



CRC 2002-090

Président : Pascal Mollard
Juges : Christine Sayegh ; Xavier Oberson
Greffier ad hoc : Alexandre de Chambrier

Décision du 2 septembre 2004

en la cause

X, recourante,

contre

L'Administration fédérale des contributions, Division principale de la taxe sur la valeur ajoutée, Schwarztorstrasse 50, 3003 Berne (Réf : ...),

concernant

la taxe sur la valeur ajoutée (OTVA) ;
prestations d'interprètes.

I. En fait :

A.– X, association de droit privé au sens des art. 60 ss du Code civil suisse du 10 décembre 1907 (CC ; RS 210), est immatriculée au registre de l'Administration fédérale des contributions (AFC) depuis le 1^{er} janvier 1996 en qualité d'assujettie au sens de l'art. 17 de l'ordonnance du 22 juin 1994 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (OTVA; RO 1994 1464 et les

modifications ultérieures) sous le numéro Cette association exerce des activités visant à aider les sourds et les malentendants, notamment en leur offrant l'assistance d'interprètes en langue des signes pour pouvoir suivre des conférences ou des cours destinés à des personnes entendantes.

B.– Afin de déterminer le traitement fiscal des différentes prestations fournies par X précitée, l'AFC organisa dans ses locaux une séance en date du 8 septembre 2000. Il en résulta, entre autres, que les prestations d'interprètes fournies à des malentendants par l'association sont imposables au taux normal, même si les contre-prestations sont versées à cette dernière par l'assurance-invalidité (AI) en vertu de l'art. 16 de la loi fédérale du 19 juin 1959 sur l'assurance-invalidité (LAI ; RS 831.20). L'autorité fiscale confirma cette information par courrier du 10 novembre 2000. Le principe de l'imposition de telles prestations fut contesté par l'assujettie, représentée par la société Y à ..., par courrier du 18 décembre 2000.

C.– En date des 1^{er} et deux mars 2001, X fut soumise à un contrôle fiscal en vertu de l'art. 50 OTVA portant sur la période du 1^{er} janvier 1996 au 31 décembre 2000. Il en est résulté deux décomptes complémentaires, dont le décompte n° ... du 2 mars 2001. Par ce dernier, l'inspecteur de l'AFC a signifié à l'assujettie de s'acquitter d'une reprise d'impôt d'un montant de Fr. 51'549.--, plus intérêts moratoires dès le 5 mai 1999. Ce redressement fiscal concernait des chiffres d'affaires imposables provenant de prestations d'interprètes fournies à des malentendants pour suivre des cours dispensés à des personnes n'ayant pas ce handicap. Par courrier du 27 mars 2001, l'assujettie contesta l'existence de la créance fiscale résultant du décompte précité, soit la reprise d'impôt de Fr. 51'549.--.

D.– Par acte du 2 août 2001, l'AFC rendit une décision formelle (art. 63 de la loi fédérale du 2 septembre 1999 régissant la taxe sur la valeur ajoutée [LTVA ; RS 641.20]), par laquelle elle confirmait la teneur du décompte complémentaire susmentionné. Agissant par voie de réclamation selon l'art. 52 OTVA, l'assujettie, représentée par Me C à ..., requit, le 14 septembre 2001, l'autorité fiscale d'annuler ce prononcé et de renoncer à l'encaissement de la créance litigieuse au motif que les prestations d'interprètes doivent être exonérées en vertu de l'art. 14 ch. 9 OTVA. En effet, selon la réclamante, celles-ci doivent être considérées comme faisant partie intégrante de la prestation d'enseignement, puisqu'elles sont indispensables aux sourds et aux malentendants qui veulent suivre une formation destinée à des personnes entendantes.

E.– Par décision sur réclamation du 6 juin 2002, l'AFC confirma la créance fiscale du décompte complémentaire n° ... du 2 mars 2001. Car, bien que reconnaissant qu'en vertu du principe de l'unité de la prestation, certaines opérations distinctes peuvent être vues sous l'angle de la TVA comme faisant partie d'une prestation unique – dans un rapport d'accessoire à principal – l'autorité fiscale rappelle, que selon elle, ce principe n'est applicable que si les prestations principales et accessoires sont fournies par le même prestataire. Ce qui n'est pas le cas en l'occurrence. L'autorité estima également que la contre-prestation versée par l'AI ne pouvait être considérée comme une subvention, ce qui permettrait d'exclure ces montants de la

base d'imposition, en raison notamment d'une relation économique étroite et d'une relation d'échange entre les prestations d'interprètes de la réclamante et les montants payés par l'assurance.

F.– A l'encontre de la décision sur réclamation présentée, X (ci-après : la recourante) a interjeté recours auprès de la Commission fédérale de recours en matière de contributions (ci-après : la Commission de céans ou de recours) par acte du 8 juillet 2002. La recourante rappelle, que dans le cas présent, elle considère la mise à disposition d'interprètes comme étant étroitement liée à l'enseignement fourni et que, la prestation accessoire devant suivre le sort de la prestation principale, les prestations litigieuses doivent être exonérées, comme les prestations d'enseignements, au titre de l'art. 14 ch. 9 OTVA. Au surplus, la recourante déclare que les contre-prestations versées par l'AI doivent être vues comme des actes de subvention et bénéficier par conséquent de l'art. 26 al. 6 let. b OTVA.

G.– Par courrier du 27 septembre 2002, l'AFC a conclu au rejet du recours sous suite de frais et indique qu'elle renonce à présenter de nouvelles observations, considérant que la recourante n'invoque pas de nouveaux arguments que ceux invoqués dans son mémoire de réclamation du 14 septembre 2001. L'autorité intimée précise qu'il convient dès lors de se référer à sa décision sur réclamation du 6 juin 2002.

Les autres faits seront repris, en tant que de besoin, dans la partie « En droit » de la présente décision.

II. En droit :

1.– a) Conformément à l'art. 8 al. 1 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.), respectivement à l'art. 196 ch. 14 al. 1 de la nouvelle Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst.; RS 101), le Conseil fédéral était tenu d'édicter des dispositions d'exécution relatives à la TVA, qui devaient avoir effet jusqu'à l'entrée en vigueur d'une législation fédérale en la matière. Sur cette base, le Conseil fédéral a adopté l'OTVA. Le 2 septembre 1999, le parlement a accepté la loi fédérale régissant la taxe sur la valeur ajoutée (LTVA; RS 641.20). Cette dernière étant entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2001 (Arrêté du Conseil fédéral du 29 mars 2000; RO 2000 1346), l'OTVA a été abrogée à partir de cette même date. Toutefois, selon l'art. 93 al. 1 LTVA, les dispositions abrogées, ainsi que leurs dispositions d'exécution sont applicables, sous réserve de l'art. 94 LTVA, à tous les faits et rapports juridiques ayant pris naissance au cours de leur validité.

En l'espèce, l'art. 94 LTVA n'entre pas en considération, si bien que l'OTVA demeure applicable aux faits de la présente cause qui se sont déroulés avant le 1^{er} janvier 2001.

b) Aux termes de l'art. 53 OTVA, en relation avec l'art. 71a al. 1 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA; RS 172.021), les décisions sur réclamation rendues par l'AFC peuvent faire l'objet d'un recours auprès de la Commission de céans dans les trente jours qui suivent leur notification.

En l'espèce, la décision sur réclamation de l'autorité fiscale a été rendue le 6 juin 2002 et a été dûment notifiée le 7 juin 2002. Le délai de recours échéant le 8 juillet 2002, le recours adressé en date du 8 juillet à la Commission de céans a été déposé en temps utile. Un examen préliminaire du recours révèle en outre que cet acte remplit les exigences posées aux art. 51 et 52 PA et qu'il ne présente aucune carence de forme ni de fond. Il y a dès lors lieu d'entrer en matière.

c) Il sied enfin 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) (André Moser, in Moser/Uebersax, Prozessieren vor eidgenössischen Rekurskommissionen, Bâle et Francfort-sur-le-Main 1998, ch. 2.13 et 2.85). En l'occurrence, l'imposition des prestations comprises dans le décompte complémentaire n° ..., portant notamment sur la location de matériel n'est pas contestée par la recourante. Elle ne sera donc pas discutée par la suite. L'objet du litige se limite par conséquent à l'examen de la contestation de la taxation des prestations d'interprètes en langue des signes fournies par la recourante à des sourds et à des malentendants, afin de leurs permettre de suivre des cours, selon le décompte n° ... du 2 mars 2001.

2.- a)

aa) Au terme de l'art. 4 let. a et b OTVA, sont soumises à l'impôt les livraisons de biens et les prestations de services effectuées par des assujettis à titre onéreux sur le territoire suisse. Une transaction est effectuée à titre onéreux, soit contre rémunération, s'il y a échange d'une prestation et d'une contre-prestation, entre un ou plusieurs prestataires, dont l'un au moins est assujetti à la TVA, et un ou plusieurs bénéficiaires, ainsi qu'un rapport économique étroit entre la prestation et la contre-prestation, ce qui est notamment le cas si l'échange repose sur un contrat (ATF du 1^{er} mars 2001, dans la cause S. [2A.253/2000], consid. 3a, publié aux Archives de droit fiscal suisse [Archives] 71 253). La notion d'opération à titre onéreux est étroitement liée à celle de contre-prestation (décision de la Commission fédérale de recours en matière de contributions [CRC] du 11 janvier 2000, in Jurisprudence des autorités administratives de la Confédération [JAAC] 64.80 consid. 3a/bb ; Daniel Riedo, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Berne 1999, p. 223). Pour qu'une opération entre dans le champ de la TVA, l'existence d'une contre-prestation est donc nécessaire (Riedo, op. cit, ch. 6, p. 223 ss, en particulier ch. 6.4.2, p. 239 ss, cf. également la note de bas de page n° 211 p. 62). Ce critère découle tant de l'art. 4 que de l'art. 26 OTVA. La contre-prestation se compose de tout ce que le destinataire, ou un tiers à sa place, dépense en contrepartie de la livraison ou de la prestation de services et constitue la base de calcul de l'impôt au sens de l'art. 26 al. 1 et 2 OTVA (cf. notamment ATF

précité du 1^{er} mars 2001, dans la cause S. [2A.253/2000] consid. 3a, in Archives 71 251, 253 ; ATF 126 II 443 consid. 6a, traduit dans la Revue de droit administratif et de droit fiscal [RDAF] 2001, 2^e partie, p.75, 83). La Commission de céans s'est déjà prononcée à plusieurs reprises sur la notion de contre-prestation et a précisé que la prestation et la contre-prestation doivent être intimement liées par le but même de l'opération menée. L'assujetti livre un bien ou accomplit un service pour recevoir la contre-prestation (qui est la finalité de l'opération). Sa prestation entraîne la contre-prestation, l'une et l'autre étant liées par un lien de causalité (décision de la CRC du 24 avril 1997, publiée dans TVA/MWST/VAT-Journal 3/97, p.121, consid. 4a et du 26 avril 2000, publiée dans TVA/MWST/VAT-Journal 3/2000 p. 129 ss). En substance, la Commission de céans a jugé que l'existence d'une contre-prestation ne peut être admise que si trois conditions principales sont remplies (voir notamment les décisions du 6 mai 1998, consid. 5a, publié in TVA/MWST/VAT-Journal 2/98, p.91 ss, du 22 septembre 1998 en la cause C. [1997-079], consid. 4a et du 24 avril 1997, en la cause D. [CRC 1997-041], consid. 4a, avec les renvois, voir aussi Riedo, op. cit., p. 224 ss):

- d'abord, les participants à l'opération doivent se trouver dans un rapport de fournisseur et d'acquéreur;
- ensuite, une prestation doit être fournie et faire face à une contre-prestation;
- enfin, il doit exister un lien direct entre la prestation et la contre-prestation.

Cette perspective a également été adoptée par le Tribunal fédéral (cf. ATF 126 II 249 consid. 4a et arrêt non publié du 25 août 2000, en la cause K.D. [2A.233/1997/bol]).

bb) Pour déterminer l'existence et l'étendue d'une prestation soumise à la TVA, il s'agit d'abord de considérer les choses d'un point de vue économique. Cela résulte de l'essence et du but de la TVA, qui, en tant qu'impôt général sur la consommation, frappe la consommation et repose sur des concepts économiques comme les livraisons et les prestations de services (cf. décision de la Commission fédérale de recours en matière de contribution du 18 mai 1998, publiée in TVA/MWST/VAT-Journal 3/98, p. 138, consid. 7).

cc) Concernant la portée d'autres lois fédérales ou cantonales en matière de TVA, la Commission de céans a, jusqu'à présent, soutenu que les concepts de l'OTVA s'interprètent en principe de manière autonome. Le Tribunal fédéral a cependant estimé que les autres lois peuvent parfois servir comme moyen auxiliaire d'interprétation, notamment lorsque la notion en cause n'est pas exclusivement fiscale (voir les décisions non publiés du Tribunal fédéral du 7 mars 2000, en la cause P. [2A.259/1999], consid. 6a et du 1^{er} juillet 1999, en la cause H. [2A.537/1998/mks], consid. 4, ainsi que du 3 mars 1999, en la cause K. [2A.558/1997/luc], consid. 6b ss; décisions de la Commission fédérale de recours en matière de contributions du 18 mai 1998, publiée in TVA/MWST/VAT-Journal 3/98, p. 138, consid. 7 à 9, du 26 avril 2000, publiée in TVA/MWST/VAT-Journal 3/00, p. 131, consid. 3b/aa et du 7 février 2001, publiée in JAAC 65.83, consid. 5b/bb).

dd) Il est important de rappeler qu'en matière d'impôt sur le chiffre d'affaires, la facture constitue un indice important, voire la 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. les arrêts non publiés

du Tribunal fédéral du 13 février 2001, en la cause D. [2A.440/2000], consid. 4b/aa, du 9 mai 2000, en la cause S. AG [2A.327/1999/odi], consid. 2b, du 1^{er} décembre 1999, en la cause L. [2A.462/1999], consid. 2a, et du 27 mai 1998, en la cause Z. [2A.400/1997], consid. 4b et 5b/bb, ainsi que les ATF du 5 juin 1992, en la cause H. AG, in Archives 63 57, consid. 1a, du 6 mai 1991, en la cause G., in Archives 60 649, consid. 2a et du 26 février 1991, en la cause P. SA, in Archives 60 508, consid. 2a). On retrouve ce rôle prépondérant de la facture en matière de TVA dans les autres ordres juridiques européens. Ainsi, en France, l'art. 283-3 du Code général des impôts dispose que « toute personne qui mentionne la taxe sur la valeur ajoutée sur une facture ou tout autre document en tenant lieu est redevable de la taxe du seul fait de sa facturation ». En Allemagne, la doctrine et la jurisprudence déduisent de l'art. 14 Umsatzsteuergesetz qu'un assujetti qui facture une prestation qu'il n'a pas fournie en indiquant la TVA est tout de même redevable dudit impôt (Konrad Plückebaum / Heinz Malitzky, Umsatzsteuergesetz Kommentar, 10^e éd., Cologne 1996 ss, § 14, ch. 394 ; Rau/Dürrwächter/Flick/Geist, Kommentar zum Umsatzsteuergesetz, 8^e éd., Cologne 1997 ss, § 14, ch. 254 s.). De même, si un assujetti établit une facture portant conjointement sur des prestations fournies par ses propres soins et des prestations fournies par d'autres assujettis, sans mention de ce fait ni distinction aucune, il sera imposé comme s'il avait fourni l'ensemble des prestations (voir décision de la Commission de recours du 11 octobre 2000, publiée in JAAC 65.59, consid. 3d et références citées). La refacturation doit être vue comme une forme spéciale de facturation. Toutefois, notamment en vertu de l'art. 10 al. 1 OTVA, il convient de se demander, dans ce cas de figure, si l'on se trouve en présence d'une représentation directe, où celui qui effectue la prestation doit être considéré comme un intermédiaire. Il ne s'agit alors plus d'une opération pleine et entière de refacturation, mais d'une simple opération d'agent de paiement. La jurisprudence précise que pour que la représentation directe soit reconnue, il faut que le prestataire agisse expressément au nom et pour le compte d'autrui. Si tel n'est pas le cas, il est censé effectuer les prestations en question (cf. arrêt non publié du Tribunal fédéral du 3 avril 2000, en la cause C. [2A.567/1999], consid. 3c et la décision de la Cours de céans du 19 mai 2000, in JAAC 64.110, consid. 3b). La seule mention du représenté dans la facture, payée par le représentant indirect ne suffit pas (cf. décision de la Cours de céans du 14 août 2002, publié in JAAC 67.19, consid. 3b ss). Donc, sous l'angle de la TVA, l'existence d'une facturation ou d'une refacturation est un indice fort de la présence d'une nouvelle opération. C'est la facture qui va déterminer les stades successifs d'assujettissement (voir dans ce sens la décision non publiée de la Commission de recours du 14 décembre 2003, en la cause G. [CRC 2003-058], consid. 2b, du 20 juillet 2001, in Archives 72 483 ss, consid. 5b/cc ; voir encore, plus critique, Pascal Mollard, La TVA : vers une théorie du chaos ?, in Mélanges CRC, Lausanne 2004, p. 68 et 69).

b) En vertu de l'art. 26 al. 6 let. b OTVA, les subventions et autres contributions des pouvoirs publics ne font pas partie de la contre-prestation. Il convient donc, dans le cas présent, de préciser la notion de subvention.

aa) D'une façon générale, les subventions sont désignées comme des prestations découlant du droit public qui sont accordées à d'autres sujets de droit dans un certain but, sans que cela ne conduise à l'existence d'une contrepartie directe pour l'auteur de la subvention. D'un

point de vue économique, le subventionnement intervient sans qu'une contrepartie correspondante, fondée sur l'économie de marché, ne soit fournie à l'auteur de la subvention. Comme l'Etat n'est cependant pas en principe autorisé à « faire cadeau » de quelque chose, la notion de subvention présuppose nécessairement que le récipiendaire de celle-ci remplisse certains devoirs. Ces derniers sont caractérisés comme se situant dans l'intérêt public. Cet intérêt ne suffit cependant pas à lui seul pour caractériser un paiement d'argent comme une subvention. L'auteur de cette dernière veut susciter un certain comportement de la part du bénéficiaire qui soit propre à atteindre le but relevant de l'intérêt public. La subvention est ainsi caractérisée par le fait que le récipiendaire se comporte d'une manière qui apparaît comme la contrepartie de l'intérêt public. Hormis cette obligation de comportement, les subventions n'ont « pas de caractère onéreux », c'est-à-dire qu'il ne faut pas verser en retour une contre-prestation de valeur économique équivalente (ATF 126 II 443 consid. 6a, traduit dans RDAF 2001, 2^e partie, p.84 ss et références citées). Donc, s'il manque un lien économique direct entre la subvention et une prestation susceptible d'être imposée, si la subvention est accordée indépendamment de l'exécution d'une prestation, il n'y a pas de rapport d'échange de prestations. La contribution des pouvoirs publics ne remplit pas le rôle de contre-prestation et est dès lors qualifiée de « vraie » subvention (cf. Riedo, op. cit., p. 236 ; Ivo P. Baumgartner, Die Entgeltlichkeit bei der schweizerischen Mehrwertsteuer, Revue Fiscale 1996, p. 273, 276 ; Camenzind/Honauer, op. cit., p. 89 et 215). La « vraie » subvention n'est pas pertinente au regard de la TVA, qui ne vise que les opérations à caractère onéreux ; elle ne peut pas être intégrée dans la base de calcul et n'entraîne aucune imposition (cf. décision de la Commission de recours du 26 avril 2000, publiée in TVA/MWST/VAT-Journal 3/2000, p. 129 ss, consid. 3b/bb).

bb) Par contre, il y a échange de prestations et donc caractère onéreux de l'opération au sens de la TVA, quand la somme versée, lors de l'octroi d'une subvention, l'est au titre de contre-prestation pour une prestation de l'assujetti (bénéficiaire) à la collectivité publique (relation bipartite [*Zweierverhältnis*]). La condition est que la collectivité publique en retire une utilité directe de consommateur. Les pouvoirs publics sont alors consommateur de la prestation (cf. décision précitée de la Commission de céans du 26 avril 2000, publiée dans TVA/MWST/VAT – Journal 3/2000, p. 129 ss, consid. 3b/bb ; arrêts de la Cour de justice des Communautés européennes [CJCE] 1997 I 7407 ss [C-384/95] et 1996 I 979 [C-215/94] ; Riedo, op. cit., p. 236 ; Hans Georg Ruppe, Umsatzsteuergesetz 1994, Kommentar, Vienne 1995, § 4 ch. 115 ss). La condition du caractère onéreux de l'opération est également réalisée, quand la subvention représente une contre-prestation supplémentaire pour une prestation de l'assujetti (bénéficiaire de la subvention) à un tiers, dans le cadre d'une relation tripartite (*Dreiverhältnis*), telle qu'envisagée par l'art. 26 al. 2 OTVA, disposant que la contre-prestation peut être versée par un tiers, à la place du destinataire. Quand elle apparaît comme contre-prestation dans le cadre d'un rapport d'échange, la subvention des pouvoirs publics est qualifiée de « fausse » subvention (cf. décision de la Commission de céans du 26 avril 2000, publiée dans TVA/MWST/VAT – Journal 3/2000, p. 129 ss, consid. 3b/bb ; Riedo, op. cit., p. 236 ; Alois Camenzind/ Nicklaus Honauer, Manuel du nouvel impôt sur la taxe à valeur ajoutée (TVA) destiné aux entreprises et conseillers fiscaux, Ed. française par Marco Molino, Berne 1996, p. 215). A ce titre, elle est ajoutée au chiffre d'affaire imposable de l'assujetti qui la reçoit et fait partie de la base d'imposition (cf. décision de la Commission de céans du 26 avril 2000, publiée dans

TVA/MWST/VAT – Journal 3/2000, p. 129 ss, consid. 3b/bb). Il convient dès lors dans les situations tripartites de procéder de la manière suivante. Il s'agit en premier lieu d'examiner la relation entre l'Etat et la personne qui reçoit le flux d'argent. S'il s'avère qu'il y a un véritable rapport d'échange, alors l'analyse montre que nous ne sommes pas en présence d'une subvention, mais de prestations, le cas échéant imposables et entraînant l'assujettissement, faites par l'entité considérée à l'Etat. Mais si l'analyse révèle qu'il y a une subvention au sens de la loi, l'analyse n'est en principe pas terminée. Comme en droit européen (sixième directive, art. 11.1.a), il s'agit encore de se demander si ladite subvention représente un complément du prix (imposable) de la prestation que fait l'entité au tiers, consommateur final. Cette autre relation doit donc, le cas échéant, également être analysée. Cela dit, si la première analyse montre qu'il y a échange entre l'Etat et l'assujetti, il n'est bien sûr pas besoin d'examiner la problématique du complément de prix. Le flux d'argent, en effet, imposé une première fois comme contre-prestation imposable d'une prestation faite par l'assujetti à l'Etat ne peut de toute façon pas être imposée une seconde fois (cf. décision non publiée de la Commission de céans du 23 mars 2004, dans la cause E. [CRC 2003-056] et références citées).

c) L'art. 14 ch. 9 OTVA – dont la constitutionnalité ne saurait être contestée – 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 (art. 196 ch. 14 al. 1 let. b Cst ; décisions de la Commission de céans du 9 février 2001, in JAAC 65.82 consid. 3a/cc et du 25 septembre 1998, in JAAC 63.75 consid. 4). Selon la Brochure d'information n°18 de l'AFC, il faut entendre par enseignement la transmission planifiée et continue de connaissances ou de compétences. Toujours d'après cette brochure, un cours est une suite cohérente de leçons ou d'autres activités pédagogiques analogues, qui permettent, par un enseignement limité dans le temps, d'acquérir des connaissances dans une ou plusieurs branches. Finalement, il convient ici de rappeler que selon la jurisprudence et la doctrine, le champ d'application de la TVA ne doit pas être restreint par une définition extensive des opérations exonérées de l'impôt (ATF 124 II 377 consid. 6a, 124 II 202 consid. 5e [RDAF 1998, 2^e partie, p. 397], 123 II 302 consid. 5b [RDAF 1997, 2^e partie, p. 751]; décision de la Commission fédérale de recours en matières de douanes du 23 février 2000, publiée in JAAC 64.84 consid. 3b; décisions non publiées de la Commission de céans du 9 février 2001, en la cause T. [CRC 1999-073], consid. 3a/aa et du 15 août 2000, en la cause P. SA et al. [CRC 2000-012 à 014], consid. 3a/cc; Riedo, op. cit., p. 115).

d) aa) Le principe de l'unité de la prestation existait déjà sous l'empire de l'ancien impôt sur le chiffre d'affaires, l'ICHa et il est aujourd'hui expressément cité à l'art. 36 al. 4 LTVA. L'OTVA ne contient pas une disposition semblable, mais il n'y a pas lieu d'y appliquer d'autres règles en la matière. Ce principe résulte du fait que la contre-prestation comprend les contreparties de toutes les composantes de la prestation, ainsi que le dédommagement pour une éventuelle prestation accessoire. Il en découle que les prestations qui se trouvent en relation étroite avec la prestation principale et qui dépendent de celle-ci suivent le sort fiscal de la

prestation principale (cf. arrêt du Tribunal fédéral du 7 décembre 2001 [2A.135/2001], traduit dans la RDAF 2003 II 23, consid.1).

bb) En vertu de ce principe, des opérations économiques ne doivent pas être scindées en plusieurs prestations indépendantes si elles sont indissociables et forment un tout d'un point de vue économique (voir notamment l'arrêt précité du Tribunal fédéral du 7 décembre 2001 [2A.135/2001], traduit dans la RDAF 2003 II 23, consid. 1 et les décisions de la Commission de recours du 9 février 2001, consid. 3b/bb in JAAC 65.82, du 14 avril 1999 in JAAC 63.93 consid. 7a/bb et du 25 septembre 1998 in JAAC 63.75 consid. 5a; voir aussi l'ATF relatif à l'ancien impôt sur le chiffre d'affaires du 9 mai 2000, en la cause T. [2A.326/1999/bmt], consid. 2c; Pascal Mollard, Commentaire de l'art. 17 LTVA, in mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Bâle/Genève/Munich 2000, p. 1225 s.; Günter Rau/ Erich Dürrwächter, Kommentar zum Umsatzsteuergesetz, Cologne, § 1 ch. 86, particulièrement § 3 ch. 78; Otto Sölch / Karl Ringleb / Heinrich List, Umsatzsteuer, Kommentar, Munich, § 1 ch. 14 ss). On ne peut toutefois conclure à l'existence d'une prestation unique que lorsque les différentes activités en cause sont liées sur les plans objectif, temporel et économique de telle manière qu'elles forment les composantes indissociables d'une opération qui les englobe toutes (cf. décision de la Commission de céans du 22 mai 2001, publiée in JAAC 65.103, consid. 4b).

cc) Du point de vue de la TVA, des opérations distinctes peuvent aussi être considérées comme faisant partie d'une prestation unique si elles se trouvent dans un rapport d'accessoire à principal, les prestations accessoires partageant le sort fiscal de la prestation principale si les opérations sont annexes l'une à l'autre ou si elles se trouvent dans un rapport étroit. Une prestation ne peut toutefois être qualifiée d'accessoire qu'à la condition qu'elle serve à l'accomplissement d'une autre prestation, la complète ou l'améliore. Eu égard aux exigences du principe de la légalité, l'unité de deux prestations distinctes ne doit être admise qu'avec réserve lorsque l'une des prestations serait exonérée et l'autre non (cf. arrêt du Tribunal fédéral du 7 décembre 2001 [2A.135/2001], traduit dans la RDAF 2003 II 23, consid.2 ; décisions de la Commission de céans du 9 février 2001, publiée in JAAC 65.82, du 22 mai 2001, publié dans JAAC 65.103, consid. 4b, du 14 avril 1999 publiée in JAAC 63.93, consid. 7a/cc et du 25 septembre 1998 in JAAC 63.75, consid. 5a; Camenzind/Honauer, op. cit., p. 57; également, très réticent, Pascal Mollard, Commentaire de l'art. 17 LTVA, in mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Bâle/Genève/Munich 2000, p. 1226 ss).

3.– En l'espèce, il convient d'examiner dans un premier temps la relation existant entre X et l'AI (a), puis, si on peut conclure que la prestation fournie par cette dernière n'est pas une subvention et qu'il n'y a pas de prestation imposable entre ces deux entités, il faut dans un deuxième temps analyser la relation entre la recourante et les sourds (b) et se demander s'il y a échange de prestation imposable, étant éventuellement réservée une exonération au sens de l'art. 14 ch. 9 OTVA.

a) aa) Comme indiqué ci-dessus (voir consid. 2b), pour que l'on puisse admettre l'existence d'une subvention, il faut que les versements effectués par l'AI soient faits indépendamment de l'exécution d'une prestation par la recourante. Or, il ressort du dossier que cette dernière adresse des factures à l'AI pour se faire payer les prestations d'interprètes délivrées aux malentendants. Ces factures sont donc calculées en fonction de prestations précises, en l'occurrence celles fournies par les interprètes, et sont basées sur l'économie de marché. Par conséquent, il existe, à n'en point douter, un lien économique direct entre la prestation de la recourante et le versement de l'AI. On voit difficilement comment l'on pourrait, dans le cas présent, affirmer que les paiements de l'assurance ne se font pas dans un véritable rapport d'échange, alors qu'il n'est pas contesté que les factures en question sont étroitement liées aux prestations d'interprètes. Au surplus, ce lien économique direct est confirmé, bien que cela ne puisse servir que d'indice (voir consid. 2a/cc ci-dessus), par l'art. 16 LAI. Ce dernier indique clairement que l'invalidé a droit, en cas de frais de formation professionnelle initiale beaucoup plus élevée que ceux d'un non-invalidé, au remboursement de ses frais supplémentaires. Dans le cas présent des frais supplémentaires sont à la charge des malentendants en raison de leur besoin d'interprètes en langue des signes. De ce fait, l'AI procède au remboursement de ces coûts supplémentaires et il s'agit bien ici d'une somme versée en échange d'une prestation reçue (les traductions d'interprètes) et non pas d'une subvention accordée indépendamment de l'exécution d'une tâche et sans lien économique direct avec les prestations d'interprète.

En conclusion la Commission de céans constate que les conditions nécessaires à la qualification de subvention ne sont pas toutes réunies, et qu'il convient dès lors ne pas appliquer l'art. 26 al. 6 let. b OTVA au cas présent.

bb) Il convient encore de déterminer s'il existe une prestation imposable entre la recourante et l'AI. Car si c'est le cas, les versements effectués par cette dernière ne pouvant être la contre-prestation de deux opérations en même temps, il faut conclure que l'objet du litige ne concerne alors que le rapport existant entre la recourante et l'assurance et n'est plus à mettre en relation directe avec les sourds et les malentendants. Or, contrairement à ce que soutient l'AFC, la Commission de recours est plutôt d'avis que les interprètes sont indépendants de X et qu'il existe donc deux opérations économiques distinctes au sens de la TVA, l'une entre les interprètes et la recourante, l'autre entre cette dernière et l'AI. Dans la première opération, la prestation est le fait des interprètes qui effectuent des traductions en langue des signes et la contre-prestation est accomplie par X qui les payent. Puis, comme la refacturation effectuée par la recourante équivaut, sur le plan de la TVA, à une nouvelle opération (voir consid. 2a/dd ci-dessus), on est en présence d'une prestation de la recourante, lorsqu'elle fait valoir sa prétention liée à la rétribution des interprètes, et d'une contre-prestation de l'AI, lorsqu'elle procède au remboursement. De plus, au vu du dossier, il apparaît que la recourante, lorsqu'elle effectue les refacturations n'agit pas au nom et pour le compte d'autrui (voir consid. 2a/dd ci-dessus), en l'occurrence au nom des interprètes. Par conséquent, force est de constater que l'objet du litige concerne uniquement l'échange de prestations entre la recourante et l'AI. De ce fait, les refacturations effectuées par la recourante consacrent l'existence de prestations imposables et

l'impôt doit être calculé sur les contre-prestations fournies par l'assurance. Cette constatation conduit alors au rejet du recours.

cc) En conclusion, la Commission de céans constate que les montants versés par l'AI à la recourante ne correspondent pas à une subvention au sens de l'art. 26 al. 6 let. b OTVA. Ces versements sont, au sens de la TVA, des contre-prestations versées pour des prestations imposables (refacturation) effectuées par la recourante. Il convient, par conséquent, et déjà pour ce seul motif, de rejeter le présent recours.

b) aa) Cela étant dit, et par abondance de droit, la Commission de recours va encore analyser le rapport existant entre X, les sourds et l'AI, selon la vision de l'AFC. Dans cette optique, les interprètes étant subordonnés à la recourante, c'est cette dernière qui assure l'organisation de la traduction en langue des signes de cours destinés à des personnes entendant, ce qui en outre n'est pas contesté par les parties. Il s'agit donc d'une prestation effectuée par X aux malentendants, la contre-prestation étant le fait d'un tiers, en l'occurrence l'AI. Celle-ci prend en charge les coûts supplémentaires en vertu de l'art. 16 LAI et, plutôt que de procéder à un remboursement des frais de prestation d'interprètes aux sourds, elle verse directement, pour des raisons pratiques, le montant du remboursement à la recourante. Il existe dès lors une relation tripartite telle que prévue à l'art. 26 al. 2 OTVA, lequel dispose que la contre-prestation peut être versée par un tiers (ce qui confirme par ailleurs, qu'il s'agit d'une « fausse » subvention [voir consid. 2b/bb ci-dessus]). En conclusion, l'AI est un tiers qui agit à la place des sourds et des malentendants qui sont les destinataires des prestations effectuées par la recourante. Prestations qui, au demeurant, sont en principe imposables en vertu notamment de l'art. 4 let. b OTVA. La Commission de recours observe ainsi que, même dans l'optique de l'AFC, le recours devrait également être rejeté, ce qui la dispense donc de vérifier le statut véritable (indépendance ou dépendance) des interprètes.

bb) Constatant qu'il existe un échange de prestations entre la recourante et les malentendants, il convient cependant d'analyser encore si une éventuelle exonération au sens de l'art. 14 ch. 9 OTVA serait envisageable. Les prestations de pures traductions en langue des signes ne correspondant pas à de la transmission planifiée et continue de connaissances ou de compétences, elles ne peuvent être exonérées en vertu de cette disposition. Toutefois, dans le cas présent, des prestations d'enseignements ont été faites aux sourds et aux malentendants. Ces dernières ont été logiquement exonérées en vertu de l'article précité. La question est donc de savoir si, conformément au principe de l'unité de la prestation, les tâches d'interprète sont dans un rapport « d'accessoire à principal » avec les prestations d'enseignement. La conséquence en serait, en effet, l'exonération des prestations de traduction, puisque les prestations accessoires partagent le sort fiscal de la prestation principale (voir consid. 2a/dd ci-dessus). En l'espèce, il ne fait aucun doute que les prestations d'interprètes sont indispensables aux malentendants pour suivre des cours dispensés à des personnes ne souffrant pas de ce handicap. Cependant, il est également certain que le principe de l'unité de la prestation ne s'applique qu'aux prestations fournies par le même prestataire et que l'on ne peut pas reconnaître d'unité en soi, lorsque ceux-ci sont différents. En effet, si on admettait l'application de ce principe pour deux opérateurs

différents, il faudrait admettre, comme le souligne l'AFC, que la prestation accessoire exécutée par une entreprise non assujettie suit le sort de la prestation principale imposable faite par une entreprise assujettie. Au surplus, en gardant toujours à l'esprit que pour déterminer l'existence et l'étendue d'une prestation soumise à la TVA, il s'agit d'abord de considérer les choses d'un point de vue économique (cf. 2a/bb ci-dessus), on ne voit pas comment l'on pourrait, dans le cas présent, considérer qu'il y a une unité économique entre les fournisseurs de cours et la recourante, ces deux prestataires étant indépendants l'un de l'autre.

cc) En conclusion, la Commission de céans constate que, même dans l'optique de l'AFC, la recourante assure des prestations de pure traduction, qui, en tant que telles, n'ont rien à voir avec des tâches d'enseignement ou d'acquisition de connaissances et qui sont par conséquent imposables. Enfin, celles-ci ne peuvent être exonérées par le biais de l'application du principe de l'unité de la prestation, ce principe ne s'appliquant, fort logiquement, que lorsque les prestations sont fournies par le même prestataire. Dès lors, et également sous l'angle retenu par l'AFC – dépendance des interprètes à X –, il convient de rejeter le recours.

4.– Les considérants qui précèdent conduisent la Commission de recours à rejeter le recours. Vu l'issue de la cause, les frais de la présente procédure comprenant l'émolument d'arrêté et les émoluments de chancellerie sont mis à la charge de la recourante qui succombe, conformément à l'art. 63 al. 1 PA. L'autorité de recours impute dans le dispositif l'avance sur les frais de procédure correspondants et rembourse le surplus éventuel (art. 63 al. 1 PA et art. 1 ss, plus particulièrement art. 5 al. 3 de l'ordonnance sur les frais et indemnités en procédure administrative [RS 172.041.0]).

Par ces motifs,

La Commission fédérale de recours en matière de contributions, statuant par voie de circulation en application de l'art. 23 al. 1 de l'ordonnance du 3 février 1993 concernant l'organisation et la procédure des commissions fédérales de recours et d'arbitrage (RS 173.31),

prononce :

1. Le recours de X est rejeté et la décision sur réclamation de l'Administration fédérale des contributions du 6 juin 2002 est confirmée.
2. Les frais de procédure, par Fr 2'500.- comprenant l'émolument d'arrêté et les émoluments de chancellerie, sont mis à la charge de la recourante et imputés sur l'avance de frais de Fr.2'500.-.
3. Le présent jugement est notifié par écrit à la recourante et à l'Administration fédérale des contributions.

Indication des voies de droit

La présente décision est notifiée par écrit aux parties. Elle peut faire l'objet d'un recours de droit administratif au Tribunal fédéral dans les trente jours dès sa notification (art. 97 ss de la Loi fédérale d'organisation judiciaire du 16 décembre 1943 [ci-après OJ; RS 173.110]), **exception faite des décisions sur l'octroi d'un sursis ou la remise de contributions dues (art. 99 al. 1 let. g OJ)**. Le mémoire de recours doit être adressé en trois exemplaires au Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14. Il indique les conclusions, motifs et moyens de preuve et porte la signature du recourant ou de son mandataire; celui-ci y joint l'expédition de la décision attaquée et les pièces invoquées comme moyens de preuve, lorsqu'elles se trouvent entre ses mains. Le délai ne court pas (art. 34 al. 1 OJ):

- a) Du 7^e jour avant Pâques au 7^e jour après Pâques inclusivement;
- b) Du 15 juillet au 15 août inclusivement;
- c) Du 18 décembre au 1^{er} janvier inclusivement.

Commission fédérale de recours en
matière de contributions

Le président

Le greffier ad hoc

Pascal Mollard

Alexandre de Chambrier