sur l'assujettissement, c'est la collectivité tout entière qui devrait être assujettie (principe de l'unité de l'entreprise ; cf. MOLLARD ET AL., op. cit., p. 431 s. ch. 50 ss). Dès lors, les prestations faites entre services ne seraient pas imposables. Cependant, par exception, les collectivités ne sont pas assujetties en tant que telles, mais par service autonome. Il se justifie donc, sous réserve de certaines limites, d'exonérer les prestations fournies entre les services autonomes d'une même collectivité, afin d'éviter un trop grand décalage avec les principes généraux de la TVA. Ainsi, pour que l'exception de l'art. 23 al. 3 aLTVA puisse s'appliquer, trois conditions doivent être remplies : a) le fournisseur doit être un service autonome d'une collectivité publique ; b) les prestations qu'il fournit doivent être effectuées en faveur de la collectivité publique dont il dépend ; c) le service autonome ne doit pas fournir de prestations du même genre à des tiers autres que des collectivités publiques à titre principal (cf. MOLLARD ET AL., op. cit., p. 524 ch. 376 s.).

4.

4.1 Aux termes de l'art. 5 al. 1 let. a et b aLTVA, sont soumises à l'impôt, pour autant qu'elles ne soient pas expressément "exclues de son champ" (c'est-à-dire exonérées au sens impropre, cf. arrêt du TF 2C_979/2011 du 12 juin 2012 consid. 4), les livraisons de biens et les prestations de services fournies à titre onéreux sur le territoire suisse.

4.2 Une transaction est effectuée à titre onéreux, soit contre rémunération, s'il y a échange d'une prestation et d'une contre-prestation entre lesquelles existe un rapport économique étroit (ATF 132 II 353 consid. 4.1, 126 II 249 consid. 4a; arrêt du TF 2C_892/2010 du 26 avril 2011 consid. 2.2; arrêt du TAF A-1933/2011 du 29 mai 2012 consid. 4.2.1; DANIEL RIEDO, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, 1999, ch. 6, p. 223 ss, en particulier ch. 6.4.2, p. 239 ss; cf. également la note de bas de page n° 211 p. 62).

Seul l'échange de prestations permet de conclure à une opération imposable. Un tel échange suppose l'existence d'un lien économique entre la prestation et la contre-prestation. La prestation et la contre-prestation doivent être directement liées par le but même de l'opération réalisée (cf. ATF 126 II 443 consid. 6a, 126 II 249 consid. 4a; ATAF 2008/63 consid. 2.1; arrêt du TAF A-1933/2011 du 29 mai 2012 consid. 4.2.2). En revanche, l'existence d'un rapport contractuel n'est pas requise. Il faut et il suffit que la prestation et la contre-prestation soient liées de façon telle que la prestation déclenche la contre-prestation (ATF 126 II 249 consid. 4a).

4.3 Pour déterminer l'existence, ainsi que l'étendue d'une prestation soumise à la TVA, il y a lieu considérer les choses d'un point de vue économique. Les rapports de droit privé qui peuvent être à la base des prestations ont en principe seulement une valeur d'indices et ne peuvent à eux seuls justifier une qualification fiscale (cf. arrêt du TF 2A.502/2004 du 28 avril 2005 consid. 5.1 et les nombreuses références citées; arrêts du TAF A-1933/2011 du 29 mai 2012 consid. 4.3.1, A-1107/2008 et A-1108/2008 du 15 juin 2010 consid. 2.3.1). Dans ce cadre, il faut tenir compte des faits tels qu'ils se sont produits et non pas des faits tels qu'ils auraient pu se produire. Cela vaut en particulier à l'égard des formes juridiques choisies par les parties (cf. arrêts du TAF A-1524/2006 du 28 janvier 2008 consid. 2.3.2 medio; A-1689/2006 du 13 août 2007 consid. 2.4).

4.4 Les versements d'argent d'une partie à une autre ne constituent pas toujours des contre-prestations. Selon les circonstances, ils peuvent également apparaître comme des subventions ou des dons. Cette problématique apparaît plus particulièrement dans les relations tripartites.

4.4.1 Le texte légal ne définit pas ce qu'il faut entendre par don ou par subvention. L'art. 33 al. 6 let. b aLTVA prévoit uniquement que les subventions ne font pas partie de la contre-prestation. Il est dès lors nécessaire de préciser le sens de cette notion et d'examiner sa place dans le système de la TVA.

C'est principalement l'art. 8 al. 2 aOLTVA qui fournit une définition plus précise de la notion de subvention (cf. arrêt du TF 2C_196/2012 du 10 décembre 2012 consid. 2.6) :

> Il n'y a pas d'échange de prestations si celui qui verse la contribution n'exige aucune contrepartie déterminée du bénéficiaire, mais verse les contributions uniquement dans le but d'inciter le bénéficiaire à adopter un comportement déterminé qui serve les intérêts de la politique économique, scientifique et sociale ou analogues de celui qui verse la contribution. L'octroi de la contribution peut être lié à des conditions et à des objectifs à remplir dans le cadre de mandats de prestations et peut comporter pour le bénéficiaire l'obligation de rendre des comptes sur son activité. Il n'y a pas échange de prestations, notamment :
>
> […]
>
> b. si celui qui verse la contribution la destine uniquement à diminuer ou à compenser des charges financières découlant de l'exécution de tâches de droit public ; […]

4.4.2 Peut ainsi être envisagé comme une subvention au sens de la TVA tout versement ou contribution appréciable en argent des pouvoirs publics, qu'il prenne la forme de contribution à fonds perdu, de couverture de déficit, de prêt, de compensation, de rabais, d'avantage en nature, de prime, d'allocation, de subside, etc. Le terme de "subvention", dans ce contexte, s'entend au sens large et se réfère à l'origine étatique de la contribution appréciable en argent, s'opposant, dans cette perspective, au don, de provenance privée. Sont des subventions les versements des pouvoirs publics qui visent à inciter leur bénéficiaire à adopter une certaine attitude ou à effectuer certaines tâches dans un but d'intérêt public. Hormis le comportement attendu de leur bénéficiaire, ces montants sont toutefois alloués « gratuitement », c'est-à-dire sans contrepartie économique équivalente en faveur de la collectivité qui les verse (ATF 141 II 182 consid. 3.5, 126 II

443 consid. 6c; arrêts du TF 2C_196/2012 du 10 décembre 2012 consid. 2.5, 2A.547/2002 du 26 mai 2004 consid. 2.3 ; arrêts du TAF A-2599/2015 du 19 octobre 2015 consid. 3.1.3, A-3044/2009 du 21 décembre 2011 consid. 3.1.1). Cette « gratuité » explique pourquoi ils ne peuvent être assimilés à des contre-prestations imposables (arrêt du TAF A-162/2010 du 8 août 2012 consid. 5.2.2 ; décision de la CRC 2004-047 du 21 octobre 2005 consid. 2b).

4.4.3 En revanche, même si un versement prend l'apparence formelle d'une subvention, il y a échange de prestations, et donc opération à caractère onéreux au sens de la TVA, quand la somme versée constitue la contre-prestation d'une prestation de l'assujetti effectuée en faveur de la collectivité publique. La condition est que la collectivité publique en retire une utilité directe de consommateur. Les pouvoirs publics sont alors consommateurs de la prestation (cf. ATF 141 II 182 consid. 3.5 ; décisions de la CRC 2004-047 du 21 octobre 2005 consid. 2d, CRC 1999-001 du 26 avril 2000, publiée dans TVA/MWST/VAT – Journal 3/2000, p. 129 ss, consid. 3b/bb; RIEDO, op. cit., p. 236). De même, lorsque l'Etat verse un montant qui correspond directement à une part du prix de la prestation fournie à un tiers, le montant versé s'analyse comme un complément de prix, et non comme une subvention. Dans ce cas, même si l'Etat n'est pas le bénéficiaire direct de la prestation, mais que le montant qu'il alloue au prestataire se trouve en lien direct avec celle-ci, il existe un rapport d'échange et l'opération entre dans le champ de la TVA (cf. arrêt du TAF A-162/2010 du 8 août 2012 consid. 5.2.4). Le critère déterminant se situe donc dans le rapport qui unit le montant versé par l'Etat et la prestation fournie par le récipiendaire. Si ce rapport apparaît comme direct, on ne se trouve plus en présence d'une subvention, mais bien d'une contre-prestation versée en échange d'une prestation.

Dans les cas décrits ci-dessus, la subvention des pouvoirs publics est parfois qualifiée de "fausse" subvention (cf. décisions de la CRC 2004-047 du 21 octobre 2005 consid. 2d, CRC 1999-001 du 26 avril 2000, consid. 3b/bb; RIEDO, op. cit., p. 236). En tant que contre-prestation ou part de la contre-prestation, elle est ajoutée au chiffre d'affaires imposable de l'assujetti qui la reçoit et elle fait partie de la base d'imposition (cf. arrêt du TAF A-162/2010 du 8 août 2012 consid. 5.2.4 ; JAAC 69.8 consid. 2b/bb; décisions de la CRC 2004-047 du 21 octobre 2005 consid. 2d, CRC 1999-001 du 26 avril 2000, consid. 3b/bb).

5.

5.1 En l'espèce, le litige porte sur l'imposition de certaines des prestations fournies par l'institution recourante à l'Hôpital public sur la base des conventions passées entre ces deux entités. Les prestations en question portent les services suivants :

– en ce qui concerne les années 2002 et 2003 : prestations administratives et techniques fournies à l'Hôpital public et à deux fondations (cf. notification d'estimation/décision …) ; les prestations fournies à ces deux dernières fondations n'ayant pas été mentionnées par l'institution recourante dans ses écritures, on retiendra que l'imposition de celles-ci n'est pas contestée et que seule celle des prestations fournies à l'Hôpital public doit être examinée (cf. consid. 2.2 ci-dessus) ;

– en ce qui concerne les années 2004 à 2008 : prestations administratives, techniques (surveillance, économat, nettoyage, maintenance, etc.) et de restauration fournies à l'Hôpital public (cf. notification d'estimation/décision …).

Les autres services fournis à l'Hôpital public par l'institution recourante n'ont pas été imposés, tous ayant bénéficié d'une exonération au sens impropre (en tant que mise à disposition de personnel médical ou de loyer ; cf. art. 18 ch. 12 et 21 aLTVA). De manière générale, les faits ne sont pas contestés. Seul reste donc à dire si l'autorité inférieure a procédé à juste titre à une reprise de TVA sur les prestations litigieuses.

Il s'agit dès lors d'abord de savoir si les règles spécifiques relatives à l'assujettissement des collectivités publiques trouvent à s'appliquer à l'institution recourante (cf. consid. 5.2 ci-dessous). Il conviendra ensuite d'examiner si les montants qui lui ont été versés par l'Hôpital public constituent des subventions ou des contre-prestations imposables (cf. consid. 5.3 ci-dessous).

5.2 L'art. 23 al. 1, 1ère phrase, aLTVA prévoit des règles spécifiques au sujet des services autonomes de la Confédération, des cantons et des communes de même qu'à l'égard des autres institutions de droit public ainsi que des personnes et des organisations chargées de tâches de droit public. Les entités qui entrent dans le champ d'application de cette disposition sont soumises à des règles spéciales relativement à leur assujettissement (cf. consid. 3.1 ci-dessus). Or, en l'occurrence, il n'est pas contesté que l'institution recourante est assujettie à la TVA. Elle l'est d'ailleurs depuis le

1er janvier 1995, soit depuis l'instauration de cet impôt. Elle ne prétend nullement et n'a jamais prétendu qu'elle devait être radiée de la liste des assujettis à la TVA. L'art. 23 al. 1, 1ère phrase, aLTVA n'est dès lors d'aucun secours ici.

De même, l'art. 23 al. 3 aLTVA invoqué par l'institution recourante vise les prestations fournies par les services autonomes des collectivités publiques (cf. consid. 3.2 ci-dessus). L'institution recourante étant une fondation, soit une personne morale indépendante, elle ne saurait être assimilée à un service autonome. L'art. 23 al. 2 aLTVA ayant précisément pour but de délimiter les prestations qui doivent être attribuées à un service autonome de celle qui relèvent du reste d'une collectivité publique, il n'est d'aucune utilité ici, puisque l'institution recourante est, par son existence même comme personne morale, clairement délimitée du reste de la collectivité publique formée par le canton …. Cette constatation serait valable même si l'on considérait la recourante comme une institution publique. L'élément essentiel ici est que celle-ci est organisée sous la forme d'une personne morale indépendante et qu'elle n'entre dès lors pas dans le champ d'application de l'art. 23 al. 3 aLTVA.

En d'autres termes, si les montants versés par l'Hôpital public à l'institution recourante doivent être soustraits à la TVA, cela ne peut tenir qu'à leur nature propre et non à celle de l'institution recourante. Il convient donc de dire si ces montants constituent des subventions ou non.

5.3 Pour qu'un versement puisse être qualifié de subvention, il doit viser à ce que son bénéficiaire adopte une certaine attitude ou effectue certaines tâches dans un but d'intérêt public. Toutefois, ce montant doit être alloué "gratuitement", c'est-à-dire sans contrepartie économique équivalente en faveur de la collectivité qui le verse (cf. consid. 4.4.2 ci-dessus). Il apparaît d'emblée que les montants versés par l'Hôpital public à l'institution recourante ne remplissent pas les conditions susmentionnées. Dans le cas présent, il s'agit au contraire de prestations précises (assistance administrative, soutien technique, surveillance, économat, nettoyage, maintenance, etc.) effectuées en faveur de l'Hôpital public directement en échange d'une contre-prestation qui est censée correspondre à la valeur de ces prestations. Les accords passés entre l'Hôpital public et la Fondation ne visent pas à soutenir l'activité hospitalière de celle-ci. Ils visent à créer une association étroite entre un service étatique et une fondation privée ayant tous deux comme but de soigner ….

L'activité hospitalière de l'institution recourante a disparu depuis l'année …, sans que les contre-prestations en question aient été supprimées. Cette évolution montre bien que les montants reçus par la Fondation servent à rémunérer les services que celle-ci s'est engagée à fournir à l'Hôpital public, et non à soutenir « gratuitement » la réalisation de leur but commun, soit les soins …. Il appartient à l'Hôpital public d'effectuer ensuite les prestations en faveur des patients. Autrement dit, l'institution publique, soit l'Hôpital public, acquiert ici des prestations provenant de l'institution recourante comme il pourrait en acquérir de n'importe quel tiers. Or rien ne permet d'exonérer des prestations de la TVA du simple fait qu'elles sont fournies à une institution étatique dans un but idéal. Bien au contraire, l'Etat, lorsqu'il agit comme un consommateur ordinaire est soumis à la TVA comme n'importe qui. La nature des prestations litigieuses montre également que celles-ci n'ont aucun caractère particulier qui justifierait qu'elles bénéficiassent d'une subvention. Il s'agit de prestations qui pourraient être fournies de manière économiquement viable par n'importe quel acteur de l'économie dans le domaine (mise à disposition de locaux, fourniture de services techniques, prestations de restauration).

5.4 La nature des prestations fournies par l'institution recourante ressort encore plus quand on tient compte du fait qu'il s'agit d'une relation purement bipartite. Souvent, une subvention a pour objectif de permettre à une entité de fournir des prestations à tiers que ceux-ci n'acquerraient pas à leur prix de revient effectif, comme des places de spectacle, des services d'aide ou des activités d'enseignement. Dès lors, l'Etat verse tout ou partie des fonds nécessaires et le bénéficiaire de la subvention peut ensuite mettre sur pied les prestations attendues et en faire profiter la population. Certes, il peut arriver qu'il n'y ait pas de tiers acquéreur d'une prestation, quand les activités subventionnées ont pour but la promotion d'une idée, la préservation du patrimoine ou la protection de la nature, par exemple, mais il n'en reste pas moins que le bénéficiaire direct de l'activité exercée n'est pas l'Etat lui-même. Dans le domaine médical, les subventions ont pour but de permettre à un prestataire de prodiguer des soins aux malades sans que ceux-ci aient à supporter un coût trop élevé de ce fait, ne serait-ce que par l'intermédiaire de primes d'assurance-maladie excessives.

Ici, les prestations litigieuses consistent en un soutien logistique aux services de l'Etat. L'institution recourante n'effectue pas elle-même une activité en faveur de tiers, du moins en relation avec les prestations litigieuses. L'institution recourante reçoit également des subventions, en lien avec …. Toutefois, celles-ci ne sont pas concernées par la présente procédure. Pour ce qui a trait aux prestations litigieuses, personne d'autre n'en profite

que l'Etat. C'est celui-ci qui, ensuite, utilise ces services pour pouvoir soigner …. Autrement dit, on se trouve en présence d'une situation inversée par rapport à celle dans laquelle un processus de subventionnement peut apparaître.

5.5 Les éléments qui précèdent apparaissent clairement pour les années … et suivantes, lorsque la Fondation a renoncé à avoir des patients propres (sous réserve de ce qui concerne …, dont le financement n'est toutefois pas concerné par la présente procédure). La situation devient même évidente à partir de l'année …, alors que la Fondation n'exploite plus d'hôpital. En ce qui concerne les années … et …, il semble en revanche que l'institution recourante ait continué d'avoir des patients propres. Les parties ont toutefois donné peu d'indications sur ce point et la Convention … ne permet pas de connaître exactement le régime qui leur était appliqué. Néanmoins, cela ne change rien à ce qui précède. Dès le moment que l'Etat s'associe avec un tiers pour fournir en commun avec lui un service précis, pour lequel il passe commande et qu'il rétribue en tant que tel, on ne saurait plus parler de subvention.

Dans le cadre du …, les parties à la Convention … ont mis en commun leurs compétences en matière de médecine …. Le service n'a par conséquent qu'une seule direction (art. 3 Convention …), nommée par l'Etat en association avec l'institution recourante (art. 8 Convention …). Celle-ci n'exerce donc plus librement une activité, pour laquelle elle requiert un soutien financier. Elle est liée à un service étatique, auquel elle doit fournir les prestations dont il a besoin, selon ses directives. L'essence même de la collaboration mise en place avec l'Hôpital public réside dans la création de ce cadre unique et cohérent pour la médecine …. L'engagement pris par l'institution recourante envers le l'Hôpital public correspond à celui que l'on trouve dans n'importe quel contrat bilatéral, et la rémunération aussi, qui doit couvrir l'intégralité des frais.

Si l'on reprend les critères indiqués dans l'art. 8 aOLTVA (cf. consid. 4.4.1), on voit que l'engagement de l'institution recourante va plus loin que le seul fait de devoir remplir des objectifs particuliers ou de devoir rendre des comptes sur son activité. De même, les fonctions prises en charge par la Fondation ne sont pas en tant que telles des tâches de droit public. Il s'agit au contraire de prestations administratives et logistiques fournies en faveur de l'Hôpital public, qui lui effectue une tâche de droit public. La définition des subventions contenue à l'art. 8 aOLTVA ne correspond donc pas aux services fournis par la Fondation.

5.6 Il est parfaitement envisageable que l'institution recourante ait bénéficié de véritables subventions du temps où elle gérait et dirigeait encore elle-même son hôpital. Toutefois, à partir du moment où elle a décidé de confier cette mission à l'Hôpital public, soit à l'Etat, et de se faire rétribuer par celui-ci en fonction des prestations qu'elle lui fournissait, la situation a changé. De ce point de vue, le Tribunal ne peut suivre le raisonnement de la recourante, qui souhaiterait en substance que les montants qui lui sont versés continuent à être traités comme des subventions en considération du fait que, à l'origine, elle assurait elle-même les soins et que le bien-être des … demeure le but de son action. Les prestations litigieuses doivent être analysées pour elles-mêmes et non à raison des motifs qui poussent l'institution recourante à les fournir. Il en résulterait sinon une distorsion de concurrence vis-à-vis des autres prestataires potentiels. De surcroît, l'analyse des motifs profonds qui poussent un assujetti effectuer telle ou telle opération serait impossible. D'ailleurs, poursuivre un but de bienfaisance ne permet pas, en soi, d'obtenir une exemption de la TVA.

5.7 Le texte des contrats passés par l'institution recourante souligne également cet état de fait. Ces conventions décrivent successivement les prestations effectuées par celle-ci en faveur l'Hôpital public et celles qui sont fournies par l'Hôpital public à l'institution recourante. On y trouve maintes fois le terme de prestation et, concomitamment, celui de rémunération. Certes, comme l'institution recourante le relève à juste titre, les termes employés dans un contrat ne sont pas seuls déterminants pour l'analyse des opérations soumises à la TVA. Toutefois, dans le cas présent, ceux-ci reflètent parfaitement la situation réelle. Deux parties s'engagent dans une convention bilatérale à se fournir réciproquement certaines prestations et à en payer chacune le prix. Le montant des contre-prestations à verser par l'Hôpital public est calculé de manière à ce que l'institution puisse couvrir l'intégralité des charges y relatives. Comme cela a déjà été mentionné, le cas présent se distingue donc clairement de la situation dans laquelle l'Etat verse un montant à un établissement hospitalier pour que celui-ci ne reporte pas l'intégralité de ses charges sur les patients.

5.8 Les prestations litigieuses n'étant pas des subventions et la recourante ne jouissant d'aucune exemption, le Tribunal de céans ne voit pas d'autre motif qui justifierait que la TVA ne soit pas perçue sur les montants payés par l'Hôpital public. Les montants perçus par l'institution recourante doivent donc être inclus dans le calcul de l'impôt.

6.

Les considérants qui précèdent conduisent au rejet du recours. En conséquence, conformément à l'art. 63 al. 1 PA et aux art. 1 ss du règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral (FITAF, RS 173.320.2), les frais de procédure, par Fr. 12'500.—, comprenant l'émolument judiciaire et les débours, seront mis à la charge de la recourante. Ce montant sera ainsi imputé sur l'avance de frais déjà fournie. Par ailleurs, vu l'issue de la cause, il n'y a pas lieu de procéder à l'allocation de dépens.

Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :

1.
Le recours est rejeté.

2.
Les frais de la cause, par Fr. 12’500.— (douze mille cinq cents francs), sont mis à la charge de la recourante et imputés sur l’avance de frais du même montant déjà versée.

3.
Il n’est pas alloué de dépens.

4.
Le présent arrêt est adressé :

– à la recourante (Acte judiciaire)
– à l’autorité inférieure (n° de réf. … ; Acte judiciaire)

Le président du collège : Le greffier :

Pascal Mollard Cédric Ballenegger

Indication des voies de droit :

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

Expédition :