Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2A.269/2005 /fzc

Arrêt du 21 mars 2006
IIe Cour de droit public

Composition
MM. et Mme les Juges Merkli, Président,
Betschart, Hungerbühler, Wurzburger et Yersin.
Greffier: M. Vianin.

Parties
X._____,
recourant,

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 (OTVA); prestations de conseil/prestations de formation,

recours de droit administratif contre la décision de la Commission fédérale de recours en matière de contributions du 12 avril 2005.

Faits:
A.
X._____ (ci-après: l'assujetti ou le recourant) exploite l'entreprise individuelle AX._____, à Lausanne, qui a pour but, selon l'inscription au registre du commerce, l'analyse et conseil en personnel, ainsi que toutes opérations commerciales et financières.

Le 30 décembre 1998, X._____ a rempli le questionnaire pour l'assujettissement comme contribuable TVA, en indiquant qu'il fournissait des prestations de formation.

Dans un courrier du 6 août 1999, l'Administration fédérale des contributions, Division principale de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après: l'Administration fédérale ou l'intimée) a communiqué à X._____ qu'il ne fournissait pas des prestations d'enseignement, mais des prestations de « coaching » imposables. Elle l'a invité à produire ses comptes, aux fins d'examiner s'il remplissait les conditions d'assujettissement à la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après: TVA).

Dans une écriture du 13 août 1999, X._____ a contesté le point de vue de l'Administration fédérale, en affirmant qu'il fournissait des prestations d'enseignement, non imposables.

Par courrier du 13 juillet 2001, l'Administration fédérale a maintenu sa position, en réitérant sa demande de produire les comptes.

Le 25 janvier 2002, l'Administration fédérale a communiqué à X._____ qu'il remplissait les conditions

d'assujettissement à partir du 1er janvier 1999. Dans une écriture du 28 janvier 2002, le prénommé a contesté son assujettissement.
B.
Le 13 mai 2002, l'Administration fédérale a rendu une décision par laquelle elle a confirmé que X._____ fournissait des prestations de conseil imposables au taux normal et qu'il était de ce chef assujetti à partir du 1er janvier 1999. Elle a joint le décompte complémentaire no xxx, qui concernait la période allant du 1er janvier 1999 au 31 décembre 2000 et portait sur un montant de 23'843 fr.

Ce prononcé a été confirmé par décision sur réclamation du 30 septembre 2003. Selon le dispositif de cette dernière décision, c'était à bon droit que l'assujetti avait été inscrit au registre des contribuables TVA à partir du 1er janvier 1999 (point 2), les prestations fournies par ce dernier dans le cadre de ses mandats d'« entraînement à l'efficacité personnelle » étaient imposables au taux normal (point 3) et l'assujetti devait verser un montant de 28'843 fr. à titre de TVA pour les périodes fiscales allant du 1er trimestre 1999 au 4ème trimestre 2000 (point 4).

Par acte du 13 octobre 2003, cette dernière décision a été déférée à la Commission fédérale de recours en matière de contributions (ci-après: la Commission de recours).

Par décision du 12 avril 2005, la Commission de recours a partiellement admis le recours. Elle a relevé que le dispositif de la décision attaquée faisait état d'un montant de TVA à acquitter de 28'843 fr., alors que, selon le décompte complémentaire précité et la partie « en fait » du même prononcé, le montant dû n'était que de 23'843 fr. Elle a donc corrigé cette erreur de plume en annulant le point 4 du dispositif. Pour le surplus, elle a rejeté le recours.
C.
Agissant par la voie du recours de droit administratif, l'assujetti demande au Tribunal fédéral de constater que c'est à tort que son entreprise individuelle a été assujettie à la TVA durant la période allant du 1er janvier 1999 au 31 décembre 2000 et d'annuler le décompte complémentaire précité. Il requiert également que des dépens lui soient alloués. Il dénonce implicitement une violation de l'art. 14 ch. 9 de l'ordonnance du 22 juin 1994 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (OTVA; RO 1994 II 1464 et les modifications ultérieures).

La Commission de recours renonce à déposer des observations. L'intimée conclut au rejet du recours, sous suite de frais.

Le Tribunal fédéral considère en droit:
1.
1.1 Dirigé contre une décision finale qui a été prise par une commission fédérale de recours (art. 98 lettre e OJ) et qui est fondée sur le droit public fédéral, le présent recours, qui a été déposé en temps utile et dans les formes prescrites par la loi, est en principe recevable en vertu des art. 97 ss OJ ainsi que 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, entrée en vigueur le 1er janvier 2001; RS 641.20).
1.2 Le recourant demande au Tribunal de céans de constater que son entreprise individuelle a été assujettie à tort à la TVA durant la période allant du 1er janvier 1999 au 31 décembre 2000 et d'annuler le décompte complémentaire no xxx d'un montant de 23'843 fr. En substance, ces conclusions reviennent à demander l'annulation de la décision de la Commission de recours du 12 avril 2005 en tant qu'elle porte sur la période considérée à l'exception de la partie du dispositif qui rectifie l'erreur de plume contenue dans la décision sur réclamation du 30 septembre 2003. Ainsi interprétées, elles sont recevables. Le recours est toutefois irrecevable dans la mesure où il est dirigé contre le décompte complémentaire du 13 mai 2002, l'Administration fédérale ne constituant pas une autorité dont les décisions peuvent être attaquées par la voie du recours de droit administratif, au sens de l'art. 98 OJ.
2.
L'ordonnance régissant la taxe sur la valeur ajoutée, entrée en vigueur le 1er janvier 1995, a été remplacée par la loi fédérale du même nom, du 2 septembre 1999, 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 taxe sur la valeur ajoutée s'applique dès lors au présent litige, qui porte sur les périodes fiscales allant du 1er trimestre 1999 au 4ème trimestre 2000.
3.
3.1 Aux termes de l'art. 4 lettre a OTVA, les prestations de services fournies à titre onéreux sur territoire suisse sont soumises à l'impôt, pour autant qu'elles ne soient pas expressément exclues du champ de l'impôt.

L'art. 14 OTVA énumère les opérations qui sont exclues du champ de l'impôt, c'est-à-dire celles qui ne sont pas imposables, mais ne donnent pas non plus le droit de déduire l'impôt préalable (art. 13 OTVA). Les dispositions prévoyant de telles exonérations doivent être interprétées de manière restrictive (ATF 124 II 193 consid. 5e).

L'art. 14 ch. 9 OTVA exclut 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 [...]."
L'art. 18 ch. 11 lettre a et lettre b 1ère partie de la phrase LTVA a, en substance, la même teneur.

Selon la jurisprudence, les opérations en question sont caractérisées par la transmission d'un savoir, de connaissances aux consommateurs finaux qui sont les personnes en formation (2A.429/1999, Archives 71 p. 57 consid. 3c). L'exonération se fonde sur des motifs culturels et sociaux (Jean-Marc Rivier/Annie Rochat Pauchard, Droit fiscal suisse, La taxe sur la valeur ajoutée, Fribourg 2000, p. 55).
3.2 Les prestations dans le domaine de la formation doivent être distinguées des prestations de conseil qui sont, elles, imposables en vertu de l'art. 4 OTVA. La brochure d'information sur la formation et la recherche (no 610.507-18, éditée par l'Administration fédérale en août 1999; ci-après: la brochure no 18) contient des précisions à ce sujet (ch. 3.8).

Certaines prestations de conseil comportent une part de « formation » spécifique à l'entreprise, mais qui ne constitue pas une formation au sens de l'art. 14 ch. 9 OTVA et ne remet ainsi pas en cause la qualification et le caractère imposable des prestations en question. Cette « formation » est à la fois spécifique au mandant (elle tient compte de ses besoins dans une situation donnée), spécifique aux participants (le mandant détermine les personnes qui la suivent) et spécifique à la branche (elle est adaptée à l'activité du mandant).

Au demeurant, certains contrats de prestations de services portent à la fois sur des prestations de conseil et sur des prestations d'enseignement (au sens de l'art. 14 ch. 9 OTVA). Il faut alors déterminer si le but poursuivi par les parties au contrat est essentiellement le conseil ou la formation. Dans le premier cas, les prestations de conseil prédominent et la totalité de la contre-prestation est imposable. Dans le second, ce sont les prestations d'enseignement qui apparaissent au premier plan et la totalité de la contre-prestation est exclue du champ de l'impôt. Les prestations de conseil prédominent lorsque le contrat présente l'une des particularités suivantes:
- Le contrat est adapté au client de manière individuelle.
- Il est prévu que le fournisseur des prestations procède à une analyse de la situation et élabore, sur cette base, des propositions en vue de résoudre les problèmes existants.
- Les prestations sont les mêmes que précédemment; en plus, le fournisseur se charge de la réalisation des mesures proposées au sein de l'entreprise du client; par exemple, il instruit le personnel.

Avec l'entrée en vigueur de la loi régissant la taxe sur la valeur ajoutée, la brochure no 18 a été remplacée par la brochure intitulée « Formation et recherche » (no 610.540-19, éditée par l'Administration fédérale en septembre 2000; ci-après: la brochure no 19). Cette dernière a pour l'essentiel la même teneur s'agissant de la délimitation entre les prestations dans le domaine de la formation et les prestations de conseil (ch. 3.9). Pour le cas où le fournisseur de prestations se charge de réaliser les mesures proposées au sein de l'entreprise du client, la brochure précise que cela peut consister à « coacher » le personnel.
3.3 Selon la doctrine, le fait qu'un institut de formation organise un cours dans les locaux de l'entreprise qui l'a mandaté et à l'usage du personnel de cette dernière ne signifie pas encore qu'il s'agit de « formation »

spécifique à l'entreprise et, partant, imposable. En effet, même si ce cours a été adapté aux besoins particuliers de l'entreprise concernée, il peut - moyennant de légères modifications - être donné dans une autre entreprise, de sorte que l'élément de formation prédomine (Alois Camenzind/Niklaus Honauer/Klaus A. Vallender, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz, 2ème éd., Berne/Stuttgart/Vienne 2003, no 740).
4.
Selon un principe général, il appartient au fisc de démontrer l'existence d'éléments créant ou augmentant la charge fiscale, alors que le contribuable supporte le fardeau de la preuve des éléments qui réduisent ou éteignent son obligation fiscale. S'agissant de ces derniers, il appartient au contribuable non seulement de les alléguer, mais encore d'en apporter la preuve (en matière de TVA, cf. p. ex. 2A.247/2000, Archives 71 p. 394, RDAF 2001 II p. 273 consid. 2c et les références).
5.
5.1 Pour décrire l'activité du recourant, l'autorité intimée - dont les constatations de fait lient le Tribunal de céans (art. 105 al. 2 OJ) - s'est fondée d'abord sur des documents destinés aux clients du recourant.
Selon un courrier du 11 mars 1999 adressé à un client, le recourant propose un « entraînement » comprenant « une journée d'entraînement pratique, sur poste, qui dure en moyenne entre 10 et 12 heures » et une « visite de contrôle » qui a lieu un à deux mois plus tard. Dans une « lettre de promotion » du 28 septembre 1998, le recourant présente ainsi son activité: « C'est la solution concrète et immédiate pour tout chef d'entreprise et cadre [...]; elle permet de traiter le même volume de travail en 10 à 15 % de temps en moins, de diminuer les perturbations et d'améliorer l'efficacité interne. Cette formation étant totalement individuelle et se déroulant en situation réelle, dans l'entreprise, sur le poste de travail et en traitant le travail habituel, elle est ainsi immédiatement intégrée par la personne qui la reçoit, tenant compte de ses habitudes de travail et de son environnement. Cette façon de procéder a l'avantage de produire une amélioration immédiate et durable de l'efficacité individuelle, une meilleure maîtrise du poste et une diminution de la dispersion et du stress ». De même, un document publicitaire expose ce qui suit: « Parce que vous êtes différent de tout autre dirigeant, seule une approche totalement individuelle
et personnalisée vous permettra d'utiliser pleinement votre potentiel ! ».

Dans son recours à l'autorité intimée, le recourant s'est efforcé de relativiser ce qui précède. Le fait de présenter la formation comme étant individuelle poursuivrait un but publicitaire, chaque client « étant persuadé que son cas est différent ». En réalité, la méthode enseignée serait universelle. Par « approche personnalisée », il faudrait entendre que l'enseignement respecte les habitudes des personnes formées: si elles utilisent un agenda en papier, il n'est pas question de leur demander de se servir d'un agenda électronique. Par ailleurs, le recourant ne procéderait à aucune analyse de la situation dans l'entreprise, avant de dispenser son enseignement. Ses prestations se limiteraient « à enseigner de façon théorique pendant 1h30 à 2h30 la méthode et ensuite à vérifier que la personne l'applique correctement dans la pratique sans donner aucun conseil ». Une de ses règles fondamentales serait « de ne jamais apporter une solution aux problèmes rencontrés par la personne mais uniquement de s'assurer que la personne a respecté la méthode enseignée dans la partie théorique et a trouvé et appliqué sa propre solution » (mémoire de recours devant l'autorité intimée, p. 1 et 2). En principe, le recourant enseigne la méthode à un
cadre qui l'inculquera ensuite à ses collaborateurs. Il arrive aussi que la formation soit donnée à un groupe de secrétaires (procès-verbal d'un entretien téléphonique entre le recourant et un collaborateur de l'intimée, en date du 26 septembre 2001).

Dans son recours devant le Tribunal de céans, le recourant affirme que ses prestations sont comparables à l'enseignement d'une « technique pour améliorer le bien-être au travail » telle qu'une méthode de relaxation. Il répète que son enseignement n'est pas adapté au client et ne présuppose aucune analyse de la situation chez ce dernier. Il joint des courriers de ses clients, aux fins de démontrer qu'il s'agit bien de l'enseignement d'une méthode et non d'assistance ou de conseils en vue de résoudre les problèmes qui se posent dans l'entreprise.
5.2 Comme l'autorité intimée l'a admis à juste titre, les prestations de services fournies par le recourant comportent des prestations de formation mais aussi d'autres prestations. Ces prestations de différente nature constituent un tout d'un point de vue économique et ne peuvent ainsi être séparées en parties distinctes du point de vue de la TVA. La question est dès lors de savoir si c'est la composante « formation » (exclue du champ de l'impôt) ou la composante « autres prestations de services » (imposables) qui l'emporte et détermine le sort fiscal de

l'ensemble.

Bien qu'il supporte le fardeau de la preuve (cf. consid. 4 ci-dessus), le recourant n'a pas exposé en quoi consiste concrètement sa méthode. Il s'est limité à la comparer à une méthode de relaxation (mémoire de recours devant le Tribunal de céans, p. 4) ou à l'enseignement du yoga ou de la sophrologie (réclamation, p. 2). Il ressort en revanche du dossier que la présentation de la méthode dure une journée qui se subdivise en une partie théorique (d'une durée de l'ordre de 1h30 à 2h30) et une partie de mise en pratique de la méthode sur le poste de travail, en effectuant les tâches habituelles. L'accent est donc mis sur cette partie pratique, le recourant décrivant l'apprentissage comme du « learning by doing » (procès-verbal précité). Or, le fait que cela se déroule sur le poste de travail, dans l'exécution des tâches habituelles, revient à dire que la « formation » est adaptée aux besoins individuels du client. Le recourant ne procède certes pas à une analyse préalable des besoins du client, mais ceux-ci apparaissent lors de la mise en pratique de la méthode, qui est alors modulée en fonction des problèmes ainsi identifiés. Dans ces conditions, ce n'est pas le transfert des connaissances qui est au premier plan, mais leur
application au sein de l'entreprise concernée, de manière à en améliorer le fonctionnement. Il s'agit là de prestations de conseil, qui l'emportent sur la composante de formation.
Au demeurant, il semble que la méthode en cause soit protégée par un droit d'auteur et que le recourant s'acquitte de « royalties » pour avoir le droit de l'enseigner (cf. les comptes de profits et pertes de l'entreprise individuelle pour les exercices 1998, 1999 et 2000). Or, on peut se demander si la transmission de connaissances qui ne sont pas publiques - notamment de celles qui font l'objet d'un brevet ou relèvent d'un secret d'affaires - peut bénéficier de l'exonération de l'art. 14 ch. 9 OTVA, prévue pour des motifs culturels et sociaux. La question peut demeurer indécise, le recourant ne pouvant de toute manière pas se prévaloir de cette disposition pour les motifs exposés plus haut.
6.
6.1 Le recourant conteste devoir le montant de 23'843 fr., fixé par le décompte complémentaire no xxx, aussi pour le motif qu'il ne l'a pas perçu en son temps et qu'il lui est maintenant quasiment impossible de le récupérer auprès de ses clients. Il fait valoir en outre qu'il est dans l'incapacité de le payer en raison de la faiblesse de ses revenus en 2003 et 2004.
6.2 Selon la jurisprudence, les assujettis ne disposent pas d'un droit à pouvoir répercuter la TVA sur le consommateur final. Ils ne peuvent par conséquent non plus obtenir d'être exonérés de l'impôt, lorsque le transfert de celui-ci n'est pas ou n'est plus possible (ATF 123 II 385 consid. 8 p. 394; 2A.320/2002, Revue fiscale 58/2003 p. 797, RDAF 2004 II p. 100 consid. 5.2.1).

S'agissant des rigueurs que le paiement de l'impôt entraînerait pour le recourant, il convient de relever que l'intimée peut accorder des facilités de paiement, comme elle le mentionne dans sa détermination sur le recours.
7.
Les considérants qui précèdent conduisent au rejet du recours dans la mesure où il est recevable.

Succombant, le recourant supporte les frais judiciaires (art. 156 al. 1 OJ) et n'a pas droit à des dépens (art. 159 al. 1 OJ).

Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce:
1.
Le recours est rejeté dans la mesure où il est recevable.
2.
Un émolument judiciaire de 1'500 fr. est mis à la charge du recourant.
3.
Le présent arrêt est communiqué en copie au recourant, 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 21 mars 2006
Au nom de la IIe Cour de droit public

du Tribunal fédéral suisse
Le président: Le greffier: