

# **BVGer A-6740/2011 vom 6. Juni 2012**

Bundesverwaltungsgericht, 2012-06-06, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger\\_A-6740\\_2011](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-6740_2011)

FR: TAF A-6740/2011 du 6 juin 2012

IT: TAF A-6740/2011 del 6 giugno 2012

## **Regeste**

Taxe sur la valeur ajoutée

## **Erwägungen**

### **E. 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.

### **E. 1.1.2**

S'agissant de la compétence fonctionnelle du Tribunal de céans, il s'agit d'observer ce qui suit. La réclamation est conçue comme un moyen de droit formel, par lequel une décision est soumise à nouveau à l'autorité décisionnelle en vue d'un nouvel examen. La réclamation n'est pas un moyen de droit dévolutif, qui aurait pour effet de transférer la compétence décisionnelle à une instance de recours (cf. ATF 132 V 368 consid. 61, 131 V 407 consid. 2.1.2.1; Ulrich Häfelin/Georg Müller/Felix Uhlmann, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, 6e éd., Zürich/St-Gall 2010, ch. 1815). La procédure de réclamation permet de clarifier des rapports de fait ou de droit complexes et de pondérer les intérêts divergents touchés par la décision (Häfelin/Müller/Uhlmann, *op. cit.*, ch. 1816). Dans le domaine de la taxe sur la valeur ajoutée, la procédure de réclamation est traitée à l'art. 83 de la loi fédérale du 12 juin 2009 sur la taxe sur la valeur ajoutée (LTVA, RS 641.20). Le recours "omisso medio" constitue une exception. Aux termes de l'art. 83 al. 4 LTVA, 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.

### **E. 1.1.3**

En l'espèce, c'est une "décision sur réclamation" de l'AFC qui est déférée au Tribunal administratif fédéral. Le prononcé d'une décision sur réclamation suppose qu'une décision ait préalablement été prise, laquelle peut précisément faire l'objet d'une procédure de réclamation. L'autorité inférieure considère que la notification d'estimation du 18 juin 2010 représente une telle décision, malgré le fait que - selon le dossier - il n'est pas établi que celle-ci ait été assortie de l'indication des voies de droit, comme le prescrit expressément l'art. 82 al. 2 LTVA. La loi régissant la taxe sur la valeur ajoutée fait référence à la

notification d'estimation notamment en relation avec les contrôles entrepris par l'AFC auprès des assujettis. Un semblable contrôle est clos par une notification d'estimation (cf. art. 78 al. 5 LTVA). En doctrine, l'opinion selon laquelle la notification d'estimation représente une décision est largement critiquée (cf. Ivo P. Baumgartner/Diego Clavadetscher/Martin Kocher, Vom alten zum neuen Mehrwertsteuergesetz, Einführung in die neue Mehrwertsteuerordnung, Langenthal 2010, § 8 ch. 39, § 10 ch. 83 ss, ces auteurs décrivant la notification d'estimation comme un "Verfügungssurrogat"; Michael Beusch, in: MWSTG Kommentar, Schweizerisches Mehrwertsteuergesetz mit den Ausführungserlassen sowie Erlasse zum Zollwesen, Regine Schluckebier/Felix Geiger [Hrsg.], Zürich 2012 [ci-après : MWSTG Kommentar], ch. 18 ad art. 42; Beatrice Blum, Auswirkungen des neuen Verfahrensrechts für die steuerpflichtigen Personen, in : Expert fiscal suisse [EF] 2010, p. 289, 291 s.; la même, in : zsis 2010 Best Case N. 7, ch. 3.3; la même, in : MWSTG Kommentar, ch. 35 ad art. 78; Felix Geiger, in : MWSTG Kommentar, ch. 5 ad art. 82).

#### **E. 1.1.4**

Savoir si la notification d'estimation constitue ou non une décision n'a pas à être définitivement tranché dans le cas présent. Le Tribunal administratif fédéral a d'ailleurs déjà laissé la question ouverte dans de précédentes affaires (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1184/2012 du 31 mai 2012 consid. 3.2, A-5798/2011 du 29 mai 2012 consid. 1.3, A-4506/2011 du 30 avril 2012 consid. 1.2.3). La décision sur réclamation en cause représente indéniablement une décision au sens de l'art. 5 PA. Comme le recourant a interjeté un recours contre cette décision sur réclamation, il a accepté, à tout le moins implicitement, d'avoir été éventuellement privé d'une procédure de réclamation en bonne et due forme (cf. consid. 1.1.2 ci-avant). Son recours déposé sans réserve à cet égard directement auprès du Tribunal administratif fédéral implique, en la circonstance - et par application analogique de l'art. 83 al. 4 LTVA - l'assentiment à ce qu'il soit traité comme un recours "omisso medio", étant précisé que la "décision sur réclamation" est ici motivée en détail. Le Tribunal administratif fédéral est ainsi compétent également sur un plan fonctionnel pour juger du recours dont il est saisi.

#### **E. 1.1.5**

Enfin, posté le 14 décembre 2011, alors que la décision attaquée, datée du 15 novembre 2011, a été notifiée le 16 novembre 2011 au plus tôt, le mémoire de recours a été déposé dans le délai légal (art. 50 al. 1 PA). Signé par un avocat au bénéfice d'une procuration, muni de conclusions valables et motivées et accompagné d'une expédition de la décision attaquée, il répond aux exigences de forme de la procédure administrative (art. 52 al. 1 PA). La recourante étant directement touchée par la décision attaquée et ayant participé à la procédure devant l'autorité inférieure, elle a manifestement qualité pour recourir (cf. art. 48 al. 1 PA). Il y a dès lors lieu d'entrer en matière.

#### **E. 1.2.1**

La loi fédérale du 12 juin 2009 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (LTVA, RS 641.20) 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). Dès lors que les faits déterminants se sont déroulés, en l'espèce, entre le 1er janvier 2005 et le 31 décembre 2008, la présente procédure est régie, s'agissant du droit matériel applicable, par la loi fédérale régissant la taxe sur la valeur

ajoutée du 2 septembre 1999 (aLTVA, RO 2000 1300 et les modifications ultérieures), entrée en vigueur le 1er janvier 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-1325/2011 du 15 février 2012 consid. 2.1, A-6299/2009 du 21 avril 2011 consid. 2.1).

### **E. 1.2.2**

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 ampleur. Ainsi, seules les règles de procédure doivent être appliquées aux affaires en cours. Le nouveau droit matériel ne doit pas trouver application aux périodes fiscales régies par l'ancien droit (cf., entre autres, arrêts du Tribunal administratif fédéral A-5682/2011 du 3 avril 2012 consid. 1.3.2, A-6986/2008 du 3 juin 2010 consid. 1.2). S'agissant toujours des dispositions de procédure, le droit de procédure applicable est celui en vigueur au moment où l'acte de procédure concerné est accompli. Lorsque le Tribunal administratif fédéral doit vérifier la mise en oeuvre du droit de procédure par l'instance inférieure, le droit déterminant est celui en vigueur au moment où l'acte en question a été accompli et qui a été appliqué par l'instance inférieure, peu importe si entre-temps, le nouveau droit est entré en vigueur (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1325/2011 du 15 février 2012 consid. 2.2.2, A-7675/2009 du 6 octobre 2011 consid. 2.2.2, et les références citées). L'art. 81 LTVA fait partie des dispositions visées par l'art. 113 al. 3 LTVA qui sont applicables immédiatement (cf. ci-avant), pour autant que l'acte de procédure en question (ou la décision concernée) ait été accompli après l'entrée en vigueur de la LTVA (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1325/2011 du 15 février 2012 consid. 2.2.3, A-7675/2009 du 6 octobre 2011 consid. 2.2.3, et les références citées). Les alinéas 1 et 3 (première phrase) de l'art. 81 LTVA n'ont toutefois a priori pas de portée propre. Ainsi, le principe de la libre appréciation des preuves est - était, même avant l'entrée en vigueur de la LTVA - applicable sans autre (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1325/2011 du 15 février 2012 consid. 2.2.3, A-4450/2010 du 8 septembre 2011 consid. 1.2, et les références citées).

### **E. 1.2.3**

Les dispositions en matière d'auto-taxation ne constituent pas des règles de procédure au sens restrictif précité, et, à cet égard, l'ancien droit demeure applicable (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-5682/2011 du 3 avril 2012 consid. 1.3.4, A-4011/2010 du 18 janvier 2011 consid. 1.1).

### **E. 1.3.1**

Le recourant peut invoquer la violation du droit fédéral, y compris l'excès ou l'abus du pouvoir d'appréciation (cf. art. 29 let. a PA), la constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents (cf. art. 49 let. b PA) ou l'inopportunité (cf. art. 49 let. c PA; cf. également André Moser/Michael Beusch/Lorenz Kneubühler, *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, Bâle 2008, p. 73 n. 2.149; Häfelin/Müller/Uhlmann, *op. cit.*, ch. 1758 ss).

### **E. 1.3.2**

Le Tribunal administratif fédéral constate les faits et applique le droit d'office, sans être lié par les motifs invoqués (art. 62 al. 4 PA) ni par l'argumentation juridique développée dans la décision entreprise (cf. Pierre Moor/Etienne Poltier, *Droit administratif*, vol. II, Berne 2011, p. 300 s.). L'autorité saisie se limite toutefois 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; ATF 121 V 204 consid. 6c; Alfred Kölz/Isabelle Häner, *Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes*, 2e éd., Zurich 1998, ch. 677).

#### **E. 1.4**

Il convient à ce stade de préciser l'objet du litige, dans la mesure où - par ses conclusions - le recourant est à même de réduire ce dernier (en n'attaquant plus certains points de la décision entreprise), mais ne saurait l'étendre, notamment par de nouvelles conclusions. En l'occurrence, la recourante a indiqué que son recours concerne uniquement le refus de l'autorité intimée de considérer tout ou partie des prestations qu'elle fournit comme des prestations d'enseignement, exonérées au sens impropre. La recourante renonce ainsi à une partie des griefs qu'elle avait invoqués devant l'autorité inférieure. Elle ne revient plus sur le refus de l'autorité inférieure de calculer l'impôt préalable déductible au moyen du taux de dette fiscale nette. Le litige en est réduit d'autant. Dans les considérants qui suivent, le Tribunal s'attachera ainsi tout d'abord à rappeler le principe de l'auto-taxation (consid. 2 ci-après), les règles déterminant l'exonération de certaines prestations dans le domaine de l'éducation et de l'enseignement (cf. consid. 3 ci-après), ainsi que celles régissant le sort fiscal de prestations combinées ou non (cf. consid. 4 ci-après), avant d'examiner les prestations litigieuses dans le cas présent (cf. consid. 5 ci-après).

#### **E. 2**

L'auto-taxation est un principe qui définit la manière dont ont lieu la déclaration et le paiement de l'impôt en matière de TVA (art. 46 aLTVa; cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-2998/2009 du 11 novembre 2010 consid. 2.4; Ernst Blumenstein / Peter Locher, *System des schweizerischen Steuerrechts*, 6e éd., Zurich 2002, p. 421 ss). L'application de ce principe implique que l'assujetti est tenu de déclarer lui-même et spontanément à l'AFC l'impôt et l'impôt préalable, et qu'il doit verser à cette autorité l'impôt dû (impôt sur le chiffre d'affaires moins impôt préalable) dans les soixante jours qui suivent l'expiration de la période de décompte (cf. arrêts du Tribunal fédéral 2C\_246/2010 du 28 septembre 2010 consid. 7; 2A.109/2005 du 10 mars 2006 consid. 2.1; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-7752/2009 du 15 mars 2012 consid. 2.1, A-2998/2009 du 11 novembre 2010 consid. 2.4). L'assujetti doit ainsi établir lui-même la créance fiscale le concernant; il est seul responsable de l'imposition complète et exacte de ses opérations imposables et du calcul correct de l'impôt préalable (cf. ATF 123 II 385 consid. 8; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_246/2010 du 28 septembre 2010 consid. 7; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-2950/2011 du 8 février 2012 consid. 2.5.1, A-4440/2010 du 8 septembre 2011 consid. 3.1).

##### **E. 3.1.1**

Selon l'art. 18 ch. 11 let. a et b aLTVa, les opérations réalisées dans le domaine de l'éducation des enfants et des jeunes, 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 opérations réalisées dans le domaine des cours, conférences et autres manifestations à caractère scientifique ou didactique, sont exonérées au sens impropre ("exclues du champ de l'impôt", selon la terminologie utilisée dans la loi).

##### **E. 3.1.2**

La notion d'éducation, respectivement d'enseignement et d'instruction exonérée de TVA n'est pas définie dans la loi. Elle est sujette à interprétation. A cet égard, il s'agit de rappeler que les exceptions à l'imposition doivent être appliquées de manière restrictive; plus précisément, l'interprétation qu'on leur donne doit être correcte, mais, si les méthodes usuelles (littérale, historique, systématique, téléologique) ne donnent pas de résultat univoque, la question d'une interprétation restrictive doit se poser. En effet, les exceptions en question 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 (cf. ATF 124 II 372 consid. 6a, 124 II 193 consid. 5e; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1669/2006 du 3 septembre 2010 consid. 3.2; cf. Pascal Mollard/Xavier Oberson/Anne Tissot Benedetto, *Traité TVA*, Bâle 2009, p. 260 n. marg. 336 s.).

### **E. 3.1.3**

Cette notion a déjà fait l'objet d'une jurisprudence abondante, tant en relation avec l'art. 14 ch. 9 de l'ordonnance du 22 juin 1994 sur la taxe sur la valeur ajoutée (OTVA, RO 1994 1464) qu'avec l'art. 18 ch. 11 aLTVA dont la formulation est semblable, bien que plus complète (voir les arrêts du Tribunal fédéral 2C\_641/2008 et 2C\_642/2008 du 12 décembre 2008 consid. 3.2, 2C\_232/2007 du 14 octobre 2008 consid. 2.1, 2C\_613/2007 du 15 août 2008 consid. 2.2, 2A.756/2006 du 22 octobre 2007, 2A.269/2005 du 21 mars 2006 consid. 5.2, 2A.485/2004 du 18 mai 2005, du 20 septembre 2000 in *Archives de droit fiscal suisse* [Archives] 71 63 consid. 3c et du 3 mars 1999 in *Archives* 69 351 consid. 6a et 6d et in *Archives* 69 664 consid. 6d; voir également, arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1454/2007 du 8 juillet 2008 ch. 21 ss et A-1473/2006 du 3 juin 2008 consid. 2.3). Sont visées les prestations en matière de formation sous toutes formes et de quelque niveau que ce soit (cf. Chantal Zbinden, *La TVA dans le domaine de l'enseignement et de la formation : portée et incidences d'une exonération*, in *Revue de droit administratif et de droit fiscal* [RDAF] 1997 II p. 55). Cela étant, une prestation n'est pas automatiquement exonérée dès l'instant où elle entretient d'une manière ou d'une autre un rapport avec l'enseignement. Il a à cet égard été précisé, dans un arrêt du Tribunal fédéral 2A.485/2004 du 18 mai 2005 (consid. 7.2, publié in *Revue fiscale* [RF] 61/2006 p. 237 ss) concernant le cas dit "pilote" d'un fitness, que l'exonération recouvre des prestations 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. L'apprentissage et la connaissance constituent donc les éléments-clefs d'une prestation de formation (cf. arrêts du Tribunal fédéral 2A.756/2006 du 22 octobre 2007 consid. 3.1.2, 2A.485/2004 du 18 mai 2005 consid. 7, et les références citées; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1473/2006 du 3 juin 2008 consid. 2.3.1, A-1979/2007 du 2 novembre 2007 consid. 2.5, et les références citées).

### **E. 3.1.4**

C'est d'ailleurs le sens des définitions énoncées par l'AFC dans ses différentes brochures. Ainsi, selon la Brochure n° 23 de l'AFC "Sport", ch. 18.3, dans sa version valable du 1er janvier 2001 au 31 décembre 2007, dont les termes ont été repris dans la version ultérieure, applicable dès le 1er janvier 2008 : "Par prestation de formation et d'enseignement exclue du champ de l'impôt (recte : exonérée au sens impropre), on entend 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." Il ressort également de la Brochure n° 19 de l'AFC "Formation et

recherche", ch. 3.6, dans sa version de 2008, que : "Un cours est une suite cohérente de leçons ou d'autres activités pédagogiques similaires qui permettent, par un enseignement limité dans le temps, d'acquérir des connaissances dans une ou plusieurs branches." La version suivante de cette brochure, valable dès le 1er janvier 2008, précise qu'un cours doit viser "un objectif d'apprentissage prédéfini."

#### **E. 3.1.5**

Selon la jurisprudence, ne relèvent donc pas de la formation la mise à disposition d'engins de musculation, d'installations de saunas et de solarium, pas plus que les cours qui y sont liés (cf. arrêts du Tribunal fédéral 2A.756/2006 du 22 octobre 2007 consid. 3.1.2, 2A.485/2004 du 18 mai 2005 consid. 7.2). Il en va également ainsi si l'utilisation d'engins et d'installations mis à disposition de la clientèle nécessite certaines instructions de la part de spécialistes (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2A.756/2006 du 22 octobre 2007 consid. 3). Les cours de stretching, de gymnastique du dos, de gymnastique cardio-vasculaire, de renforcement des muscles abdominaux et fessiers, de rééducation articulaire, post-opératoire ou des programmes personnalisés de musculation corrective ou de musculation préventive ont pareillement été jugés comme ne relevant pas de la formation exonérée (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2A.485/2004 du 18 mai 2005 consid. 7.2). Ne font pas non plus partie des prestations dites d'instruction les activités de fitness telles que le fitness, l'aérobic, la gymnastique, le spinning ou 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. arrêts du Tribunal fédéral 2A.756/2006 du 22 octobre 2007 consid. 2.3.1 et 3.3.1, 2A.485/2004 du 18 mai 2005 consid. 7 ; Alois Camenzind/Niklaus Honauer/Klaus Vallender, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz, 2e éd., Berne/Stuttgart/Vienne 2003, ch. 732 ss, en particulier ch. 735 ; Niklaus Honauer, in : mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Bâle/Genève/München 2000 [ci-après: mwst.com], ad art. 18 ch. 11 aLTV, p. 272 ss, 277/278).

#### **E. 3.2**

Des distinctions doivent en effet être faites, pour éviter toute confusion notamment avec les prestations d'analyse ou de conseil et celles de divertissement, lesquelles sont imposables.

##### **E. 3.2.1**

Les prestations de loisir ou de divertissement, parmi lesquelles certaines comportent des éléments de formation, revêtent un caractère essentiellement axé sur le divertissement ou le bien-être général (cf. arrêts du Tribunal fédéral 2A.756/2006 du 22 octobre 2007 consid. 2.3.1, 2A.485/2004 du 18 mai 2005 consid. 7.1).

##### **E. 3.2.2**

Quant aux prestations d'analyse ou de conseil, elles ne tendent pas principalement à la transmission de connaissances. Au contraire, leur but premier est de donner des conseils permettant de mettre en pratique des connaissances théoriques dans le but de résoudre un problème concret (cf. brochure n° 19 de l'AFC, version en vigueur dès 2008, ch. 5.1; voir, pour les éléments permettant de distinguer quel aspect prédomine, lorsque formation et conseil coexistent, arrêt du Tribunal fédéral 2A.269/2005 du 21 mars 2006 consid. 3.2).

#### **E. 4.1**

Il n'est pas exclu qu'une même opération économique puisse se rattacher à diverses catégories de prestations. Le principe de l'unité de la prestation intervient alors. Selon ce principe, ancré à l'art. 36 al. 4 aLTV, les prestations qui forment un tout économique et qui ne peuvent être dissociées constituent une seule prestation. Dans un tel cas, les différentes composantes de la prestation sont soumises à un seul et même régime fiscal, notamment en ce qui concerne le lieu de la prestation, le taux de l'impôt ou une éventuelle exonération au sens impropre. On ne peut conclure à l'existence d'une prestation unique que lorsque les différents éléments de la prestation sont liés sur un plan objectif, temporel et économique de telle manière qu'ils forment les composants indissociables d'une opération qui les englobe tous (cf. arrêts du Tribunal fédéral 2C\_717/2010 du 21 avril 2011 consid. 4.2, 2C\_639/2007 du 24 juin 2008 consid. 2.2; ATAF 2007/14 consid. 2.3.1; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-4516/2008 du 5 janvier 2011 consid. 6.1, A-659/2007 du 1er février 2010 consid. 2.3).

## **E. 4.2**

Des prestations liées les unes aux autres sont ainsi traitées comme une unité lorsqu'on se trouve en présence d'une prestation composite unique ou en présence de prestations distinctes les unes des autres dont l'une est qualifiée de principale et la ou les autres d'accessoires, partageant le sort fiscal de la prestation principale.

### **E. 4.2.1**

Dans le premier cas, la prestation composite unique est formée de plusieurs composantes de nature différente, qui sont caractérisées par leur lien intrinsèque ou physique (dans le cas de livraisons) permanent. Le traitement fiscal de la prestation est analysé en fonction de son élément essentiel, c'est-à-dire d'après la composante qui apparaît au premier plan d'un point de vue économique (cf. arrêts du Tribunal fédéral 2C\_299/2009 du 28 juin 2010 consid. 3.4, 2C\_639/2007 du 24 juin 2008 consid. 2.2; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-4516/2008 du 5 janvier 2011 consid. 6.2.2, A-310/2009 du 7 mai 2010 consid. 4.2).

### **E. 4.2.2**

Dans le second cas, à savoir en présence de plusieurs prestations distinctes les unes des autres, dont l'une est principale et l'autre/les autres accessoire/s, ces dernières sont étroitement liées à la prestation principale d'un point de vue spatial ou temporel. La prestation principale caractérise l'opération, alors que la ou les prestations accessoires sont secondaires par rapport à celle-ci, se rattachent étroitement à elle - au sens d'un parachèvement et d'un complément économiquement justifiés - et s'inscrivent habituellement dans son prolongement. Autrement dit, pour être accessoire, la pratique et la jurisprudence exigent que la prestation soit (i) subordonnée à la prestation principale, (ii) qu'elle complète ou équilibre la prestation dont elle dépend, (iii) qu'elle accompagne habituellement la prestation principale et (iv) qu'elle soit en lien étroit du point de vue économique avec la prestation principale. Les prestations accessoires suivent le sort de la prestation principale, qui caractérise l'opération (cf. arrêts du Tribunal fédéral 2C\_299/2009 du 28 juin 2010 consid. 3.4, 2C\_639/2007 du 24 juin 2008 consid. 2.2; ATAF 2007/14 consid. 2.3.1; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-4516/2008 du 5 janvier 2011 consid. 6.2.2, A 2999/2007 du 12 février 2010 consid. 2.3; Mollard/ Oberson/Tissot Benedetto, op. cit., p. 231 n. marg. 232 et p. 631 n. marg. 192).

### **E. 4.2.3**

Si, en revanche, il n'y a ni prestation composite unique, ni prestations distinctes les unes des autres, dont l'une est principale et les autres accessoires, il y a alors des prestations complètement indépendantes, qui doivent être traitées distinctement sur le plan de la TVA.

#### **E. 4.3**

L'analyse des situations décrites ci-avant s'effectue selon une approche économique et, conformément à un principe général en matière de TVA, cette analyse prime celle du droit civil (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2A.756/2006 du 22 octobre 2007 consid. 2.4, 2A.567/2006 du 25 avril 2007 consid. 4.3; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-3190/2008 du 15 juillet 2010 consid. 3.3, A-6048/2008 du 10 décembre 2009 consid. 4.2.4). Compte tenu de la nature de la TVA, qui est celle d'un impôt sur la consommation, l'appréciation doit se faire en priorité du point de vue du destinataire (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-3190/2008 du 15 juillet 2010 consid. 3.3, A-680/2007 du 8 juin 2009 consid. 4.3 [confirmé par l'arrêt du Tribunal fédéral 2C\_458/2009 du 26 mars 2010]; Daniel Riedo, *Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht*, Berne 1999, p. 228). Il ne s'agit cependant pas de connaître l'opinion subjective du destinataire concret, mais bien plutôt de savoir comment l'ensemble de prestations en question est perçu par une certaine catégorie de destinataires donnée (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2A.452/2003 du 4 mars 2004 consid. 3.1; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-3190/2008 du 15 juillet 2010 consid. 3.3, A-6048/2008 du 10 décembre 2009 consid. 4.2.4; Michaela Merz, in: *mwst.com*, ch. 2 ad art. 36 al. 4 aLTVa).

#### **E. 5.1**

En l'espèce, il apparaît - à la lecture du recours (p. 2, ch. 3) - que la recourante ne conteste plus que l'imposition d'une partie des prestations qu'elle fournit. Elle cite à cet égard uniquement les cours "pour apprendre à s'entraîner" et précise que "les autres éléments de ce contrôle ne sont pas déterminants dans le cadre du (...) recours". Cela étant, il sied d'observer que la reprise fiscale résultant du ch. 1 de la notification d'estimation n° ... ne concerne manifestement pas que les recettes tirées des cours "pour apprendre à s'entraîner". Si l'on s'en réfère aux annexes au rapport de révision de l'AFC, il appert que les recettes tirées des leçons de formation (poste 3011) sont inférieures au différentiel de chiffre d'affaires sur lequel l'AFC a fondé sa reprise fiscale, et ce pour chacune des années considérées (2005-2008). Ceci signifie que la reprise fiscale se base également sur d'autres chiffres d'affaires que ceux générés par les cours en question, qui n'ont pas été déclarés par la recourante. Cette dernière ne dit rien à ce propos dans son recours. Dans la mesure où elle y mentionne uniquement les recettes tirées des cours de formation, il faut en déduire qu'elle ne conteste pas le caractère imposable des autres prestations - telles que la location de salle, la mise à disposition de solarium, de sauna, les recettes administratives, etc., ni les corrections d'impôt qui s'y rapportent. Le Tribunal de céans relève également que la recourante ne conteste plus les prestations à soi-même pour l'utilisation du véhicule à titre privé (ch. 2 de la notification d'estimation précitée). Elle ne remet pas non plus en cause les corrections de la déduction de l'impôt préalable entreprises par l'AFC (ch. 3 et 4 de la notification d'estimation précitée), dont une grande partie pour tenir compte du caractère imposable des prestations avales, objet du ch. 1 de la notification d'estimation précitée et qui lui permet de déduire Fr. 58'577.-- à titre d'impôt préalable.

#### **E. 5.2**

Ceci étant précisé, il s'agit de déterminer si tout ou partie des prestations comprises dans le programme "..." peuvent être considérées comme relevant de la formation et bénéficier d'une exonération au sens impropre, au sens de l'art. 18 ch. 11 aLTVA. Le recourant a remis au Tribunal administratif fédéral un prospectus publicitaire qui décrit les cours en question. Ceux-ci se composent de douze "unités" de formation sur les thèmes et avec les descriptions suivants: - Alimentation 1: deux séances collectives, soit deux unités de formation: « sujets : Régime, la fausse solution - Glucides, les faux ennemis - comment composer ses menus - apprendre à faire ses achats - comprendre la composition des aliments - comment définir ses besoins énergétiques ». - Alimentation 2: deux séances collectives, soit deux unités de formation: « comprendre la table des index glycémiques - les associations d'aliments à éviter - fonctionnement du métabolisme de base ». - Mesurer son taux de graisse: une séance individuelle, soit une unité de formation: « apprendre à mesurer soi-même et à contrôler son taux de graisse ». - Les différentes techniques d'entraînement: deux séances collectives, soit deux unités de formation: « Quelle technique d'entraînement choisir en fonction de ses besoins sera l'objectif de cette unité de formation. Comment composer son propre programme d'entraînement, durée, fréquence d'entraînement, etc. ». - Réglage des appareils et positions: une séance individuelle, soit une unité de formation: « réglage des appareils et des charges d'entraînements aux appareils de renforcement, en fonction de votre taille, poids, etc. ». - Entraînement cardio-vasculaire: une séance collective, soit une unité de formation: « comment programmer les multiples appareils cardio-vasculaires à l'aide de la clé TGS électronique - zones d'entraînement et durée - mesure des progrès. Enregistrement des résultats à l'écran de contrôle et analyse ». - Exercices à risque et sécurité: une séance collective, soit une unité de formation: « certains exercices, s'ils ne sont pas parfaitement maîtrisés, peuvent présenter un risque de blessure. Durant cette séance individuelle, vous exécuterez les principaux mouvements sous l'oeil de l'instructeur afin de pouvoir les répéter correctement et de manière autonome ». - Mise en pratique - entraînement aux appareils: deux séances individuelles, soit deux unités de formation: « L'instructeur vérifiera durant ces deux séances individuelles votre aptitude à vous entraîner de manière parfaitement autonome et en toute sécurité ». Plus loin, le prospectus indique ce qui est compris dans le prix: - Toute la formation selon la description ci-dessus; - la mise à disposition des installations du club pour les séances d'entraînement durant la durée de l'abonnement; - le suivi par l'équipe du club de la bonne réalisation des exercices durant la durée du "challenge", soit pendant la durée de l'abonnement (même s'il est aussi souligné que ce suivi n'est que ponctuel). Il convient encore de préciser que, toujours selon le prospectus remis par la recourante à ses clients : « Durant les 2 premiers mois, les membres devront suivre 2 entraînements par semaine, puis 3 par la suite. » « Le club étant ouvert 7/7, le Challenger sera libre de venir quand il le voudra, en fonction de ses disponibilités. La durée d'une séance est de 75 minutes environ. »

### **E. 5.3**

Analysé sous l'angle du principe de l'unité de la prestation (cf. consid. 4 ci-avant), il apparaît que le programme offert par la recourante à ses clients sous l'intitulé "..." comprend différentes composantes allant de la mise à disposition des installations du fitness à des cours théoriques, pratiques ainsi qu'à des conseils ponctuels, pendant la durée de l'abonnement au fitness. Le fait qu'il s'agisse de prestations combinées n'est d'ailleurs nullement contesté par la recourante (cf. réclamation du 16 juillet 2010 p. 2 ch. 3). Il est clair que ces éléments - en soi distincts les uns des autres et d'une nature potentiellement différente - sont étroitement liés d'un point de vue spatial et temporel. Ils sont offerts par la

recourante aux destinataires comme une unité et sont perçus comme telle par les destinataires en question. Cela étant, une prestation revêt un caractère principal, par rapport aux autres qui sont accessoires. En effet, à la lecture du prospectus précité, il ne fait aucun doute que la mise à disposition des installations du fitness pour permettre aux clients de la recourante de s'entraîner est largement prépondérante. D'une part, parmi les douze "unités de formation" englobées dans l'offre, sept ont trait au réglage des engins, respectivement à la pratique bien ordonnée des exercices physiques in situ. Dans l'optique du destinataire, qui est déterminante, c'est donc bien l'utilisation des installations du club qui revêt un aspect principal. D'autre part, bien plus que d'être permise, l'utilisation des installations du fitness leur est même rendue obligatoire, dans la mesure où les challengers "doivent" venir s'entraîner deux fois par semaine durant les deux premiers mois, puis trois fois par la suite, ce qui marque son importance. Cette prestation principale étant imposable, ce que la recourante ne conteste nullement (cf. réclamation du 16 juillet 2010 p. 2 ch. 3), les autres prestations - qui lui sont accessoires - le sont également. A cet égard d'ailleurs, les "unités de formation" relatives au réglage des engins de fitness et aux instructions relatives à leur utilisation sont de toute manière imposables, sans égard à leur caractère accessoire.

#### **E. 5.4**

Certes, il est possible de se demander si les cinq premières "unités de formation" du programme, lesquelles sont consacrées à l'alimentation, respectivement à apprendre à mesurer soi-même son taux de graisse, relèveraient de la formation exonérée si elles étaient prises isolément. Cela étant, comme déjà relevé, le principe de l'unité de la prestation commande de traiter ces prestations accessoires en fonction de la prestation principale, à savoir la mise à disposition des installations du fitness, qui est imposable. Il n'est donc pas utile de déterminer si, prises indépendamment, ces unités de formation seraient exonérées au sens de l'art. 18 ch. 11 aLTV. L'argument de la recourante - selon laquelle il faudrait reconnaître aux prestations un caractère mixte et appliquer une clé de répartition entre ces prestations, dont 50 % seraient imposables et 50 % exonérées au sens impropre, ne peut être suivi, dans la mesure où le principe de l'unité de la prestation implique nécessairement que les prestations accessoires suivent le sort de la prestation principale.

#### **E. 5.5**

Vu ce qui précède, la formation ne saurait être la composante essentielle du programme proposé par la recourante; l'élément essentiel de ce programme est la mise à disposition des installations de fitness aux fins d'entraînement, ce qui est clairement imposable (cf. consid. 5.3 ci-avant). C'est donc à tort que la recourante n'a pas déclaré la TVA sur les revenus tirés de son programme d'entraînement "...", lequel inclut - comme déjà relevé - la mise à disposition de ses installations. En vertu du principe de l'auto-taxation rappelé ci-dessus (cf. consid.2), elle doit en supporter les conséquences. La reprise fiscale apparaît sous cet angle bien fondée.

#### **E. 5.6**

Il s'agit, à ce stade, d'examiner les arguments développés par la recourante, dans la mesure où ils sont pertinents.

##### **E. 5.6.1**

La recourante conteste la pertinence des critères permettant de distinguer entre les prestations de formation, celles de conseil et celles de divertissement. A ses yeux, ces distinctions constituent des sophismes et leur application amène à un résultat arbitraire.

Pourtant, les distinctions en question sont rendues nécessaires par la loi elle-même, qui soumet à un régime spécifique les prestations d'éducation et de formation (art. 18 ch. 11 aLTV). Cette situation impose que les autorités administratives et judiciaires définissent ces notions pour pouvoir les différencier des autres types de prestations. Toute définition ne saurait pour autant être arbitraire. L'existence de cas-limite - dans lesquels les prestations de la recourante ne sauraient quoi qu'il en soit se ranger - résulte donc directement de l'existence de prestations exonérées, telles qu'énumérées à l'art. 18 aLTV, dont les autorités judiciaires ne sauraient contrôler la constitutionnalité et encore moins l'opportunité, en vertu de l'injonction de l'art. 190 de la constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst., RS 101).

### **E. 5.6.2**

Le point de vue du destinataire est déterminant, dès lors qu'il s'agit de déterminer - dans le cadre d'un ensemble de prestations - laquelle revêt un caractère prédominant (cf. consid. 4.3). La recourante critique également cet aspect du raisonnement. Elle indique qu'il serait impossible de demander à chaque client individuellement la raison pour laquelle il a décidé de participer au cours. Cependant, il n'est pas nécessaire d'enquêter ainsi sur la volonté de chaque bénéficiaire. En effet, dans ce contexte, il ne s'agit pas de connaître l'opinion subjective du destinataire concret, mais de se référer à l'opinion générale d'une catégorie de destinataires donnée (cf. consid. 4.3). Or, ce point de vue conduit le Tribunal de céans à constater que - dans l'offre de la recourante - la prestation consistant à mettre à disposition les installations de fitness revêt un caractère principal, alors que les autres lui sont accessoires.

### **E. 5.6.3**

La recourante invoque implicitement la protection de la bonne foi, en se référant à un courrier qui lui avait été adressé par l'autorité inférieure et qui donne des explications sur la manière dont il faut interpréter la notion de formation dans le cadre d'un fitness. Ce courrier est daté du 13 décembre 2001 et répond à une question téléphonique de l'administrateur de la recourante. Il en ressort que l'autorité inférieure avait apparemment, en 1994 et en 1999, considéré à tort que la recourante ne remplissait pas les conditions entraînant son assujettissement, sur la base des renseignements que lui avait délivrés la recourante en 1994. Cela étant, l'AFC a reconnu que la bonne foi de la recourante devait être protégée jusqu'au 1er janvier 2000, date à laquelle la recourante fut inscrite au registre des assujettis à la TVA, vu que le chiffre d'affaires qu'elle avait réalisé durant l'année 1999 se montait à plus de Fr. 450'000.-. Afin de permettre à la recourante de définir les chiffres d'affaires imposables à déclarer, le courrier de l'AFC du 13 décembre 2001 lui donne les nouvelles informations suivantes: « 2.1 Abonnements » « Les comptes de pertes et profits de l'exercice 1999 mentionnent un poste "Abonnements". La vente d'abonnements permettant l'accès à une salle de fitness et/ou à divers cours accompagnés tels que les cours de gymnastique, de stretching, etc. et/ou l'accès à des séances de solarium/sauna est imposable au taux de 7,5 % jusqu'au 31 décembre 2000 et 7,6 % dès le 1er janvier 2001. La vente de l'abonnement est également imposable en totalité si l'abonnement donne droit à des prestations qui, en soi, seraient exclues du champ de l'impôt (cours, traitements médicaux). » Vu la teneur de ce courrier et vu la nature du programme "...", la recourante peut difficilement prétendre qu'elle a continué à croire, même après 2001, de bonne foi, que les cours en question n'étaient pas soumis à la TVA. Le programme "..." répond en effet largement à la description donnée par l'autorité inférieure au sujet des abonnements de

fitness. La recourante a donc agi à tout le moins avec légèreté en partant du principe que le programme qu'elle offrait était exonéré au sens impropre. S'y ajoute le fait que le courrier de l'AFC du 13 septembre 2001 mentionne expressément que la recourante a réalisé un chiffre d'affaires déterminant pour l'assujettissement supérieur à Fr. 450'000.- en 1999, ce qui ne peut que comprendre les recettes issues du programme précité, comprises dans la comptabilité de la recourante sous le poste 3011. La recourante ne peut donc invoquer ici sa bonne foi. Au demeurant, la protection de la bonne foi n'est garantie que lorsqu'un citoyen s'est fié à tort à une affirmation d'une autorité dans un cas concret (ATF 131 II 627 consid. 61; 122 II 113 consid. 3 b/cc; Xavier Oberson, Droit fiscal suisse, 4e éd., Genève 2012, § 3 ch. 69). Or, l'autorité inférieure n'a pas, par le courrier cité ci-dessus, fait de promesse concrète, en relation avec le programme "...". La recourante n'allègue d'ailleurs rien de tel. Le principe de la protection de la bonne foi ne saurait donc trouver à s'appliquer ici.

#### **E. 5.6.4**

La recourante indique encore que son existence serait mise en péril si elle devait payer les montants que l'autorité inférieure lui réclame au titre d'arriérés de TVA. On l'a vu, la déclaration et le paiement de la TVA sont basés sur le principe de l'auto-taxation et la loi fait peser sur les assujettis le poids des erreurs qu'ils peuvent commettre (cf. consid. 2). A cet égard, le fait que la recourante se trouverait, par hypothèse, dans une situation financière difficile ne change rien à la créance fiscale, sur laquelle le Tribunal de céans est appelé à se prononcer. On ne peut que renvoyer la recourante à la faculté de demander à l'AFC des facilités de paiement (plan de paiement; cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C\_642/2008 du 12 décembre 2008, consid. 5 in fine; 2C\_382/2007 du 23 novembre 2007, consid. 4.2 in fine).

#### **E. 5.7**

Les arguments de la recourante ne résistant pas à l'examen, le Tribunal de céans confirme la conclusion résultant du consid 5.5 ci-avant, à savoir que l'AFC a retenu à bon droit que les prestations comprises dans le programme "..." étaient imposables. La recourante n'élevant aucune objection à l'encontre du calcul de l'impôt, pas plus qu'à l'encontre de celui de l'impôt préalable, il s'agit de confirmer l'un et l'autre.

#### **E. 6**

Les considérations qui précèdent conduisent 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 CHF 5'000.--, comprenant l'émolument judiciaire et les débours, sont mis à la charge de la recourante. Il convient d'imputer, dans le dispositif, l'avance fournie sur les frais correspondants. Par ailleurs, vu l'issue de la cause, il n'y a pas lieu de procéder à l'allocation de dépens (art. 64 al. 1 PA a contrario, respectivement art. 7 al. 1 FITAF a contrario).

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.