Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2A.502/2004

Arrêt du 28 avril 2005
IIe Cour de droit public

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

Parties
Institution X._____,
recourante,
représentée par Me Stéphane Coppey, 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, exonération,

recours de droit administratif contre la décision de la Commission fédérale de recours en matière de contributions du 13 juillet 2004.

Faits:
A.
L'Institution X._____ (ci-après: la Congrégation) est une association au sens des art. 60 ss CC qui n'est pas inscrite au registre du commerce. Elle est immatriculée dans le registre des assujettis à la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après: TVA) depuis le 1er janvier 1995. La Congrégation exploite à D._____ l'"Institut Y._____". Toutes les soeurs font partie de la Congrégation. Quelques-unes travaillent dans différentes institutions telles que la clinique A._____, le foyer "B._____" et le foyer C._____ ou dans une administration cantonale (Z._____) ou communale (E._____, D._____). Les soeurs s'engagent professionnellement dans le domaine des soins médicaux, de l'aide sociale, de l'éducation et de la formation ainsi que dans l'accomplissement de tâches d'administration, de conseil et d'économie ménagère.

Durant les mois de juillet et août 1997, l'Administration fédérale des contributions, Division principale de la taxe sur la valeur ajoutée, (ci-après: l'Administration fédérale) a procédé à un contrôle de la Congrégation au sens de l'art. 50 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). A la suite de ce contrôle portant sur les périodes fiscales allant du 1er janvier 1995 au 30 juin 1997, l'Administration fédérale a établi deux décomptes complémentaires; le premier (n°22608), datant du 12 août 1997, portait sur un redressement de 15'383 fr. et n'a pas été contesté; le second (n°22619), datant du 26 août 1997, portait sur un redressement de 72'604 fr. avec intérêts moratoires dès l'échéance moyenne (30 août 1996) et concernait les recettes provenant de la mise à disposition de personnel ayant travaillé à la clinique A._____ et au foyer C._____.
B.
Par écrit du 11 septembre 1997, la Congrégation a contesté la reprise d'impôt du 26 août 1997. Par décision

du 4 avril 2000, l'Administration fédérale a confirmé le décompte complémentaire n°22619 et constaté que le montant de 72'604 fr., avec intérêts moratoires à partir du 30 août 1996, avait été facturé à juste titre. Cette décision a fait l'objet d'une réclamation que l'Administration fédérale a rejetée le 16 avril 2002.
C.
La Congrégation 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 13 juillet 2004, a rejeté le recours et confirmé la décision sur réclamation de l'Administration fédérale du 16 avril 2002. La Commission fédérale de recours a considéré en particulier qu'il existait des contrats de mandat entre la Congrégation ainsi que la clinique A._____, d'une part, et le foyer C._____, d'autre part, et qu'il n'y avait donc pas de contrats de travail entre ces deux dernières institutions et les soeurs. En outre, la Commission fédérale de recours a estimé que les prestations de services en cause ne pouvaient pas être exonérées sur la base de l'art. 14 ch. 2 ou 10 OTVA.
D.
Agissant par la voie du recours de droit administratif, la Congrégation demande au Tribunal fédéral, sous suite de frais et dépens, de réformer la décision de la Commission fédérale de recours du 13 juillet 2004 en ce sens qu'il soit constaté qu'elle n'est pas soumise à la TVA et qu'elle n'est pas débitrice du montant de 72'604 fr. retenu dans le décompte (complémentaire) n°22619 de l'Administration fédérale du 26 août 1997. La Congrégation se plaint de violation du droit fédéral (excès et abus du pouvoir d'appréciation) et de constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents. Elle requiert la production d'un dossier.

La Commission fédérale de recours a expressément renoncé à présenter 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; au surplus, même si la question de l'assujettissement subjectif entrait dans le cadre du présent litige, le recours serait irrecevable à cet égard faute de motivation (art. 108 al. 2 OJ).
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). La possibilité de faire valoir des faits nouveaux ou de nouveaux moyens de preuve est dès lors très restreinte. Seules sont admissibles les preuves que
l'instance inférieure aurait dû retenir d'office et dont le défaut d'administration constitue une violation de règles essentielles de procédure. 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).

La recourante produit pour la première fois devant le Tribunal fédéral différentes pièces antérieures à la décision attaquée; elle n'explique cependant pas avoir été dans l'impossibilité de les déposer devant l'autorité intimée. En outre, elle produit une pièce postérieure à la décision entreprise. L'autorité de céans ne peut pas

prendre en considération ces pièces nouvelles, au regard de l'art. 105 al. 2 OJ.
3.
La recourante demande, à titre de preuve, la production de son dossier 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 a produit son dossier dans le délai qui lui avait été imparti pour se déterminer sur le présent recours. La réquisition d'instruction de l'intéressée 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 allant du 1er janvier 1995 au 30 juin 1997. 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 aux travaux préparatoires de la loi sur la TVA ainsi qu'à ce qui a été écrit à son sujet.
5.
La recourante fait valoir qu'il existe un contrat de travail entre la clinique A._____ ou le foyer C._____ et chacune des soeurs exerçant une activité dans une de ces institutions.
5.1 Selon l'art. 4 lettre b OTVA (cf. art. 5 lettre b LTVA), les prestations de services fournies à titre onéreux sur territoire suisse sont soumises à la TVA, pour autant qu'elles ne soient pas expressément exclues du champ de l'impôt en vertu de l'art. 14 OTVA (cf. art. 18 LTVA). Toute prestation qui ne constitue pas la livraison d'un bien est considérée comme une prestation de services (art. 6 al. 1 OTVA; cf. art. 7 al. 1 LTVA). Toute imposition selon l'art. 4 lettre b OTVA est subordonnée à la condition qu'il existe une opération imposable - ce qui implique un échange de prestations - et présuppose qu'aucune des exceptions, respectivement exonérations, prévues à l'art. 14 OTVA (cf. art. 18 LTVA), respectivement à l'art. 15 OTVA (cf. art. 19 LTVA), ne soit réalisée (Alois Camenzind/Niklaus Honauer/Klaus A. Vallender, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz (MWSTG), 2e éd., Berne/Stuttgart/Vienne 2003, nos 159 ss, p. 76 ss; Jean-Marc Rivier/Annie Rochat Pauchard, Droit fiscal suisse, La taxe sur la valeur ajoutée, Fribourg 2000, p. 35 ss). La qualification de la mise à disposition de personnel comme prestation de services en principe imposable résulte aussi de différentes dispositions de la législation en matière de TVA (cf., entre
autres, l'art. 14 ch. 10 OTVA, respectivement l'art. 18 ch. 12 LTVA, a contrario). L'imposition correspond aussi à la pratique de l'Administration fédérale et n'est pas contestée en doctrine (cf. les Instructions 1997 à l'usage des assujettis TVA, n. 212, p. 24; les Instructions 2001 sur la TVA, n. 128, p. 34; Alois Camenzind/Niklaus Honauer/Klaus A. Vallender, op. cit., n°745, p. 262).

Il ressort du texte qu'une opération n'est imposable que si elle est réalisée par quelqu'un qui est assujetti à l'impôt, c'est-à-dire par une personne physique ou morale remplissant les conditions d'assujettissement subjectif à la TVA (art. 4 OTVA en relation avec l'art. 17 OTVA, respectivement art. 5 LTVA en relation avec l'art. 21 LTVA). Est subjectivement assujetti à l'impôt quiconque, même sans but lucratif, exerce de manière indépendante une activité commerciale ou professionnelle en vue de réaliser des recettes (art. 17 al. 1 OTVA, respectivement art. 21 al. 1 LTVA). Une activité dépendante n'est pas imposable. La question de savoir s'il existe, ou non, un lien de dépendance résultant du contrat doit être tranchée, d'un point de vue économique. Les conditions de droit civil peuvent fournir certains indices, sans que cela soit déterminant (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. 17 al. 1, p. 554; Rapport du 28 août 1996 de la Commission de l'économie et des redevances du Conseil national sur l'initiative parlementaire relative à la loi fédérale sur la taxe sur la valeur ajoutée [Dettling], in FF 1996 V 701, rem.
ad art. 20 al. 1, p. 748/749). Pour juger si une activité activité rémunérée est dépendante, il faut donc tenir

compte de l'ensemble des circonstances et apprécier celles-ci sur la base des différents indices. Cette pratique correspond à la jurisprudence et n'est pas contestée en doctrine (arrêt 2A.468/1999 du 27 octobre 2000, consid. 4; Daniel Riedo, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer, Berne 1999, n. 4.1.2.1., p. 174/175; Jean-Marc Rivier/Annie Rochat Pauchard, op. cit., p. 101; Alois Camenzind/Niklaus Honauer/Klaus A. Vallender, op. cit., nos 1006 ss, spéc. 1011 et 1012, p. 346/347). La jurisprudence et la doctrine européennes vont dans le même sens (cf., entre autres, Dieter Dziadkowski/Peter Walden, Umsatzsteuer, 4e éd., Munich/Vienne 1996, p. 23 ss; Ben J. M. Terra/Julie Kajus, A Guide to the European VAT Directives, Vol. 1, Chap. IV. Taxable persons, Commentary (Art. 4) ch. 50.4.1 et la jurisprudence citée au ch. 50.5, en particulier l'arrêt C-202/90 de la Cour de justice des Communautés européennes [Recueil 1991, I-4247 ss, spéc. I-4261 ss]).
5.2 En l'espèce, différents indices incitent à penser que les soeurs exerçant une activité à la clinique A._____ ou au foyer C._____ ne sont pas liées à ces institutions par un contrat de travail. Sur la base des faits établis par la Commission fédérale de recours - qui lient le Tribunal fédéral (art. 105 al. 2 OJ) -, on constate que la rémunération pour l'activité exercée par les soeurs n'a jamais été payée à celles-ci directement. Elle est versée sur un compte de la Congrégation. Par ailleurs, la clinique A._____ et le foyer C._____ règlent les cotisations AVS sur la base du minimum prévu par la loi, et non pas sur la base du salaire effectivement versé dans le cadre d'un contrat de travail. De plus, c'est la Congrégation qui effectue le décompte du droit des assurances sociales pour les soeurs concernées. Si un salaire était payé directement aux soeurs, les cotisations d'assurances sociales de celles-ci devraient être calculées sur la base de leur salaire effectif, et non pas sur la base du minimum du droit des assurances sociales. Un décompte fondé sur ce minimum n'est possible que parce qu'il est opéré directement par la Congrégation et que les soeurs, ayant fait voeu de pauvreté dans le cadre de la Congrégation,
n'acceptent aucune prestation salariale. Le fait que les soeurs travaillent effectivement pour la Congrégation et ne peuvent pas être considérées comme des employées des institutions où elles exercent une activité résulte aussi de ce que les impôts directs sont calculés sur la base du minimum AVS, et non pas par chaque soeur sur la base du salaire versé par l'employeur. Ce fait a été établi sur la base des déclarations faites par la soeur assumant la fonction d'Econome générale de la Congrégation. Alors que la recourante aurait déjà pu le contester devant la Commission fédérale de recours, elle a attendu la présente procédure pour le prétendre inexact. Sur la base du dossier, rien ne permet de s'écarter de ce fait retenu par l'autorité intimée (art. 105 al. 2 OJ).

Les relations entre la Congrégation et les institutions où les soeurs travaillent relèvent d'un contrat de mandat au sens des art. 394 ss CO, comme l'a retenu la Commission fédérale de recours. En fait, les soeurs mettent leurs forces de travail à la disposition de la Congrégation à laquelle elles sont étroitement liées. Le rattachement direct des soeurs à la Congrégation ressort aussi du fait qu'elles ne disposent pas d'une liberté contractuelle illimitée qui leur permettrait de conclure en tout temps et en toute indépendance un contrat de travail et de le résilier. A cet égard, elles sont soumises aux règles et instructions de la Congrégation. D'ailleurs, pour le travail effectué par les soeurs à la clinique A._____ et au foyer C._____ durant les périodes fiscales ici en cause, des contrats de travail écrits n'ont pas été produits. Au demeurant, même si l'une ou l'autre pièce juridiquement valable permettait de prouver, dans des cas particuliers, l'existence formelle de contrats de travail, au sens des art. 319 ss CO, cela ne suffirait pas pour conclure que les soeurs exercent une activité dépendante dans les institutions où elles travaillent. Dans ces conditions, il faut admettre que les relations contractuelles essentielles existent entre la Congrégation et les différentes institutions où les soeurs exercent une activité.

L'argumentation de la recourante n'infirme pas les indices en faveur d'une mise à disposition de forces de travail dans le cadre de contrats de mandat entre la Congrégation et la clinique A._____, d'une part, le foyer C._____, d'autre part. Ainsi, le fait que les soeurs reçoivent des instructions directement des institutions où elles travaillent est compatible avec l'existence d'un contrat de mandat entre lesdites institutions et la Congrégation; en effet, le mandant donne en principe au mandataire des instructions que ce dernier doit suivre (art. 397 CO: Walter Fellmann, Commentaire bernois, n. 51 ss, p. 326 ss, ad art. 397 CO). Lorsque du personnel est mis à la disposition d'une entreprise, il va de soi que celle-ci peut lui donner des instructions appropriées pour l'exécution du mandat et que le personnel doit respecter l'horaire de travail fixé. Par ailleurs, la recourante ne peut rien déduire du fait que les soeurs ne peuvent travailler que dans la clinique A._____ ou dans le foyer C._____. Une telle limitation peut très bien résulter des contrats liant la Congrégation aux institutions dans lesquelles les soeurs exercent une activité. Du reste, il n'est pas contraire au contrat de mandat que la

Congrégation mette
du personnel, c'est-à-dire des soeurs, à la disposition exclusive des institutions précitées. En outre, il résulte de l'art. 404 al. 1 CO que le contrat de mandat peut être révoqué en tout temps. Au demeurant, le fait que les soeurs cessent leur activité en temps inopportun pourrait, suivant les circonstances, fonder une obligation de réparer le dommage ainsi causé (art. 404 al. 2 CO). Par conséquent, la conclusion d'un contrat pour un certain temps, c'est-à-dire pour plusieurs années, n'est pas contraire à sa qualification de mandat (ATF 104 II 108 consid. 4 p. 116).

En l'espèce, il apparaît, compte tenu des indices déterminants et de l'ensemble des circonstances, qu'il y a, dans le cadre d'un contrat de mandat, une mise à disposition de personnel en principe imposable en tant que prestation de services au sens des art. 4 lettre b, respectivement 6, OTVA. Le moyen que la Congrégation tire de l'existence de prétendus contrats de travail entre les soeurs et les institutions dans lesquelles elles travaillent, en particulier la clinique A._____ et le foyer C._____, n'est pas fondé, de sorte que le recours doit être rejeté sur ce point.
6.
La recourante demande qu'au cas où l'existence de contrats de travail entre les soeurs et les institutions où elles exercent une activité ne serait pas reconnue, la rémunération touchée soit exclue du champ de l'impôt conformément à l'art. 14 ch. 2 OTVA.
6.1 Selon l'art. 14 ch. 2 OTVA (cf. art. 18 ch. 2 LTVA), sont exclus du champ de l'impôt, sans droit à la déduction de l'impôt préalable, les soins hospitaliers et les soins médicaux dans les hôpitaux, dans le domaine de la médecine humaine, y compris les opérations qui leur sont étroitement liées, fournis par des hôpitaux ou par des centres de soins médicaux et de diagnostic. Cette disposition institue un régime privilégié pour les opérations qui visent à diagnostiquer et traiter les maladies, blessures et autres troubles de la santé et qui relèvent des médecins et du personnel soignant (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. 5.1.3, p. 28; 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, p. 135/136); les autres prestations ne bénéficient pas de l'exception de l'art. 14 ch. 2 OTVA. En effet, selon la jurisprudence, il faut admettre de façon restrictive les opérations exclues du champ de l'impôt (ATF 124 II 193 consid. 5e p. 202, 372
consid. 6a et 8a p. 377 et 380/381).
6.2 Le décompte complémentaire litigieux (n°22619) porte sur un montant de 72'604 fr. versé pour la mise à disposition de soeurs dans le cadre de contrats de mandat entre la Congrégation ainsi que la clinique A._____, d'une part, et le foyer C._____, d'autre part. Les soeurs ont effectué des prestations d'administration et d'économie ménagère qui sont soumises à l'impôt. De telles prestations ne tombent pas sous le coup de l'art. 14 ch. 2 OTVA, car il ne s'agit pas d'opérations étroitement liées à des soins hospitaliers ou à des soins médicaux dans les hôpitaux. Par conséquent, le recours doit être rejeté à cet égard.

Au demeurant, c'est à juste titre que la recourante ne prétend plus, devant le Tribunal fédéral, que l'art. 14 ch. 10 OTVA (cf. art. 17 ch. 12 LTVA) serait applicable en l'espèce. Non seulement les soeurs travaillant à la clinique A._____ et au foyer C._____ n'exercent pas les activités énumérées dans la disposition précitée, mais encore l'exigence de la forme écrite imposée au contrat de location de services n'a pas été respectée.
7.
Vu ce qui précède, la Commission fédérale de recours n'a pas constaté les faits pertinents de façon inexacte ou incomplète ni violé le droit fédéral. Mal fondé, 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 est rejeté dans la mesure où il est recevable.
2.

Un émolument judiciaire de 2'000 fr. est mis à la charge de la recourante.
3.
Il n'est pas alloué de dépens.
4.
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 28 avril 2005
Au nom de la IIe Cour de droit public
du Tribunal fédéral suisse
Le président: La greffière: