Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2A.485/2004

Arrêt du 18 mai 2005
IIe Cour de droit public

Composition
MM. et Mme les Juges Merkli, Président,
Yersin et Camenzind, Juge suppléant.
Greffière: Mme Dupraz.

Parties
X._____ SA,
recourante,
représentée par Me Mauro Poggia, avocat,

contre

Administration fédérale des contributions, Division principale de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA), Schwarztorstrasse 50, 3003 Berne,
Commission fédérale de recours en matière de contributions, avenue Tissot 8, 1006 Lausanne.

Objet
Taxe sur la valeur ajoutée (exploitation d'un fitness; assujettissement),

recours de droit administratif contre la décision de la Commission fédérale de recours en matière de contributions du 30 juin 2004.

Faits:
A.
X._____ SA (ci-après: la Société ou la recourante) est une société anonyme qui, d'après son inscription au registre du commerce du canton de Vaud, a pour but de "permettre à chacun, par le training autogène, le stretching, une gymnastique préventive et personnalisée, d'améliorer les fonctions cardio-vasculaires, articulaires, musculaires, de conserver ou d'acquérir un équilibre physique et mental sain". Elle dispose à cette fin des installations nécessaires (centre de fitness). Depuis le 1er janvier 1995, elle est immatriculée dans le registre des assujettis à la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après: TVA). A sa demande, l'Administration fédérale des contributions, Division principale de la taxe sur la valeur ajoutée, (ci-après: l'Administration fédérale) lui a communiqué, par écrit du 3 février 1995, qu'en principe, toutes les prestations fournies par un centre de fitness, c'est-à-dire la mise à disposition de locaux tels que solariums, saunas, salles de gymnastique et d'engins de musculation ainsi que l'organisation de cours, par exemple de stretching ou d'aérobic, devaient être considérées comme des opérations soumises à la TVA. Seuls les cours de diététique pouvaient éventuellement faire exception pour autant qu'ils pussent
être tenus pour des prestations d'enseignement.
B.
Contestant son assujettissement à la TVA, la Société a demandé, par différents courriers, une décision formelle au sens de l'art. 51 de l'ordonnance du 22 juin 1994 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après: l'ordonnance régissant la TVA ou OTVA; RO 1994 II 1464 et les modifications ultérieures). Par décision du 19 février 1997, l'Administration fédérale a confirmé en particulier l'assujettissement de la Société à la TVA depuis le 1er janvier 1995. Cette décision a fait l'objet d'une réclamation de la Société, que l'Administration fédérale a rejetée par décision du 5 février 2002; l'Administration fédérale a alors confirmé que les opérations

concernées étaient imposables et indiqué à quels taux elles l'étaient, après avoir expliqué pourquoi elles ne constituaient pas des prestations exclues du champ de l'impôt au sens de l'art. 14 ch. 3, 9 et 17 OTVA; en outre, elle a constaté que c'était à bon droit que la Société avait été inscrite dans le registre des assujettis à la TVA.
C.
La Société a alors porté sa cause devant la Commission fédérale de recours en matière de contributions (ci-après: la Commission fédérale de recours) qui, par décision du 30 juin 2004, a rejeté le recours et confirmé la décision sur réclamation prise le 5 février 2002 par l'Administration fédérale.
D.
Agissant par la voie du recours de droit administratif, la Société demande au Tribunal fédéral, sous suite de dépens, d'annuler la décision de la Commission fédérale de recours du 30 juin 2004 et de constater qu'elle n'est pas soumise à la TVA depuis le 1er trimestre de 1995. La Société fait essentiellement valoir que les prestations qu'elle fournit font partie de celles qui sont exclues du champ de l'impôt selon l'art. 14 ch. 3 ou 9 OTVA. Elle reproche aussi à la Commission fédérale de recours d'avoir violé son droit d'être entendue dans le cadre de l'examen du moyen tiré de l'inégalité de traitement, car celle-ci ne lui aurait pas donné accès à certains documents déterminants. Elle requiert la production d'un dossier.

La Commission fédérale de recours a expressément renoncé à déposer des observations. L'Administration fédérale conclut, sous suite de frais, au rejet du recours.

Le Tribunal fédéral considère en droit:
1.
Déposé en temps utile et dans les formes prescrites par la loi contre une décision fondée sur le droit public fédéral et prise par une commission fédérale de recours, le présent recours est en principe recevable en vertu des art. 97 ss OJ ainsi que de la règle particulière des art. 54 al. 1 OTVA et 66 al. 1 de la loi fédérale du 2 septembre 1999 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (loi sur la TVA; LTVA; RS 641.20). Il est cependant irrecevable dans la mesure où la recourante demande qu'il soit constaté qu'elle n'est pas soumise à la TVA; en effet, le présent litige porte sur une décision formatrice de sorte qu'il n'y a pas place pour une décision en constatation sur le même sujet, vu son caractère subsidiaire.
2.
Selon l'art. 104 lettre a OJ, le recours de droit administratif peut être formé pour violation du droit fédéral, y compris l'excès et l'abus du pouvoir d'appréciation. Le Tribunal fédéral revoit d'office l'application du droit fédéral, qui englobe notamment les droits constitutionnels du citoyen ainsi que les traités internationaux (cf. ATF 130 I 312 consid. 1.2 p. 318 et la jurisprudence citée). Il n'est pas lié par les motifs invoqués par les parties ni, en matière de contributions publiques, par leurs conclusions (art. 114 al. 1 OJ). Il examine librement l'interprétation des dispositions de l'ordonnance régissant la TVA par les autorités inférieures et la conformité de cette interprétation aux normes constitutionnelles (ATF 125 II 326 consid. 3b p. 331/332). En revanche, lorsque le recours est dirigé, comme en l'espèce, contre la décision d'une autorité judiciaire, le Tribunal fédéral est lié par les faits constatés dans cette décision, sauf s'ils sont manifestement inexacts ou incomplets ou s'ils ont été établis au mépris de règles essentielles de procédure (art. 105 al. 2 OJ). En outre, le Tribunal fédéral ne peut pas revoir l'opportunité de la décision entreprise, le droit fédéral ne prévoyant pas un tel examen en la matière
(art. 104 lettre c ch. 3 OJ).
3.
La recourante a requis la production du dossier de la cause par la Commission fédérale de recours.

Selon l'art. 110 al. 1 et 2 OJ, si le Tribunal fédéral ordonne un échange d'écritures, il communique le recours à l'autorité qui a rendu la décision attaquée et, le cas échéant, à d'autres parties ou intéressés; il impartit en même temps un délai de réponse et invite l'autorité qui a rendu la décision attaquée à lui communiquer le dossier dans ce délai.

La Commission fédérale de recours et l'Administration fédérale ont produit leurs dossiers dans le délai qui leur avait été imparti pour se déterminer sur le présent recours. La réquisition d'instruction de la recourante est dès lors sans objet.

4.
L'ordonnance régissant la TVA, entrée en vigueur le 1er janvier 1995, a été remplacée par la loi sur la TVA, entrée en vigueur le 1er janvier 2001. Selon l'art. 93 al. 1 LTVA, les dispositions abrogées et leurs dispositions d'exécution restent applicables, sous réserve d'exceptions non réalisées en l'espèce, à tous les faits et rapports juridiques ayant pris naissance au cours de leur durée de validité. L'ordonnance régissant la TVA s'applique dès lors au présent litige, qui porte sur des périodes fiscales comprises entre le 1er janvier 1995 et le 31 décembre 2000. Au demeurant, comme la loi sur la TVA contient des dispositions analogues à celles de l'ordonnance régissant la TVA qui s'appliquent dans le présent cas, on peut se référer en l'espèce à ce qui a été écrit au sujet de la loi sur la TVA.
5.
Conformément à l'art. 130 Cst. (cf. art. 41ter aCst.), la Confédération peut percevoir une TVA sur les livraisons de biens et les prestations de services qu'une entreprise fournit à titre onéreux sur territoire suisse. Jusqu'à l'entrée en vigueur d'une loi en la matière, il incombait au Conseil fédéral d'édicter les dispositions d'exécution nécessaires selon les dispositions transitoires de la Constitution (art. 196 ch. 14 Cst. en relation avec l'art. 130 Cst.; cf. aussi art. 8 Disp. trans. aCst.). D'après l'ordonnance régissant la TVA édictée sur la base de ces dispositions constitutionnelles, sont soumises à l'impôt les livraisons de biens, respectivement les prestations de services, effectuées à titre onéreux sur territoire suisse par des assujettis (art. 4 lettres a et b OTVA), pour autant qu'aucune des exclusions, respectivement exonérations, prévues à l'art. 14 OTVA, respectivement à l'art. 15 OTVA, ne soit réalisée. Toute prestation qui ne constitue pas la livraison d'un bien est considérée comme une prestation de services (art. 6 al. 1 OTVA).
6.
6.1 D'après l'art. 14 ch. 3 OTVA (cf. art. 18 ch. 3 LTVA), sont exclus du champ de l'impôt "les traitements dans le domaine de la médecine humaine dispensés par des médecins, des dentistes, des mécaniciens-dentistes, des physiothérapeutes, des sages-femmes ou des personnes exerçant une profession similaire dans le domaine de la santé". La loi sur la TVA utilise une formulation analogue mais plus précise; ainsi, l'art. 18 ch. 3 LTVA mentionne, à côté des médecins, dentistes, psychothérapeutes, chiropraticiens, physiothérapeutes, naturopathes, sages-femmes et infirmières, les "membres de professions analogues du secteur de la santé, si les prestataires de ces services sont détenteurs d'une autorisation de pratiquer".

Dans la décision attaquée, la Commission fédérale de recours s'est fondée sur la pratique développée par l'Administration fédérale dans l'application de l'art. 14 ch. 3 OTVA. Selon ladite pratique, différentes conditions doivent être remplies pour qu'une prestation dans le domaine de la santé puisse être exclue du champ de l'impôt:
a) l'activité en question doit consister en un traitement médical (condition objective),

b) ladite activité doit être exercée par une personne reconnue comme prestataire de soins médicaux (condition subjective), c'est-à-dire par une personne qui dispose de la formation de base appropriée et bénéficie de l'autorisation cantonale nécessaire,
c) il doit y avoir la preuve que le traitement en cause est dispensé sur ordonnance ou mandat médical ou dans le cadre d'une hospitalisation,
(cf. au sujet de ces critères: Instructions à l'usage des assujettis TVA, 1994, n. 592 ss, p.71/72; Instructions 1997 à l'usage des assujettis TVA, n. 592 ss, p. 93 ss; Brochure d'information 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], Berne 1996, ch. 2.2 et 3.9, p. 10 et 16; Notice n°26 d'utilisation de la brochure "Traitements médicaux", Berne 1997).

La recourante, pour sa part, prétend que les conditions objective et subjective précitées ne reposeraient pas sur un fondement raisonnable. Plus particulièrement, elle considère que l'exigence de l'ordonnance médicale ne devrait pas s'appliquer dans le domaine de la prévention. Elle estime aussi que l'activité visée à l'art. 14 ch. 3 OTVA ne devrait pas être le fait uniquement de professionnels de la santé diplômés; selon elle, il suffirait qu'une telle activité s'effectue avec l'accompagnement et sous la surveillance d'un personnel qualifié.
6.2 Le Tribunal fédéral a expressément confirmé la pratique établie par l'Administration fédérale. Ainsi, d'après la jurisprudence, les mesures qui servent au simple bien-être ou à une augmentation des performances du corps

(comme les prestations des masseurs sportifs et certaines des prestations des physiothérapeutes ou étiopathes) ou celles qui présentent un caractère esthétique ou cosmétique prépondérant (comme les prestations des esthéticiennes ou certaines des prestations des podologues) ne constituent pas un traitement médical. Un traitement médical, au sens de l'art. 14. ch. 3 OTVA, implique au contraire que des maladies, des blessures ou d'autres troubles corporels ou mentaux soient diagnostiqués et soignés ou que des mesures préventives soient adoptées pour éviter des maladies ou d'autres troubles de la santé. Un traitement médical administré par des membres de professions paramédicales (tels que podologues, physiothérapeutes, étiopathes, masseurs) ne peut être pris en compte que si, sur la base d'une ordonnance médicale, il apparaît comme un élément d'une thérapie médicale conduite par un spécialiste. Une ordonnance ou un mandat médical est indispensable pour délimiter les véritables traitements médicaux des autres
prestations effectuées par des membres de professions paramédicales (Archives 71 p. 496, 2A.25/2000, consid. 2b/dd p. 499; 70 p. 223, 2A.259/1999, consid. 5 à 7 p. 226 228). La doctrine va d'ailleurs dans le même sens (Alois Camenzind/Niklaus Honauer, Manuel du nouvel impôt sur la taxe à la valeur ajoutée [TVA], éd. française par Marco Molino, Berne/Stuttgart/Vienne 1996, n. 4.3, p. 135 ss, spéc. n. 4.3.2, p. 136 ss; Alois Camenzind/Niklaus Honauer/Klaus A. Vallender, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], 2e éd., Berne/Stuttgart/Vienne 2003, nos 667 ss, p. 240 ss, spéc. no 671, p. 241, et no 681, p. 243/244). En outre, comme le Tribunal fédéral l'a constaté à plusieurs reprises, les exceptions à l'assujettissement à la TVA doivent être interprétées restrictivement, parce qu'elles sont contraires au système d'un impôt général de consommation et peuvent en définitive aboutir à des distorsions de la concurrence ainsi qu'à des taxes occultes - vu qu'il n'y a pas de déduction de l'impôt préalable - (ATF 124 II 372 consid. 6a p. 377, 193 consid. 5e p. 202; Archives 69 p. 658, 2A.558/1997, consid. 6a p. 662).
Il n'y a pas lieu de s'écarter de la jurisprudence constante rappelée ci-dessus en ce qui concerne les traitements préventifs, notamment pour des raisons d'égalité. En effet, l'existence d'une ordonnance ou d'un mandat médical est un critère de délimitation facile à appliquer, qui permet d'éviter les abus et d'interpréter de manière stricte les dispositions d'exception. Par conséquent, le présent recours doit déjà être rejeté en raison de l'absence d'ordonnances ou de mandats médicaux en l'espèce.

Ainsi, il n'est pas nécessaire de procéder à un examen approfondi des autres conditions objectives et subjectives. On relèvera simplement que les exigences subjectives posées par l'Administration fédérale et confirmées par le Tribunal fédéral sont valables pour l'ensemble des traitements médicaux, qu'ils soient préventifs ou curatifs. Dans le cas particulier, on a donc aussi exigé à juste titre que l'activité en cause soit exercée par un prestataire de soins médicaux remplissant les conditions spécifiques d'admission dans la profession (condition subjective), c'est-à-dire bénéficiant de la formation professionnelle appropriée et de l'autorisation cantonale requise.
7.
7.1 Selon l'art. 14 ch. 9 OTVA, sont exclus du champ de l'impôt les opérations dans le domaine de l'éducation de l'enfance et de la jeunesse, de l'enseignement, de l'instruction, de la formation continue et du recyclage professionnel, y compris l'enseignement dispensé par des professeurs privés ou des écoles privées, ainsi que les cours, conférences et autres manifestations à caractère scientifique ou instructif; sont en revanche imposables les prestations de restauration et d'hébergement fournies en relation avec ces opérations. La loi sur la TVA recourt à une formulation semblable quoiqu'un peu plus complète (art. 18 ch. 11 LTVA).

Il ressort des travaux préparatoires que toute forme d'enseignement doit être exclue du champ de l'impôt. Cela comprend non seulement l'enseignement scolaire jusqu'à l'université mais encore, par exemple, les leçons d'une école de conduite automobile ou d'une école d'équitation ainsi que les cours particuliers comme, par exemple, des cours de training autogène (Commentaire du 22 juin 1994 du Département fédéral des finances de l'ordonnance régissant la taxe sur la valeur ajoutée, in FF 1994 III 534, rem. ad art. 14 ch. 9, p. 547). Selon la pratique de l'Administration fédérale, on entend par prestation de formation et d'enseignement exclue du champ de l'impôt "toute activité qui consiste à aider quelqu'un, par le biais d'un travail d'instruction régulier, d'une assistance et de contrôles des progrès réalisés, à atteindre un but d'apprentissage déterminé dans un domaine précis" (Brochure d'information n°610.507-28 concernant le domaine du sport, 1995, ch. 5.2, p. 36). Il ressort aussi de la doctrine que la disposition précitée sert à exclure de l'imposition uniquement les opérations étroitement liées à un but éducatif et formateur. Cependant, en recourant aux concepts d'enseignement, d'instruction, de formation continue et de

recyclage professionnel, on veut couvrir toute la palette des possibilités de formations générales ou professionnelles (Alois Camenzind/Niklaus Honauer/Klaus A. Vallender, op. cit., nos 720-721, p. 254/255). Ces prestations doivent être délimitées, entre autres, des activités de divertissement qui sont imposables; au nombre de ces dernières, on compte notamment des prestations qui comprennent bien certains éléments de formation, mais dont le caractère de loisir ou de divertissement est prépondérant, ou alors des prestations qui ne tendent pas avant tout à approfondir ou transmettre des connaissances. Ne font donc pas partie des prestations d'instruction les activités de fitness comme, par exemple, l'aérobic, la "danse jazz" ainsi que les prestations d'enseignement et d'instruction qui accompagnent une activité sportive ou doivent être considérées comme de l'animation sportive (cf., à ce sujet, Alois Camenzind/Niklaus Honauer/Klaus A. Vallender, op. cit., nos 732 ss, spéc. no 735, p. 258 ss; Niklaus Honauer, in mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, éd. par Kompetenzzentrum MWST der Treuhand-Kammer, Bâle/Genève/Munich 2000, n. 11 ad art. 18 ch. 11, p. 277/278; Brochure d'information n°610.507-28 concernant
le domaine du sport, 1995, ch. 4.10, respectivement ch. 5.2, p. 33-36).
7.2 Après avoir rappelé la portée relativement large de l'art. 14 ch. 9 OTVA, la recourante fait valoir que les activités qu'elle propose tombent sous le coup de la disposition précitée. Elle conteste le fondement objectif de la distinction permettant d'exclure du champ de l'impôt des cours de danse et de tennis mais pas "des cours de stretching, de gymnastique du dos, de gymnastique cardio-vasculaire, de renforcement des muscles abdominaux et fessiers, de la rééducation articulaire, post-opératoire, ou des programmes personnalisés de musculation corrective, de musculation préventive". La recourante allègue aussi que les prestations qu'elles fournit auraient une incidence directe sur les coûts de la santé.

Pour savoir quand et à quelles conditions les cours mentionnés par la recourante doivent être considérés comme des traitements médicaux, il faut se reporter à ce qui a été dit ci-dessus (consid. 6).

L'art. 14 ch. 9 OTVA exclut de l'imposition différentes opérations qui y sont expressément citées ainsi que les "cours, conférences et autres manifestations à caractère scientifique ou instructif" uniquement. Il faut entendre par là des opérations qui sont étroitement liées à un but éducatif ou formateur et qui tendent avant tout à approfondir ou transmettre des connaissances ou du moins à permettre d'acquérir un savoir-faire. Il n'y a pas d'autres prestations, dans le domaine de la formation, qui devraient être exclues de l'imposition, même si la législation suisse va bien au-delà des exonérations prévues à l'art. 13 de la sixième directive du Conseil des Communautés européennes du 17 mai 1977 en matière d'harmonisation des législations des Etats membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires (77/388/CEE; JOCE 1977 n°L 145).

Toujours est-il que la mise à disposition d'engins de musculation, d'installations de saunas et de solariums ne tombe pas sous le coup de l'art. 14 ch. 9 OTVA. Il en va de même des cours qui y sont liés. Ainsi, les différents cours que la recourante offre dans les domaines du fitness et de la santé ne peuvent pas être considérés comme des opérations dans le domaine de la formation ni comme des cours ou des manifestations à caractère scientifique au sens de l'art. 14 ch. 9 OTVA. Les activités mentionnées par la recourante servent dans l'ensemble à augmenter le bien-être corporel et personnel, mais pas à l'instruction, à la formation continue ou à l'acquisition d'un savoir-faire. Le recours doit donc être rejeté à cet égard.
8.
Au demeurant, la recourante a renoncé, à juste titre, à contester devant l'autorité de céans qu'elle tombe sous le coup de l'art. 14 ch. 17 lettre d OTVA. L'art. 14 ch. 17 OTVA prévoit que la mise à disposition d'immeubles et parts d'immeubles à des fins d'usage ou de jouissance est exclue du champ de l'impôt, puis il énumère les exceptions à cette exclusion (lettres a à e). Selon la lettre d de cette disposition, la location et l'affermage d'outillages et de machines fixés à demeure faisant partie d'une installation ainsi que d'établissements sportifs sont imposables.
9.
La recourante reproche à l'autorité intimée d'avoir violé son droit d'être entendue, en ne lui donnant pas accès à des documents déterminants pour établir si elle était victime d'une inégalité de traitement par rapport à la Fédération Y._____ qui exploite des centres de fitness.

Le droit d'être entendu, garanti par l'art. 29 al. 2 Cst., comprend notamment le droit d'accès au dossier, soit

le droit de prendre connaissance de tous les éléments sur lesquels se fonde une décision. Ce droit peut cependant être limité lorsque des intérêts publics ou privés importants exigent que le secret soit gardé (cf. art. 26 et 27 PA; ATF 121 I 225 consid. 2 p. 227 ss; Reinhold Hotz, in Die schweizerische Bundesverfassung, St. Galler Kommentar, éd. par Bernhard Ehrenzeller/Philippe Mastronardi/Rainer J. Schweizer/Klaus A. Vallender, Zurich/Bâle/Genève 2002, n. 29 ss, spéc. n. 30, p. 405/406, ad art. 29; Alfred Kölz/Isabelle Häner, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 2e éd., Zurich 1998, n. 300 ss, spéc. n. 303, p. 110/111; René Rhinow/Heinrich Koller/Christina Kiss, Offentliches Prozessrecht und Justizverfassungsrecht des Bundes, Bâle et Francfort 1996, n. 339, p. 68).

Pour qu'on puisse à la rigueur admettre le droit de consulter des pièces concernant un concurrent, comme en l'espèce la Fédération Y._____, il faudrait au moins qu'il existe des soupçons ou des indices concrets laissant supposer une inégalité de traitement (cf. ATF 121 I 225 consid. 2c p. 228; arrêt 2P.128/2000 du 27 octobre 2000, consid. 2b). Tel n'est pas le cas en l'occurrence. En outre, pour pouvoir revendiquer l'égalité dans l'illégalité, il faut se trouver face à une autorité qui s'est écartée du droit, non pas dans un ou quelques cas, mais de façon constante et qui, en outre, laisse entendre qu'à l'avenir, elle ne se conformera pas à la loi (ATF 122 II 446 consid. 4a p. 451/452). Il n'y a pas d'indice concret d'un tel comportement de l'Administration fédérale. Par conséquent, le recours doit aussi être rejeté sous cet angle.
10.
Vu ce qui précède, le recours doit être rejeté dans la mesure où il est recevable.

Succombant, la recourante doit supporter les frais judiciaires (art. 156 al. 1, 153 et 153a OJ) et n'a pas droit à des dépens (art. 159 al. 1 OJ).

Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce:
1.
Le recours de droit administratif est rejeté dans la mesure où il est recevable.
2.
Un émolument judiciaire de 5'000 fr. est mis à la charge de la recourante.
3.
Le présent arrêt est communiqué en copie au mandataire de la recourante, à l'Administration fédérale des contributions, Division principale de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA), et à la Commission fédérale de recours en matière de contributions.
Lausanne, le 18 mai 2005
Au nom de la IIe Cour de droit public
du Tribunal fédéral suisse
Le président: La greffière: