

## **CH\_VB JAAC 69.11 vom 29. Juli 2004**

Bundesverwaltung, 2004-07-29, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ch\\_vb\\_JAAC\\_69.11\\_\\_](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ch_vb_JAAC_69.11__)

FR: CH\_VB JAAC 69.11 du 29 juillet 2004

IT: CH\_VB JAAC 69.11 del 29 luglio 2004

### **Erwägungen**

#### **E. 1**

Unterrichtsleistung als solche, sondern einer Dienstleistung im Bereich der Organisation, welche der Unterrichtsleistung vorangeht und somit nicht steuerbefreit ist (E. 3a). - Grundsatz von Treu und Glauben. Ein Schreiben, das sich nicht auf dieselben Leistungen wie die vorliegend umstrittenen bezieht, kann keine verbindliche Auskunft darstellen (E. 4c). Imposta sul valore aggiunto (OIVA). Lezioni di sci. Fatturazione. Operazioni precedenti. Buona fede. - Assoggettamento all'imposta sul valore aggiunto delle operazioni precedenti alle prestazioni d'insegnamento. Generalità e giustificazione della limitazione allo stadio finale (consumatore) dell'esonero secondo l'art. 14 n. 9 OIVA (consid. 2). - Corsi di sci impartiti a turisti che dispongono di un forfait-neve proposto da diversi albergatori/club. Importanza della fatturazione. Gli alberghi/club non beneficiano di una prestazione d'insegnamento in quanto tale, ma di una prestazione di servizi d'organizzazione, precedente all'operazione d'insegnamento, quindi non esonerata (consid. 3a). - Principio della buona fede. Una lettera che non si riferisce alle medesime prestazioni come quelle contestate non può costituire un'informazione vincolante (consid. 4c). Résumé des faits: A. L'Ecole S est constituée sous forme d'association au sens des art. 60 ss du Code civil suisse du 10 décembre 1907 (CC, RS 210) et a pour but de «prodiguer l'enseignement des sports de la neige à la clientèle de la station». Ses membres sont des moniteurs de ski. La clientèle de l'Ecole S est constituée pour une grande partie par des touristes séjournant dans la station de X profitant du forfait-neige proposé par divers hôteliers/clubs. Dans le cadre de ce forfait, les moniteurs fournissent les cours aux touristes, mais les factures sont adressées par l'Ecole S aux hôteliers/clubs, qui eux-mêmes refacturent la prestation à leurs clients. B. Au cours de l'année 1999, l'Administration fédérale des contributions (AFC) fit parvenir à l'Ecole S un questionnaire pour l'enregistrement comme contribuable à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA), que celle-ci remplit en date du 2 octobre 1999. Par courrier du 17 décembre 1999, l'AFC indiqua à l'Ecole S qu'elle devait être assujettie depuis le 1er janvier 1995; elle l'inscrivit dans le registre des assujettis et lui communiqua son numéro TVA en date du 14 février 2000. C. Par courrier du 16 mars 2000, l'Ecole S interjeta une «réclamation» contre l'assujettissement au 1er janvier 1995. Elle estimait ne pas devoir être assujettie, étant donné qu'elle fournissait exclusivement des prestations dans

#### **E. 2**

septembre 1999 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (LTVA, RS 641.20) et à

#### **E. 3**

la loi fédérale du 18 juin 1993 sur les voyages à forfait (RS 944.3) qui obligerait les hôtels/clubs à inclure dans leurs factures le prix des leçons de ski. Elle se réfère à nouveau

au courrier de l'AFC du 12 janvier 1994, rappelant qu'il parle de «jegliche Art von Skiuunterricht»: elle réclame en conséquence l'application du principe de la bonne foi à sa propre situation. H. Par réponse du 20 février 2003, l'AFC a conclu au rejet du recours, sous suite de frais, reprenant pour l'essentiel la motivation de la décision sur réclamation. (...) Extrait des considérants: 1. (...) 2.a. L'art. 8 al. 2 des dispositions transitoires (disp. trans.) de l'ancienne Constitution fédérale de la Confédération Suisse du 29 mai 1874 en vigueur jusqu'au 31 décembre 1999 (aCst.[69] et les modifications ultérieures), respectivement l'art. 196 ch. 14 al. 1 de la nouvelle Constitution fédérale de la Confédération Suisse du 18 avril 1999 (Cst., RS 101) définissent les principes applicables aux dispositions d'exécution relatives à l'impôt sur le chiffre d'affaires (taxe sur la valeur ajoutée). En particulier, il énumère exhaustivement, sous la lettre b, les prestations qui ne sont pas soumises à l'impôt, sans droit à la déduction de l'impôt préalable. Au nombre de ces prestations, on trouve, selon l'art. 8 al. 2 let. b ch. 4 disp. trans. aCst. (art. 196 ch. 14 al. 1 let. b ch. 4 Cst.), «les prestations de services dans le domaine de l'éducation, de l'enseignement, de la protection de l'enfance et de la jeunesse». Remplissant le mandat conféré par la Constitution, le Conseil fédéral a édicté, en date du 22 juin 1994, une ordonnance régissant la taxe sur la valeur ajoutée (OTVA, RO 1994 1464). Faisant écho à l'art. 8 al. 2 let. b ch. 4 disp. trans. aCst. (art. 196 ch. 14 al. 1 let. b ch. 4 Cst.), l'art. 14 ch. 9 OTVA dispose que sont exclues 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 [...]». Certains éléments ont été ultérieurement précisés par la brochure de l'AFC n° 610.507-18 du mois de mai 1995 relative à l'éducation, l'enseignement, le perfectionnement, la recherche et le développement[70]. b.aa. D'une manière générale, on rappellera que l'une des caractéristiques fondamentales de la TVA est qu'il s'agit d'un impôt général sur la consommation prélevé à tous les stades de la production et de la distribution (décision de la Commission de céans in JAAC 64.80 consid. 3a; décision non publiée de la même Commission du 16 mars 1999, en la cause A. [CRC 1998-014], consid. 4b, confirmée par le Tribunal fédéral, in Archives de droit fiscal suisse [Archives] vol. 71 p. 402). Il s'ensuit que, comme la Cour de justice des Communautés européennes [CJCE] l'a d'ailleurs souligné à plusieurs reprises, le champ d'application de la TVA est très large, englobant tous les stades de la production et de la distribution des biens et des services (arrêt de la CJCE en la cause van TIEM, affaire C-186/89, Recueil de jurisprudence [Rec.] 1990 I p. 4386; Daniel Riedo, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als

#### **E. 4**

allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Berne 1999, p. 29 s.; au niveau suisse, ATF 123 II 308 consid. 7a, traduit in Revue de droit administratif et de droit fiscal [RDAF] 1997, 2e partie, p. 758). L'on distingue les opérations qui sont à l'intérieur du champ d'application de la TVA, c'est-à-dire qui sont imposables et constituent donc l'objet de l'impôt de celles qui sont hors du champ de la TVA. C'est seulement dans un éventuel deuxième temps que, parmi les opérations imposables et faisant partie de l'objet de l'impôt, on déterminera celles qui sont imposées de celles qui sont éventuellement exonérées (décision de la Commission de recours in JAAC 63.93 consid. 4 in initio, et décision précitée de ladite commission du 16 mars 1999, consid. 4d/aa; Riedo, op. cit., p. 143 s.; Pascal Mollard, La TVA suisse et la problématique des exonérations, in Archives vol. 63 p. 448). Ainsi, bien que la liste

d'opérations dressée par l'art. 14 OTVA soit intitulée «liste des opérations exclues du champ de l'impôt», elle concerne en réalité des exonérations au sens technique (ATF 124 II 202 consid. 5e [RDAF 1998, 2e partie, p. 397]; Mollard, op. cit., p. 447 s.). Le principe de la généralité de l'impôt conduit notamment à une interprétation restrictive des exonérations (ATF 124 II 202 consid. 5e [RDAF 1998, 2e partie, p. 397]; décision de la Commission fédérale de recours en matière de douanes in JAAC 64.84 consid. 3b; décisions de la Commission de céans in JAAC 65.104 consid. 4b/aa, JAAC 65.103 consid. 4a, JAAC 65.21 consid. 3a/cc et JAAC 63.75 consid. 4c; Riedo, op. cit., p. 115). bb. Lorsqu'une opération est exonérée selon l'art. 14 ch. 9 OTVA, l'impôt grevant les livraisons de biens et les prestations de service ayant été utilisés afin d'exécuter cette opération ne peut pas être déduit à titre d'impôt préalable (art. 8 al. 2 let. b disp. trans. aCst. [art. 196 ch. 14 let. b Cst.]; art. 13 OTVA). En interdisant la déduction de l'impôt préalable, la Constitution et l'Ordonnance placent le destinataire des prestations visées par l'art. 14 ch. 9 OTVA dans une position semblable à celle du consommateur final, même s'il utilise par la suite ces prestations d'enseignement pour d'autres prestations imposables. C'est pour cette raison qu'une partie de la doctrine critique l'interdiction de déduire l'impôt préalable en relation avec les exonérations de l'art. 14 OTVA (cf. Stephan Kuhn / Peter Spinnler, Mehrwertsteuer, Muri/Bern 1994, p. 56, avec les références citées; Mollard, op. cit., p. 457 ss, 471 ss; Riedo, op. cit., p. 82 s., 161, 165, 177, 223). Le juge est cependant lié par les dispositions constitutionnelles et leurs conséquences. Ainsi, puisque l'art. 14 ch. 9 OTVA vise l'exonération d'une prestation fournie à un consommateur final (ou à un destinataire dans l'impossibilité de déduire l'impôt préalable qui se retrouve dès lors dans la même position qu'un consommateur final), seul ce stade du processus économique doit bénéficier du dégrèvement, à l'exclusion des opérations antérieures au stade de l'exonération proprement dite (Vorumsätze; arrêt du Tribunal fédéral, in Archives vol. 70 p. 764 consid. 8b; ATF 124 II 206 consid. 7 [RDAF 1998, 2e partie, p. 402]; décision non publiée de la Commission de céans du 5 juillet 1999, en la cause P. [CRC 1999-016], consid. 3c, confirmée par le Tribunal fédéral en date du 20 septembre 2000 [Archives vol. 71 p. 57]; en matière culturelle, cf. JAAC 67.122 consid. 2c/bb, JAAC 66.57 consid. 3d; en détail sur cette théorie des stades, cf. Pascal Mollard, Commentaire de l'art. 17 LTVA,

## E. 5

in: mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Bâle/Genève/Munich 2000, p. 1224 s. ch. 26). Seule la valeur créée au dernier stade du processus économique ne doit pas être imposée, pour des raisons de politique de la formation, afin d'alléger la charge fiscale pesant sur le consommateur de la prestation d'enseignement. L'exonération n'a pas pour but de dégrever l'ensemble des prestations qui sont utilisées à un moment ou un autre sous une forme ou une autre pour fournir les prestations d'enseignement au sens propre (cf. décision précitée du Tribunal fédéral du 20 septembre 2000, consid. 3c; décisions de la Commission de céans in JAAC 65.104 consid. 4b/bb et du 28 octobre 1997, in TVA/MWST/VAT-Journal 1998 p. 24 s. consid. 4b/aa). Elle est au contraire, en principe, limitée aux prestations qui sont directement fournies au consommateur final (et au destinataire qui est placé dans la même position), à savoir en l'espèce la personne en formation (cf. les arrêts du Tribunal fédéral in Archives vol. 69 p. 353 ss consid. 6d, et p. 662 et 664 consid. 6a et d). cc. (L'exonération prévue par l'art. 14 ch. 9 OTVA ne peut pas être étendue aux opérations préalables, cf. JAAC 65.104 consid. 4b/cc) 3.a. En l'espèce, la recourante dispense des cours de skis, en particulier à des touristes séjournant dans la station de X profitant du forfait-neige proposé par divers

hôteliers/clubs. Dans le cadre de ce forfait, les moniteurs (dépendant de la recourante) fournissent les cours aux touristes, mais les factures sont adressées par la recourante aux hôteliers/clubs, qui eux-mêmes refacturent la prestation à leurs clients. On est dès lors en présence de deux factures: - une première facture de la recourante à l'hôtel/club: cette facture concerne une prestation de services d'organisation fournie par la recourante à l'hôtel/club; - une deuxième facture de l'hôtel/club à ses clients: cette facture concerne une prestation d'enseignement, à savoir les cours de ski. En l'occurrence, la facturation est un indice indiscutable d'une opération fournie par la recourante aux hôtels/clubs. Il faut garder à l'esprit que, dans le droit de la TVA, la facture revêt une importance déterminante: premièrement, elle permet de suivre le chemin des biens en indiquant qui détient le pouvoir d'en disposer, deuxièmement, elle est nécessaire à la déduction de l'impôt préalable et troisièmement, elle détermine le moment de la naissance de l'impôt pour l'assujéti qui décompte selon le mode des «contre-prestations convenues» (art. 34 let. a ch. 1 OTVA; ATF 123 II 396 consid. 9a; décision de la Commission de céans, du 3 décembre 1999, non publiée, en la cause D. [CRC 1998-199], consid. 3, et décision de ladite commission du 9 avril 1998, publiée dans la JAAC 63.24, consid. 5b, traduite et résumée dans la RDAF 1999, 2e partie, p. 268). Comme déjà en matière d'ICHA, la jurisprudence a considéré que la facture constitue un indice important, voire une présomption, qu'une opération TVA a eu lieu et qu'elle a été effectuée par l'auteur de la facture, agissant en principe en son nom (cf. JAAC 65.59 consid. 3d, relatif à des prestations de services). Economiquement, dans le cas d'espèce, il existe indiscutablement un stade, en d'autres termes une opération entre la recourante et les hôtels/clubs, qui tombe dans le champ d'application de la TVA, étant donné qu'elle est effectuée à titre onéreux (les hôtels/clubs

## **E. 6**

versant une contre-prestation à la recourante). L'analyse montre clairement que les hôtels/clubs ne bénéficient pas en tant que tels d'une prestation d'enseignement, mais d'une prestation de services d'organisation. Au surplus, même si le droit des contrats n'a qu'une valeur auxiliaire ou indicielle (cf. Kuhn/Spinnler, op. cit., p. 38 in fine et 41; voir aussi décisions de la Commission fédérale de recours en matière de contributions du 6 mai 1998, en les causes H. et V. [CRC 1997-015 et CRC 1997-043], consid. 4b/bb), ici, les contrats existants confirment qu'il ne s'agit pas, à l'évidence, d'un contrat d'enseignement, même au sens large du terme, mais d'un contrat portant sur des questions d'organisation (cf. point 2.1 de la convention liant la recourante à l'hôtel X dans lequel la recourante «s'engage à organiser les cours»; art. 1 du contrat conclu avec le Club Y décrivant ainsi son objet: «définir les conditions dans lesquelles le Club demande à l'Ecole d'assurer les cours»). Certes, il ressort du contrat de prestations de services entre le Club Y et la recourante du 11 décembre 1999 que «L'Ecole et les Moniteurs ne pourront en aucun cas être considérés ou habilités à se présenter comme salariés, préposés du Club ou travailleurs intérimaires mis à sa disposition et aucun n'est habilité à se présenter comme agent, représentant légal ou mandataire du Club» (art. 2). Cet élément n'est toutefois pas de nature à modifier l'analyse de la situation. Il n'est pas contesté que c'est effectivement la recourante qui dispense les cours de ski, pas plus qu'il n'est contesté que les clients de l'hôtel se rendent compte du fait que les moniteurs de ski dépendent de la recourante et non de l'hôtel. Quoi qu'il en soit, en procédant à la facturation des cours de ski, l'hôtel/club intervient dans la relation touriste/recourante, ajoute un stade à la chaîne économique et apparaît comme le fournisseur «formel» de la prestation d'enseignement (sur la fiction qu'introduit parfois la facturation et critique à cet égard, cf. Pascal Mollard, La TVA: vers une théorie du chaos?,

in Festschrift SRK/Mélanges CRC, Lausanne 2004, pp. 68-69). Assurément, les relations économiques entre la recourante et les hôtels/clubs auraient pu s'avérer différentes. Ainsi, par exemple, si les hôtels/clubs avaient disposé de leurs propres moniteurs ou si les hôtels/clubs - agissant comme représentants directs de la recourante - avaient indiqué sur les factures destinées à leurs clients que les cours de ski étaient facturés au nom et pour le compte de la recourante, une exonération des prestations de la recourante aurait pu être envisagée. Ce dernier cas de figure n'est toutefois pas invoqué en l'espèce et il ne ressort pas du dossier qu'il soit réalisé (cf. a contrario l'art. 1 du contrat conclu avec le Club Y qui prévoit que seules les prestations non intégrées dans le forfait peuvent être fournies au nom et pour le compte de la recourante). La recourante doit dès lors tolérer le traitement qui résulte de la forme juridique donnée à des rapports de droit. Même si cette solution peut apparaître comme sévère, la recourante doit en définitive simplement supporter les conséquences fiscales, au sens large, de son aménagement des relations économiques (cf. Archives vol. 68 p. 753 [RDAF 2000, 2e partie, p. 59] consid. 3d, vol. 67 p. 757 consid. 3c, vol. 65 p. 674 consid. 2d/bb, vol. 55 p. 72 consid. 4c; JAAC 67.46 consid. 5b/cc; décisions non publiées de la Commission de céans du 27 mars 2002, en la cause W. [CRC 2000-109], consid. 3d/cc et du

#### **E. 7**

13 juillet 2001, en la cause K. [CRC 1999-155], consid. 3b in fine et 6; a contrario Xavier Oberson, Droit fiscal suisse, 2e éd., Bâle et Francfort-sur-le-Main 2002, § 4 note marg. 13).

b. Dans son recours, la recourante avance divers arguments qui, comme on va le voir, se révèlent mal fondés. aa. La recourante considère d'abord que la pratique de l'AFC en matière d'exonération des prestations d'enseignement, reflétée par la brochure de l'AFC de mai 1995 n° 610.507-18 relative à l'éducation, l'enseignement, le perfectionnement, la recherche et le développement, est contraire aux principes de l'égalité de traitement, puisque des différences de facturation entraînent des différences de traitement. Sans se prononcer de manière générale sur la légalité de cette brochure, la Commission peut toutefois admettre le bien-fondé des dispositions traitant de l'exonération ou non des prestations d'enseignement, pour autant que celles-ci soient interprétées au regard du principe suivant: la différence de traitement fiscal repose sur la nature de la prestation, en d'autres mots, sur le fait que celle-ci est ou non fournie au consommateur final. Sur la base de ce critère, qui n'est pas arbitraire, la pratique de l'AFC doit être considérée comme conforme aux principes de l'égalité de traitement: en effet, en principe, toutes les opérations préalables à l'enseignement sont imposables, et toutes les prestations d'enseignement fournies à des consommateurs finaux sont exonérées. bb. (...) cc. Il est également fait référence à la loi sur les voyages à forfait qui obligerait les hôtels/clubs à inclure dans leurs factures le prix des leçons de ski. Cette obligation n'empêche cependant pas que les factures soient formulées de manière à ce qu'aucune TVA ne soit perçue sur les cours de ski (si les hôtels/clubs agissent comme représentants directs de la recourante); la dite loi n'a donc pas pour effet d'octroyer à l'AFC une rente de situation comme le soutient la recourante et le moyen s'avère dès lors non fondé. dd. Il convient en outre de rappeler que selon l'art. 17 al. 1 OTVA, toute activité économique exercée de façon durable et de manière indépendante peut conduire à l'assujettissement. Cette activité ne doit pas être effectuée à titre purement gratuit, sans qu'il soit nécessaire qu'elle poursuive un but lucratif ou dégage un bénéfice (Archives vol. 71 p. 404 consid. 4b/bb). Peu importe que le contribuable ne recherche pas le bénéfice, n'encaisse que des bénéfices minimes ou subisse des pertes dans certains de ses secteurs (ATF 126 II 443, traduction in RDAF 2001 II 75 ss). Ainsi la recourante, bien

qu'étant une association sans but lucratif, peut manifestement être assujettie à la TVA. ee. Enfin, il ressort des allégations de la recourante que certains, voire tous les hôtels/clubs auraient soumis à la TVA les cours facturés à leurs clients. Peu importe cet élément en l'espèce puisqu'il concerne d'autres assujettis. De manière générale, il est en effet constant qu'en cas d'immatriculation rétroactive, les problèmes de transfert d'impôt qui peuvent survenir sont du ressort du droit privé (art. 28 al. 6 OTVA). 4.a., b. (Principe de la protection de la bonne foi, cf. JAAC 68.57 consid. 6a/b) c. En l'espèce, la recourante se réfère à un courrier de l'AFC du 12 janvier 1994 adressé à l'Association des écoles suisses de ski, indiquant que «jegliche Art von Skiunterricht» est exclue du champ de l'impôt et réclame en

## **E. 8**

conséquence l'application du principe de la bonne foi, vu qu'elle fournit des prestations d'enseignement du ski. Cependant, comme mentionné ci-dessus, les prestations en cause sont les prestations fournies par la recourante aux hôtels/clubs. Or ces prestations ne sont pas des prestations d'enseignement mais des prestations de services d'organisation; elles ne sont donc clairement pas visées par le courrier de l'AFC du 12 janvier 1994. C'est ainsi à tort que la recourante considère que la décision de l'AFC viole le principe de la bonne foi. 5. (Rejet) [69] Peut être consultée sur le site Internet de l'Office fédéral de la justice à l'adresse [http://www.ofj.admin.ch/etc/medialib/data/staat\\_buerger/gesetzgebung/bundesverfassung.Par.0007.File.tmp/bv-alt-f.pdf](http://www.ofj.admin.ch/etc/medialib/data/staat_buerger/gesetzgebung/bundesverfassung.Par.0007.File.tmp/bv-alt-f.pdf) [70] Les imprimés concernant l'ancienne OTVA de 1994 sont en vente auprès de l'Administration fédérale des contributions, Division principale de la TVA, Schwarztorstrasse 50, 3003 Berne, ou par fax 031 325 72 80.

## **E. 9**

Schweizerisches Bundesarchiv, Digitale Amtsdrukschriften Archives fédérales suisses, Publications officielles numérisées Archivio federale svizzero, Pubblicazioni ufficiali digitali JAAC 69.11 - Décision de la Commission fédérale de recours en matière de contributions du 29 juillet 2004 en la cause Ecole S [CRC 2002-152 In Verwaltungspraxis der Bundesbehörden Dans Jurisprudence des autorités administratives de la Confédération In Giurisprudenza delle autorità amministrative della Confederazione Jahr 2005 Année Anno Band 69 Volume Volume Seite --- Page Pagina Ref. No 150 006 785 Das Dokument wurde durch das Schweizerische Bundesarchiv und die Bundeskanzlei konvertiert. Le document a été digitalisé par les Archives Fédérales Suisses et la Chancellerie fédérale. Il documento è stato convertito dall'Archivio federale svizzero e della Cancelleria federale.

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