Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal

Cour I
A-1204/2012

Arrêt du 14 février 2013

Composition

Pascal Mollard (président du collège),
Michael Beusch, Daniel Riedo, juges,
Cédric Ballenegger, greffier.

Parties

A._____,
représentée par … , avocat,
recourante,

contre

Administration fédérale des contributions AFC,
Division principale de la taxe sur la valeur ajoutée,
Schwarztorstrasse 50, 3003 Berne,
autorité inférieure.

Objet

Taxe sur la valeur ajoutée (TVA); assujettissement;
exonérations des prestations médicales;
art. 18 ch. 2, 3 et 7 aLTVA; art. 21 ch. 2, 3 et 7 LTVA;
période du 1er trimestre 2005 au 3e trimestre 2011.

Faits :

A.
A._____ (ci-après: la Fondation) est une fondation inscrite au registre du commerce du canton … depuis le … 199…. Son siège se trouve à …. Elle a pour but principal de gérer et d'exploiter B._____ et C._____.

La Fondation s'appelait précédemment "D._____". Elle a repris, par contrat du 12 mai 2005, les actifs et les passifs de E._____, laquelle a été radiée du registre du commerce le 14 juillet 2005. C'est dans le cadre de cette fusion par absorption que A._____ a pris son nom actuel. Avant cette union, B._____ et C._____ étaient gérées séparément, la première par D._____ et la seconde par E._____.

Ni D._____ ni E._____ n'étaient inscrites au registre des contribuables TVA.

B.
En 2006, l'Administration fédérale des contributions (ci-après l'AFC ou l'autorité inférieure) a adressé à la Fondation un questionnaire pour l'enregistrement comme contribuable TVA. A._____ a alors donné mandat à son organe de révision et à une étude d'avocat de la représenter dans le cadre de la détermination de son éventuel assujettissement. Elle en a informé l'AFC par courrier du 29 septembre 2006.

Par pli du 30 janvier 2007, les mandataires de A._____ ont transmis à l'AFC le questionnaire d'assujettissement, ainsi que différents documents comptables (bilans, comptes de pertes et profits, tableaux de chiffres d'affaires) relatifs à la D._____ et à E._____ pour les années 2000 à 2004, ainsi qu'à A._____ en ce qui concerne l'année 2005. Ils y ont joint un formulaire de déclaration d'adhésion de A._____ à l'application d'un taux de la dette fiscale nette (TDFN) de 6% à compter du 1er janvier 2005 et ils ont requis, à titre rétroactif, que E._____ soit admise à faire usage du même taux.

En substance, selon les explications contenues dans la lettre qui accompagnaient ces documents, les mandataires de A._____ admettaient que celle-ci devait être assujettie à la TVA pour certains de ses revenus; ils faisaient de même par rapport à E._____ et ils contestaient l'assujettissement pour ce qui a trait à la D._____.

C.
Le 6 février 2007, l'AFC a inscrit A._____ au registre des contribuables

TVA avec effet rétroactif au 1er janvier 2005. Simultanément, elle a procédé à l'inscription rétroactive de E._____ pour les périodes fiscales allant du 1er janvier 2001 au 31 décembre 2004.

Le 28 mars 2007, A._____ a retourné à l'AFC des décomptes TVA relatifs à E._____, pour les années 2001 à 2004, et à elle-même, pour les années 2005 et 2006. Elle a par la suite régulièrement adressé à l'AFC des décomptes trimestriels de TVA.

D.
La créance fiscale due par E._____ pour les périodes fiscales allant du 1er janvier 2001 au 31 décembre 2004, d'un montant total de CHF XX'XXX.XX, et les intérêts moratoires y relatifs, à hauteur de CHF XX'XXX.--, ont été acquittés le 2 avril et le 1er mai 2007 respectivement. A._____, en sa qualité de repreneur, n'a visiblement pas remis en cause l'assujettissement de E._____, ni émis de réserve quant aux paiements effectués pour celle-ci.

Le 2 avril 2007, A._____ s'est également acquittée de Fr. XX'XXX.XX et de Fr. XX'XXX.XX à titre d'impôt pour les années 2005 et 2006 (soit à partir de la fusion). Les intérêts moratoires pour ces deux périodes, d'un montant total de Fr. X'XXX.--, ont été acquittés le 3 mai 2007.

En ce qui concerne les années 2007 et suivantes, les décomptes trimestriels adressés par A._____ à l'AFC portent sur un montant total de Fr. XXX'XXX.XX, si l'on tient compte de la situation jusqu'au 3e trimestre 2011.

E.
Les paiements de A._____ pour les années 2005 et 2006 ainsi que pour les deux premiers trimestres 2007 ont été effectués sans réserve. En revanche, à partir du troisième trimestre 2007, A._____ a systématiquement écrit à l'AFC pour lui indiquer qu'elle contestait son assujettissement et que le versement relatif au trimestre échu et les versements suivants étaient effectués sous réserve uniquement. Vraisemblablement par omission, aucun courrier n'a été adressé à l'AFC en ce qui concerne le troisième trimestre 2008.

Le 7 novembre 2007, le nouveau mandataire de A._____ (lequel mène la présente procédure) a écrit à l'AFC pour lui demander de réexaminer les prestations de la Fondation sous l'angle des chiffres 2 et 3 de l'art. 18 aLTVA. En substance, il considérait que les prestations de A._____ de-

vaient être qualifiées de prestations médicales et qu'elles étaient exonérées d'impôt. Il en déduisait implicitement que la Fondation n'était pas assujettie à la TVA.

Par courrier du 23 novembre 2007 audit mandataire, l'AFC a contesté que les prestations de A._____ fussent exonérées d'impôt, conformément à la position qu'elle avait tenue jusqu'alors. Elle a également invité A._____ à lui indiquer si elle devait rendre une décision formelle à ce sujet. Cette proposition n'a pas entraîné de réaction immédiate.

F.
L'affaire est ensuite restée en suspens, entre autres parce qu'une procédure était pendante devant le Tribunal administratif fédéral qui concernait un cas similaire et que les parties attendaient d'en connaître l'issue. L'affaire en question a donné lieu à l'arrêt A-3395/2007 du 24 février 2009.

Le 1er juin 2010, l'AFC a autorisé A._____ à effectuer ses décomptes selon le taux forfaitaire de 5,8 % avec effet rétroactif au 1er janvier de la même année. Ce taux a ensuite été relevé à 6,1 % dès le 1er janvier 2011.

Par courrier du 15 février 2011, A._____ a requis de l'AFC qu'elle rende une décision formelle au sujet de son assujettissement; elle a répété sa requête le 31 octobre 2011.

G.
Le 23 janvier 2012, l'AFC a rendu une décision formelle par laquelle elle confirmait l'assujettissement de A._____ à la TVA. Par pli du 23 février 2012, A._____ a fait parvenir une réclamation à l'AFC tendante à ce que les décomptes du 1er trimestre 2005 au 3e trimestre 2011 soient annulés. Elle a simultanément requis que sa réclamation soit traitée comme un recours omisso medio et qu'elle soit transmise au Tribunal administratif fédéral. Par courrier du 5 mars 2012, l'AFC a fait droit à cette requête et elle a transmis l'écriture de A._____ au Tribunal de céans.

Par réponse du 4 avril 2012, l'AFC a ensuite conclu au rejet du recours en renvoyant aux motifs de sa décision du 23 janvier 2012.

Par envoi du 11 avril 2012, le dossier de l'autorité inférieure a été mis à disposition de la recourante, qui l'a retourné au Tribunal le 16 mai 2012 en indiquant que, au vu de la réponse de l'autorité inférieure, elle renonçait à répliquer.

Les autres éléments de fait 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), celui-ci 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 Selon la loi fédérale régissant la taxe sur la valeur ajoutée du 12 juin 2009 (LTVA, RS 641.20), les décisions de l'AFC peuvent faire l'objet d'une réclamation dans les trente jours qui suivent leur notification. Il en résulte que l'assujetti a droit, normalement, à ce que l'AFC examine par deux fois son cas et prenne deux décisions successives à son sujet (la seconde étant soumise à des exigences de forme plus élevées), du moins s'il dépose une réclamation (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-4506/2011 du 30 avril 2012 consid. 1.2.1, A-5747/2008 du 17 mars 2011 consid. 3.3.2, A-1601/2006 du 4 mars 2010 consid. 5.1.2).

Ce principe connaît néanmoins une exception en vertu de l'art. 83 al. 4 LTVA. Selon cette disposition, si la réclamation est déposée contre une décision de l'AFC motivée en détail, elle est transmise à titre de recours, à la demande de l'auteur de la réclamation ou avec son assentiment, au Tribunal administratif fédéral (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_659/2012 du 21 novembre 2012 consid. 3; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1184/2012 du 31 mai 2012 consid. 3.3; A-1799/2012 du 18 janvier 2013 consid. 1.3). En l'occurrence, la décision attaquée, longue d'une vingtaine de pages, reprend avec soin l'ensemble des faits de la cause et se fonde sur des motifs largement développés. Elle répond ainsi manifestement aux exigences de l'art. 83 al. 4 LTVA. En outre, la recourante a requis qu'elle soit transmise au Tribunal administratif fédéral à titre de recours, requête à laquelle l'autorité inférieure a donné suite. Les conditions d'application de l'art. 83 al. 4 LTVA étant ainsi remplies, la compétence fonctionnelle du Tribunal de céans est donnée.

1.3 Postée le 23 février 2012, alors que la décision attaquée, datée du 23 janvier 2012 a été notifiée le lendemain au plus tôt, la réclamation de la recourante a été dé posée dans le délai légal de trente jours (art. 83 al. 1 LTVA). Signée par un avocat au bénéfice d'une procuration écrite, munie de conclusions motivées et accompagnée des moyens de preuve invoqués, elle répond aux exigences de forme de l'art. 83 al. 2 LTVA relatives aux réclamations, ainsi qu'à celles de l'art. 52 al. 1 PA en ce qui concerne les recours.

1.4 La recourante conclut: I. à l'admission de sa réclamation, respectivement de son recours; II. à l'annulation pure et simple des décomptes litigieux (1er trimestre 2005 à 3e trimestre 2011).

Dans la mesure où les décomptes en question sont de simples formulaires à remplir par l'assujetti et qu'ils ne constituent pas en soi des décisions sujettes à recours (cf. art. 31 LTAF), les conclusions formelles de la recourante sont irrecevables. Toutefois, comme le véritable but de son écriture est parfaitement clair et qu'elle souhaite manifestement obtenir l'annulation de la décision de l'autorité inférieure du 23 janvier 2012 et sa radiation du registre des assujettis à la TVA, il convient d'interpréter en ce sens les conclusions prises au pied de la réclamation du 23 février 2012. Au demeurant, vu l'issue de la cause, il n'est pas nécessaire de réclamer de plus amples explications à la recourante.

Par ailleurs, dans la décision attaquée, l'autorité inférieure indique qu'elle part du principe que seul l'assujettissement de A._____ est contesté, mais que si tel n'était pas le cas et que celui de E._____ le fût aussi, alors son raisonnement vaudrait mutatis mutandis pour cette dernière. La recourante n'étant pas revenue sur le sujet dans son écriture, on peut s'en tenir à l'appréciation de l'autorité inférieure. Ainsi, la présente affaire porte uniquement sur le cas de A._____.

Ces précisions données, il a y lieu d'entrer en matière.

2.

2.1 La LTVA est entrée en vigueur le 1er janvier 2010. Les dispositions de droit matériel qu'elle contient sont applicables à tous les faits et rapports juridiques ayant pris naissance à compter de cette date, avec pour conséquence que les dispositions de l'ancien droit s'appliquent à ceux qui sont plus anciens (art. 112 al. 1 LTVA). Le droit en vigueur antérieurement découlait de l'ancienne loi sur la TVA du 2 septembre 1999 (aLTVA; RO 2000 1300 et les modifications ultérieures), entrée en vigueur le 1er jan-

vier 2001 (cf. art. 94 al. 1 aLTVA; arrêté du Conseil fédéral du 29 mars 2000, RO 2000 1346; cf. également arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6740/2012 du 6 juin 2012 consid. 1.2.1, A-6299/2009 du 21 avril 2011 consid. 2.1).

Dès lors que les périodes fiscales touchées par la décision attaquée s'étendent du 1er trimestre 2005 au 3e trimestre 2011, les faits de la présente cause doivent être examinés, s'agissant du droit matériel applicable, en premier lieu à la lumière de l'aLTVA de 1999 et en second lieu, pour ce qui a trait à la période du 1er trimestre 2010 et aux périodes suivantes, à celle de la nouvelle LTVA.

2.2 Sur le plan procédural, en revanche, le nouveau droit s'applique à toutes les procédures pendantes à l'entrée en vigueur de la nouvelle loi, conformément à l'art. 113 al. 3 LTVA. La portée de cette disposition doit cependant être ramenée à sa juste mesure. Ainsi, seules les pures règles de procédure doivent être appliquées aux affaires en cours. Le nouveau droit matériel ne doit pas trouver à s'appliquer aux périodes fiscales régies par l'ancien droit (cf., entre autres, arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6740/2012 du 6 juin 2012 consid. 1.2.2, A-6986/2008 du 3 juin 2010 consid. 1.2).

2.3 Le recourant peut invoquer la violation du droit fédéral, y compris l'excès ou l'abus du pouvoir d'appréciation (art. 49 let. a PA), la constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents (art. 49 let. b PA) ou l'inopportunité (art. 49 let. c PA; cf. ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, Bâle 2008, n. 2.149; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 6e éd., Zurich/St-Gall 2010, ch. marg. 1758 ss). Le Tribunal administratif fédéral constate les faits et applique le droit d'office, sans être lié par les motifs invoqués (cf. art. 62 al. 4 PA) ni par l'argumentation juridique développée dans la décision entreprise (cf. PIERRE MOOR/ETIENNE POLTIER, Droit administratif, vol. II, Berne 2011, p. 300 s.). Toutefois, l'autorité saisie se limite en principe aux griefs soulevés et 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; ALFRED KÖLZ/ISABELLE HÄNER, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 2e éd., Zurich 1998, ch. 677).

3.

3.1 En vertu de l'art. 1 aLTVA, la Confédération perçoit à chaque stade du processus de production et de distribution un impôt général à la consommation (taxe sur la valeur ajoutée, TVA) avec déduction de l'impôt préalable. Cette même règle de base se retrouve à l'art. 1 al. 1 LTVA. Malgré son caractère général, l'impôt est soumis à un certain nombre d'exceptions. Celles-ci sont en particulier réglées à l'art. 18 aLTVA, soit l'art. 21 LTVA, qui "exclut du champ de l'impôt", c'est-à-dire, en termes techniques, exonère au sens impropre, une certain nombre de prestations. De manière concomitante, la déduction de l'impôt préalable relatif aux prestations ainsi exonérées est également exclue (art. 17 aLTVA; art. 29 al. 1 LTVA). L'impôt préalable devient ainsi un facteur de coût pour les prestataires, ce qui induit bien souvent une augmentation des prix. C'est le phénomène dit de la "taxe occulte" (cf. DANIEL RIEDO, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Berne 1999, p. 77). Les exonérations (improprement dites) de ce genre sont donc critiquées par la majorité de la doctrine, raisonnement que tient aussi le Tribunal fédéral (cf. ATF 124 II 193 consid. 5e et les références citées; arrêt du Tribunal fédéral A-3395/2007 du 24 février 2009 consid. 2.1). Il se justifie ainsi d'interpréter les dispositions concernées de manière plutôt restrictive, même s'il faut d'abord chercher à en trouver le sens véritable (ATF 124 II 193 consid. 5e; arrêt du Tribunal fédéral 2C_11/2008 du 16 mai 2008 consid. 2.4; 2C_613/2007 du 15 août 2008 consid. 2.2; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-3395/2007 du 24 février 2009 consid. 2.1, A-1470/2006 du 5 février 2009 consid. 3.4.1; PASCAL MOLLARD/XAVIER OBERSON/ANNE TISSOT BENEDETTO, Traité TVA, Bâle 2009, p. 260 ch. 336 s.).

3.2 L'art. 18 aLTVA exonère (au sens impropre) un certain nombre de prestations qui se rapportent au domaine médical. Ainsi, le chiffre 2 dudit article exonère les soins et les traitements médicaux dispensés dans le domaine de la médecine humaine, y compris les opérations qui leur sont étroitement liées, fournis dans des hôpitaux ou d'autres centres de diagnostic et de traitement médicaux; le chiffre 3 accorde le même statuts aux traitements médicaux dans le domaine de la médecine dispensés par des médecins, des dentistes, des psychothérapeutes, des chiropraticiens, des physiothérapeutes, des naturopathes, des sages-femmes, des infirmières ou des membres de professions analogues du secteur de la santé, si les prestataires de ces services sont détenteurs d'une autorisation de pratiquer. L'exonération nécessite donc la présence de deux types de conditions, d'une part relatives à l'existence d'un traitement médical (critè-

re objectif) et d'autre part aux qualités de la personne ou de l'institution qui fournit la prestation (critère subjectif).

3.2.1 Les chiffres 4 à 9 de l'art. 18 aLTVA traitent également de prestations de services qui relèvent du domaine médical ou paramédical. Toutefois, dans la mesure où la recourante elle-même ne les invoque pas dans son mémoire et que ces dispositions ne paraissent manifestement pas applicables au présent état de fait, il n'y a pas lieu de les examiner plus en détail. L'autorité inférieure les a d'ailleurs déjà passées en revue dans la décision attaquée et le Tribunal de céans ne voit pas de raison de remettre en cause les considérations de dite autorité à cet égard.

Une exception s'impose cependant en ce qui concerne l'art. 18 ch. 7 aLTVA, puisque la recourante mentionne brièvement la problématique des transports de malades. Selon la disposition en question, le transport de personnes malades, blessées ou invalides à l'aide de moyens de transport spécialement aménagés à cet effet est exonéré de TVA au sens impropre.

3.2.2 L'ancienne ordonnance relative à la loi sur la TVA du 29 mars 2000 (aOLTVA; RO 2000 1347) décrivait plus précisément ce qui correspond à un traitement médical. Ainsi, selon l'art. 2 al. 1 aOLTVA, est réputé traitement médical le diagnostic et le traitement des maladies, des blessures et d'autres troubles corporels ou mentaux de l'être humain, de même que l'exercice d'une activité servant à prévenir les maladies et les troubles de la santé de l'être humain. L'alinéa 2 de la même disposition prévoit ensuite que sont assimilés aux traitements médicaux: (a) certaines prestations particulières en cas de maternité (…), (b) les examens, conseils et traitements en relation avec la fécondation artificielle, la contraception ou l'interruption de grossesse, (c) toutes les livraisons et les prestations de services effectuées par un médecin ou un médecin-dentiste pour l'établissement d'un rapport médical ou d'une expertise servant à déterminer les prétentions dans le domaine du droit des assurances sociales.

Enfin, selon l'art. 2 al. 3 aOLTVA, ne sont pas considérés comme des traitements médicaux, notamment, (a) les examens, conseils et traitements visant uniquement à accroître le bien-être ou les performances, ou encore entrepris uniquement à des fins esthétiques (…), (b) les examens entrepris pour établir une expertise (…), (c) la remise de médicaments ou de matériel médical, la livraison d'appareils orthopédiques et de prothèses (…), les mesures ressortissant aux soins de base (soit les services

fournis dans le cadre de soins à domicile ou en EMS, cf. art. 18 ch. 4 aLTVA et 21 al. 2 ch. 4 LTVA).

3.3 Le nouveau droit reprend sans changement ou presque les dispositions de l'ancien droit, aussi bien en ce qui concerne la loi (LTVA; cf. à ce sujet Message du Conseil fédéral sur la simplification de la TVA, FF 2008 6277 p. 6352 ad art. 21 LTVA) que l'ordonnance (cf. ordonnance du 27 novembre 2009 régissant la taxe sur la valeur ajoutée [OTVA, RS 641.201]). L'art. 18 ch. 2 et 3 aLTVA se retrouve à l'art. 21 al. 2 ch. 2 et 3 LTVA. De même, l'art. 2 aOLTVA correspond à l'art. 34 OTVA. On peut donc partir du principe que la jurisprudence, la doctrine et la pratique relatives à l'un valent aussi pour l'autre (cf. ALOIS CAMENZIND/NIKLAUS HONAUER/KLAUS A. VALLENDER/MARCEL R. JUNG/SIMEON L. PROBST, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], 3e éd., Berne 2012, p. 376 ch. 1035).

3.4 Dans l'arrêt déjà mentionné relatif à un cas similaire (cf. lettre F des Faits ci-dessus), le Tribunal administratif fédéral a souligné que l'expression de traitement médical sous-entendait qu'il devait exister une certaine proximité physique entre le prestataire de soins et le patient (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-3395/2007 du 24 février 2009 consid. 2.4). La Commission fédérale de recours en matière de contributions (CRC) avait déjà, en son temps, admis cette exigence en la résumant ainsi: le chirurgien opère le patient, le dentiste lui administre une piqûre et lui met un implant, le psychiatre mène une conversation à but thérapeutique avec lui. Par ailleurs, les exceptions de la législation sur la TVA ne devraient être étendues qu'avec prudence aux opérations préparatoires (décision de la CRC 2001-175 du 9 juillet 2002, publiée in Jurisprudence des autorités administratives de la Confédération [JAAC] 67.20 consid. 2.d.bb; sur la notion de traitement médical en droit allemand et européen et les restrictions y relatives, cf. BETTINA MICHEL, Umsatzsteuerliche Beurteilung von ärztlichen Leistungen und Krankenhausleistungen am Beispiel der Plastischen Chirurgie, Aix-la-Chapelle 2007, p. 6 ss).

Le Tribunal administratif fédéral a également relevé, dans l'arrêt indiqué, qu'un Call Center mandaté par une assurance pour répondre aux questions des assurés ne fournissait pas un traitement médical. En effet, le Call Center était rémunéré par l'assurance sur la base d'un forfait et les appels des clients étaient ensuite gratuits. Il n'y avait donc pas d'opération imposable entre ceux-ci et le Call Center, quand bien même les appels étaient pris en charge par du personnel médical. Dans la mesure où l'opération imposable avait lieu entre l'assurance et le Call Center, il ne

pouvait s'agir d'un traitement médical, et l'exonération y relative ne pouvait trouver à s'appliquer. De plus, le Call Center avait essentiellement une mission de tri et de renvoi des appelants et il ne fournissait donc pas à proprement parler des traitements médicaux. Enfin, même pour les appels provenant de personnes qui n'étaient pas clientes de l'assurance en question, la prestation ne pouvait être qualifiée de traitement médical dans la mesure où elle avait lieu uniquement à distance (arrêt du Tribunal administratif fédéral A-3395/2007 du 24 février 2009 consid. 3.1). Il en résultait une différence essentielle en comparaison des services offerts par un médecin de garde, qui, normalement, prodigue un traitement au patient après avoir reçu son appel (arrêt A-3395/2007 précité consid. 3.3).

3.5 Le Tribunal fédéral a également eu l'occasion de se pencher sur la notion de traitement médical. Il a ainsi confirmé que seul un traitement effectué directement sur le patient est exonéré d'impôt (ATF 124 II 193 consid. 7a.aa). De même, les médicaments et les soins administrés directement au patient bénéficient de l'exemption; en revanche, les chiffres d'affaires préalables en sont exclus (ATF 124 II 193 consid. 7a.aa). De plus, le Tribunal fédéral a confirmé qu'il convenait de s'en tenir à une "interprétation restrictive" de l'art. 14 ch. 3 de l'ancienne ordonnance du 22 juin 1994 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (aOTVA, RO 1994 1464 et les modifications ultérieures) respectivement de l'art. 18 ch. 3 aLTVA, autrement dit de l'art. 21 al. 2 ch. 3 LTVA (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_642/2008 du 12 décembre 2008 consid. 3.1; cf. aussi arrêt du Tribunal administratif fédéral A-3395/2007 du 24 février 2009 consid. 2.4).

3.6 La pratique de l'AFC, telle qu'elle ressort des publications de celle-ci, met bien en valeur le lien direct qui doit exister entre le prestataire de soins et le patient en décrivant la manière dont les services sanitaires qui officient lors de grandes manifestations doivent être traités du point de vue de la TVA (cf. Info TVA 21 concernant le secteur Santé, ch. 15.5, valable dès 2010; Brochure n° 20 Santé, ch. 17.5, versions 2001 et 2008):

> "La tâche des services sanitaires lors de manifestations consiste à fournir les premiers secours sur les lieux. A cette occasion, le service sanitaire reçoit une indemnité de piquet qui est à traiter fiscalement de la même manière que la contre-prestation perçue pour les prestations qui sont fournies sur les lieux par un service sanitaire dans des cas bénins. C'est la raison pour laquelle l'indemnité pour le service de piquet sur les lieux est exclue du champ de l'impôt."
>
> "En revanche, l'indemnité pour le service de piquet sur appel (p. ex. à la maison ou sur le lieu de travail) est imposable au taux normal, étant donné que, dans ce cas, c'est le fait d'être prêt à intervenir à tout moment qui est en

> premier lieu indemnisé. Les interventions ayant pour objet des traitements médicaux sont en règle générale indemnisées séparément et sont exclues du champ de l'impôt."

Cet exemple montre bien comment se nouent les rapports entre les prestataires, les organisateurs et les patients. Lorsqu'il y a un contact direct entre les prestataires et les patients, l'activité du service sanitaire bénéficie de l'exonération accordées aux prestations médicales, cela même si ce sont les organisateurs et non les patients qui indemnisent le temps passé sur les lieux par les samaritains. En revanche, lorsque le service de piquet est simplement en attente, ailleurs que sur les lieux de la manifestation, la prestation sort du cadre médical et devient imposable. Si une intervention médicale intervient ensuite sur place et qu'elle est facturée, l'exonération s'applique à ce chiffre d'affaires, puisqu'il y a un traitement direct du patient.

4.

4.1 En l'espèce, il convient d'abord d'expliquer un peu plus précisément l'activité de la recourante (cf. consid. 4.2 ci-après). Puis, il s'agira de présenter brièvement le financement dont elle bénéficie (cf. consid. 4.3 ci-dessous). Enfin, il faudra examiner les prestations offertes par celle-ci à la lumière des conditions définies précédemment (cf. consid. 4.4 ci-dessous), avant de répondre aux objections de la recourante (cf. consid. 4.5 ci-dessous).

4.2 La recourante gère deux centrales téléphoniques destinées à répondre aux appels de personnes confrontées à des urgences médicales: d'une part, B._____, qui traite des appels concernant (normalement) des urgences vitales; et, d'autre part, C._____, qui est censée répondre aux patients confrontés à des problèmes de santé urgents, mais non vitaux. La C._____ reçoit également les appels des abonnés au système H._____, qui permet à des personnes âgées ou handicapées de se manifester en cas de malaise ou de chute, au moyen d'une alarme qu'elles portent sur elles. De manière générale, ce système est organisé par une autre organisation, F._____. La recourante gère ainsi les appels par H._____ en vertu d'un accord avec F._____. Les parties n'ont pas présenté en détail le fonctionnement de ce système, qui a visiblement évolué au cours du temps (les premiers mandataires de la recourante faisaient référence au rôle de G._____, qui ne paraît plus impliquée aujourd'hui, si l'on en croit les changements apportés à l'article 6 des statuts de A._____ le 27 mai 2009).

La fonction de B._____ consiste essentiellement à évaluer la gravité de chaque situation et à déclencher les services de secours idoines. C._____ doit quant à elle rediriger l'interlocuteur vers le bon intervenant en fonction du problème rencontré. La recourante souligne que les opérateurs qu'elle emploie ont tous une formation poussée d'infirmier ou d'ambulancier et que les protocoles d'intervention qui les guident sont établis par des médecins et validés par …. Elle relève à juste titre que son rôle dans la chaîne des secours est essentiel et que de mauvais conseils ou une mauvaise réaction de la part de ses services peut avoir des conséquences graves sur la santé de la personne concernée. Au demeurant, les opérateurs peuvent être amenés à donner directement des conseils médicaux, en particulier en cas d'urgence.

4.3 Ni la décision attaquée ni la réclamation-recours qui s'en est suivie ne donnent beaucoup d'explications sur l'origine du chiffre d'affaires de la recourante. Les numéros de téléphone qu'elle exploite sont soit gratuit (…), soit taxé au tarif national tout au plus (…). De ce fait, elle ne retire manifestement pas de revenu des appels qui lui sont adressés. Ses ressources proviennent donc de fonds versés par des tiers. C'est du moins ce qui ressort des comptes 2005 de la Fondation.

4.3.1 Les précédents mandataires de la recourante ont donné un aperçu des revenus de celle-ci dans leur courrier du 30 janvier 2007. Selon leurs indications, elle est tout d'abord subventionnée par … , en application de la législation cantonale …. Les communes versent également des contributions. De plus, certaines institutions telles que des hôpitaux participent aux frais.

4.3.2 La recourante perçoit en outre des taxes d'abonnement de certains médecins qui souhaitent que les appels d'urgence de leur clientèle soient pris en charge par C._____. Quant au service H._____, il est apparemment facturé à ses abonnés une trentaine de francs par mois. Toutefois, il semble que ces contributions soient perçues par l'intermédiaire de l'association responsable du système H._____, soit F._____, laquelle reverse à son tour le montant à la recourante. Autrement dit, il s'agit plutôt du prix payé par F._____ pour le mandat qu'elle a confié à la recourante.

4.3.3 On notera que la facturation des interventions médicales ou des transports médicalisés qui ont lieu à la suite d'un appel se fait de manière tout à fait indépendante de la recourante. Ainsi, c'est le service d'ambulance, le médecin ou l'hôpital qui facture au patient le prix de son intervention. Si l'on s'en tient au courrier des premiers mandataires de la re-

courante du 30 janvier 2007, les produits imposables de la recourante résulteraient donc principalement des abonnements contractés par certains médecins pour les services de la C._____ et des reversements effectués par F._____ dans le cadre du système H._____.

Les précédents mandataires de la recourante avaient également indiqué que celle-ci réalisait des parts de chiffres d'affaires imposables en louant des places de parc et en fournissant certaines prestations de type administratif. Dans la mesure où ces prestations n'ont plus été évoquées par les parties dans le cadre de la présente procédure, il y a lieu d'admettre que leur caractère imposable n'est pas litigieux.

4.4 Fondamentalement, la présente procédure vise à déterminer si la recourante est assujettie à la TVA ou non. Selon l'argumentation des deux parties, la réponse à cette question dépend d'un seul facteur: il faut savoir si les prestations fournies par les centrales téléphoniques de la recourante correspondent ou non à des prestations exonérées d'impôt au sens de l'art. 18 aLTVA ou de l'art. 21 LTVA. Dans la mesure où, sur la base du dossier, le Tribunal de céans ne voit aucune raison de remettre en cause ce présupposé, il n'est pas nécessaire de rechercher plus précisément d'où provient le chiffre d'affaires de la recourante. Au reste, celle-ci ne conteste pas la quotité des montants d'impôt qui lui sont réclamés par l'AFC (sous réserve de contrôle) et qu'elle a elle-même déclarés; elle conteste uniquement l'existence de son assujettissement.

Pour déterminer si les prestations offertes par la recourante sont exonérées ou non, il y a lieu de suivre les jalons posés par l'arrêt A-3395/2007 du 24 février 2009 déjà mentionné, sur lequel les parties elles-mêmes ont fondé leur raisonnement.

4.4.1 Selon les explications qui ont été données ci-dessus (cf. consid. 3.4 ci-dessus), un élément fondamental au moins doit être présent pour qu'une prestation puisse être assimilée à un traitement médical: il doit y avoir un rapport direct entre le prestataire et le patient, dans le sens que le premier doit pouvoir agir directement sur le second pour le soigner. De ce point de vue, et malgré toutes les explications fournies par la recourante, force est de constater que cette condition n'est pas remplie. Les opérateurs téléphoniques qui répondent aux appels ne vont jamais procéder eux-mêmes, ni aucun autre membre du personnel de la recourante d'ailleurs, à des actes médicaux. De ce fait, ni l'art. 18 ch. 2 ni l'art. 18 ch. 3 aLTVA ne peuvent entrer en ligne de compte pour une éventuelle exonération. Il n'est ainsi pas nécessaire de se demander si la recourante ou

son personnel peuvent être considérés comme un hôpital ou, respectivement, comme des infirmiers, par exemple, puisque cela ne suffira pas à établir l'existence d'un traitement médical.

4.4.2 Les autres explications données dans l'arrêt A-3395/2007 du 24 février 2009 peuvent également être reprises. Les centrales de la recourante ne peuvent prétendre agir comme un médecin qui donnerait un conseil à l'un de ses patients par téléphone. Dans un tel cas, le médecin dispose lui-même de l'infrastructure nécessaire au traitement du patient, il connaît en général son dossier, et il est prêt à l'accueillir lui-même si nécessaire. Tel est d'ailleurs le préalable ou la suite habituels d'un renseignement téléphonique; le médecin connaît le patient parce qu'il le traite et la prestation téléphonique apparaît comme un accessoire du traitement médical. Si véritablement un médecin donne une information à une personne sans la rencontrer, cela signifie normalement aussi qu'il ne va rien lui facturer et que la prestation ne correspondra pas à une opération TVA (cf. aussi PATRICK TONNER, Umsatzsteuerbefreiung heilberuflicher Leistungen […], thèse Münster 2004, Berlin 2005, p. 71).

4.4.3 Le mode de financement de la recourante (cf. consid. 4.3 ci-dessus) confirme ces observations. Ce ne sont pas les personnes en difficulté qui règlent les frais, mais les collectivités publiques, les médecins et les autres entités qui font appel à ses services. La recourante y voit simplement l'effet du principe selon lequel une prestation peut être payée par un autre que le bénéficiaire. Cependant, en l'occurrence, cette manière de voir ne convainc point. Ici, le financement est assuré de manière totalement indépendante des appels qui ont effectivement lieu (cf. pièce 7 de l'AFC). Ainsi, la prestation de la recourante prend plutôt l'apparence d'une "prestation de triage" effectuée en faveur des différents intervenants du système de santé et destinée à optimiser l'engagement des moyens sanitaires. Rien n'empêche d'ailleurs une personne en situation de détresse de faire appel directement à certains intervenants comme le médecin de garde ou la REGA. Elle prend seulement le risque de ne pas s'adresser au bon interlocuteur et de perdre du temps.

4.4.4 On notera encore que le chiffre d'affaires imposable de la recourante paraît provenir en bonne partie du système H._____. Même si, de manière générale, les prestations qu'elle offre étaient assimilables à des traitements médicaux, il est douteux que les revenus liés audit système profiteraient de l'exonération. En effet, dans le cadre de celui-ci, l'aspect médical n'apparaît que lointainement. Le système H._____ constitue d'abord une prestation d'ordre technique qui permet à une personne d'appeler à

distance et à tout moment une centrale de surveillance. Le recours à la centrale peut avoir lieu non seulement en cas de problème de santé, mais également dans des situations autres, par exemple parce qu'une personne est tombée et qu'elle n'arrive pas à se relever seule. Il n'y a alors pas besoin de l'intervention d'un médecin, mais un voisin ou un proche de la personne touchée suffit parfaitement. Les revenus qui proviennent de ce service paraissent dont encore plus éloignés d'une prestation médicale que le "prestations de triage" effectuées dans le cadre des appels d'urgence.

4.4.5 En définitive, il apparaît que les services offerts par la recourante ne correspondent pas aux conditions posées par la législation en matière de TVA pour être qualifiés de prestations médicales au sens technique applicable ici. Ils ne peuvent donc bénéficier des exonérations au sens impropre prévues aux art. 18 ch. 2 et 3 aLTVA et 21 al. 2 ch. 2 et 3 LTVA.

4.5 Il reste à répondre aux autres arguments que soulève, ou pourrait soulever, la recourante et à voir s'ils remettent en cause le raisonnement qui précède.

4.5.1 La recourante indique que, selon la pratique de l'AFC relative au nouveau droit, les traitements à distance seraient exonérés d'impôt au sens impropre. Elle fait référence à cet égard à l'Info TVA 21 concernant le secteur Santé, ch. 2.1.1, let. a. Toutefois, selon l'exemplaire de dite publication qui se trouve entre les mains du Tribunal, le passage en question indique uniquement, parmi les prestations "exclues du champ de l'impôt": (a) "L'examen d'un patient, l'établissement d'un diagnostic et le traitement médical. En font également partie les seconds avis médicaux." Le Tribunal de céans n'y voit donc aucun indice laissant croire que l'autorité inférieure aurait changé de pratique avec l'entrée en vigueur du nouveau droit.

4.5.2 Dans son mémoire, la recourante a également invoqué l'art. 18 ch. 7 aLTVA pour justifier une éventuelle exonération de ses prestations. Celui-ci déclare "exclu du champ de l'impôt" le transport de personnes malades, blessées ou invalides à l'aide de moyens de transport spécialement aménagés à cet effet". La situation de la recourante à l'égard de cette disposition se présente de la même façon que ci-dessus, par rapport aux chiffres 2 et 3 de l'art. 18 aLTVA et de l'art. 21 al. 2 LTVA. On peut donc reprendre le raisonnement déjà tenu mutatis mutandis. Ainsi, ce n'est pas la recourante elle-même qui effectue le transport, ni qui le facture. Comme on l'a déjà relevé, rien n'empêche une personne en diffi-

culté d'appeler directement la REGA, par exemple. On ne peut donc prétendre que la recourante effectue elle-même une prestation de transport. L'exonération en question ne saurait donc lui être applicable.

4.5.3 Comme déjà indiqué, les exonérations des art. 18 aLTVA et 21 LTVA doivent être interprétées de manière plutôt stricte. L'une des raisons en est qu'elles favorisent l'apparition du phénomène dit de la taxe occulte. En l'occurrence, il faut bien admettre que c'est la non-application des exonérations de l'art. 18 aLTVA et 21 LTVA à la recourante qui favorise l'apparition d'une taxe occulte. En effet, celle-ci doit facturer avec TVA des prestations qui sont destinées en particulier à des médecins ou à des institutions d'aide sociale. Ceux-ci fournissant eux-mêmes des prestations qui, normalement, bénéficient des exonérations en question, ils ne peuvent reporter la TVA sur leur propres clients, et la TVA facturée par la recourante reste à leur charge, autrement dit augmente indirectement leurs coûts. Toutefois, ce paradoxe résulte simplement du système même des exonérations improprement dites, qui veut que les prestations qui en bénéficient ne soient pas soumises à la TVA, mais que les prestataires qui les fournissent doivent, eux, payer la TVA sur leurs acquisitions. Ainsi, ce phénomène ne saurait justifier ici une extension de l'exonération dont bénéficient les prestations médicales sous prétexte d'éviter l'apparition d'une taxe occulte (cf. à cet égard les développements donnés par DIEGO CLAVADETSCHER, in: MWSTG Kommentar, édité par Felix Geiger/Regine Schluckebier, Zurich 2012 [ci-après MWSTG Kommentar], ch. 8 ss ad art. 21 LTVA).

4.5.4 Dans la LTVA actuellement en vigueur, l'article relatif aux exonérations au sens impropre a été complété par un alinéa 3 nouveau, d'après lequel "l'exclusion d'une prestation mentionnée à l'al. 2 [soit dans la liste des exonérations au sens impropre] est déterminée exclusivement en fonction de son contenu, sans considération des qualités du prestataire ou du destinataire". Cette disposition doit assurer la mise en œuvre du principe de neutralité fiscale, lequel constitue l'une des bases de la TVA. Ainsi, il garantit qu'une prestation ne soit pas taxée différemment selon le modèle d'organisation choisi par les fournisseurs (cf. REGINE SCHLUCKEBIER, in: MWSTG Kommentar, ch. 154 ad art. 21 LTVA). Autrement dit, il ne faut pas qu'une prestation exonérée se retrouve imposée uniquement parce qu'elle n'est pas effectuée directement par le fournisseur habituel. On peut se demander si cet article serait applicable à la recourante. Celle-ci considère en effet qu'elle joue, de manière anticipée, le rôle du médecin, jusqu'à ce que ce dernier puisse prendre en charge le patient. Toutefois, même vue sous cet angle, l'activité de la recourante ne répond pas

aux conditions qui créent une exonération au sens impropre. En effet, comme l'indique le texte même de la loi, l'exclusion d'une prestation est déterminée en fonction de son contenu, sans considération des qualités du prestataire ou du destinataire (cf. art. 21 al. 3 LTVA). Or, précisément, l'analyse du contenu des prestations fournies par la recourante montre que celles-ci ne constituent pas des prestations médicales au sens technique (cf. consid. 4.4 ci-dessus). Ce n'est donc pas en raison de son statut, mais bien à cause de la nature des prestations qu'elle fournit, que la recourante ne bénéficie pas des exonérations prévues par la loi. La recourante ne soigne pas, elle gère l'organisation des secours. Or une telle activité n'est pas exonérée d'impôt.

4.5.5 En conclusion, il appert que les prestations fournies par la recourante n'entrent pas dans le champ d'application de l'art. 18 aLTVA, respectivement de l'art. 21 LTVA actuelle, ce qui correspond à la conclusion à laquelle était déjà arrivée l'autorité inférieure. Les parties ayant admis que ce facteur était déterminant pour décider de l'assujettissement de la recourante, et le Tribunal n'ayant pas de raison de remettre en cause ce point de vue, la décision attaquée doit être confirmée.

5.
Les considérants qui précèdent conduisent le Tribunal de céans à rejeter le 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. 8'500.--, comprenant l'émolument judiciaire et les débours, sont mis à la charge de la recourante. Il convient d'imputer ce montant sur l'avance de frais déjà fournie. Par ailleurs, vu l'issue de la cause, il n'y pas lieu de procéder à l'allocation de dépens (art. 64 al. 1 PA a contrario, respectivement art. 7 al. 1 FITAF a contrario).

Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :

1.
Le recours est rejeté.

2.
Les frais de procédure, par Fr. 8'500.-- (huit mille cinq cents francs), sont mis à la charge de la recourante et imputés sur l'avance du même montant déjà versée.

3.
Il n'est pas octroyé de dépens.

4.
Le présent arrêt est adressé :

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

Le président du collège : Le greffier :

Pascal Mollard Cédric Ballenegger

(L'indication des voies de droit se trouve sur la page suivante)

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 de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral [LTF, RS 173.110]). 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 :