



CRC 2002-152

Président : Pascal Mollard
Juges : Xavier Oberson ; Christine Sayegh
Greffière : Liliane Subilia-Rouge

Décision du 29 juillet 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) ;
leçons de ski ; opérations préalables ; bonne foi

I. En fait :

A.– L'X 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'X est constituée pour une grande partie par des touristes séjournant dans la station de E. 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'X 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'X un questionnaire pour l'enregistrement comme contribuable TVA, que celle-ci remplit en date du 2 octobre 1999. Par courrier du 17 décembre 1999, l'AFC indiqua à l'X qu'elle devait être assujettie depuis le 1^{er} 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'X interjeta une « réclamation » contre l'assujettissement au 1^{er} janvier 1995. Elle estimait ne pas devoir être assujettie, étant donné qu'elle fournissait exclusivement des prestations dans le domaine de l'enseignement et de la formation, c'est-à-dire des prestations exclues du champ de l'impôt. C'était à tort que l'AFC considérait les prestations décrites ci-dessus (facturées par les hôtels/clubs dans le cadre de forfaits) comme des prestations de mise à disposition de personnel. Elle indiqua par ailleurs que c'était en toute bonne foi qu'elle avait considéré ne pas être assujettie. Elle réclamait dès lors à titre subsidiaire l'assujettissement à partir de l'année 2000 uniquement. L'assujettissement rétroactif mettait en effet en danger sa survie financière.

D.– Prenant le courrier du 16 mars 2000 comme une demande de décision et non comme une réclamation, l'AFC rendit en date du 12 juillet 2000 une décision confirmant l'assujettissement rétroactif au 1^{er} janvier 1995, étant donné que les prestations fournies par l'X avaient le caractère de prestations préalables à l'enseignement – les hôtels/clubs étant considérés comme les organisateurs des cours – et étaient donc imposables, contrairement aux prestations d'enseignement fournies directement aux participants aux cours.

E.– Par réclamation du 13 septembre 2000, l'X contesta la décision susmentionnée, estimant que le point de vue de l'AFC n'était pas applicable en l'espèce, car il entraînait des différences de traitement en fonction du mode de facturation, ce qui n'était pas justifié. Elle maintint l'opinion selon laquelle ses prestations ne pouvaient pas être qualifiées de mise à disposition de personnel, notamment car elle ne disposait pas d'une autorisation à cet effet. Elle reprocha à l'AFC de s'éloigner de la pratique développée à ce propos sous l'empire de l'impôt sur le chiffre d'affaires (IChA). Elle prit en outre appui sur l'art. 18 ch. 11 de la future loi sur la valeur ajoutée. Elle se référa également à un courrier de l'AFC du 12 janvier 1994 dans lequel il était exposé que l'enseignement dispensé par les écoles de ski était exclu du champ de l'impôt. Elle conclut à l'annulation de la décision attaquée, subsidiairement au report de l'assujettissement au 1^{er} janvier 2000.

F.– Par décision sur réclamation du 1^{er} novembre 2002, l'AFC confirma sa première décision. Concernant la mise à disposition de personnel, elle considéra que l'existence d'une autorisation importait peu ; seul comptait le fait que la prestation soit fournie à un consommateur final, condition indispensable pour l'exclusion du champ de l'impôt. Tel n'était pas le cas en l'espèce et les opérations facturées par l'X aux hôtels devaient être considérées comme des prestations préalables à l'enseignement. Par ailleurs, l'X ne pouvait pas se prévaloir du courrier du 12 janvier 1994 dans la mesure où il n'avait pas trait à la situation de fait constituant l'objet

du litige. Finalement, l'AFC exposa que les dispositions légales ne lui permettaient pas de remettre l'impôt pour les années 1995 à 1999.

G.– En date du 3 décembre 2002, l'X (ci-après : la recourante) a interjeté recours auprès de la Commission fédérale de recours en matière de contributions (ci-après : la Commission de recours ou de céans), concluant à l'annulation de la décision entreprise, sous suite de frais. Dans son mémoire de recours, elle expose les détails du système de forfait-neige. Au niveau du droit, elle estime que les conditions de la location de personnel ne sont pas réunies, en se référant notamment à la pratique prévalant à l'époque de l'ICHA. Elle se réfère également à l'art. 18 ch. 11 de la nouvelle loi fédérale régissant la taxe sur la valeur ajoutée (LTVA ; RS 641.20) et à 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 Skiunterricht » : 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. Par réplique du 17 mars 2003, la recourante a maintenu les conclusions de son recours, estimant que la simple re-facturation des cours de ski fournis ne suffit pour admettre que ces cours ne sont pas fournis directement aux touristes. En date du 4 avril 2003, l'AFC a déclaré renoncer à la possibilité de déposer une duplique.

Les autres faits seront repris, pour autant que 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. ; RS 1, 3 et les modifications ultérieures), 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 nouvelle loi fédérale régissant la taxe sur la valeur ajoutée. Cette dernière étant entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2001 (arrêté du Conseil fédéral du 29 mars 2000 ; RO 2000 1346), il en résulte que 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

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 fédérale de recours en matière de contributions dans les trente jours qui suivent leur notification. En l'occurrence, la décision sur réclamation de l'autorité fiscale, datée du vendredi 1^{er} novembre 2002, a été notifiée à la recourante le lundi 4 novembre 2002. Le recours a été adressé à la Commission de céans le 3 décembre 2002 (date du sceau postal) et est intervenu dans le délai légal prescrit par l'art. 50 PA. Un examen préliminaire du recours révèle en outre qu'il remplit pleinement les exigences posées aux art. 51 et 52 PA. D'un point de vue formel, il s'impose donc d'entrer en matière.

2.– a) L'art. 8 al. 2 disp. trans. aCst. (art. 196 ch. 14 al. 1 Cst.) définit 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. 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.

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 Jurisprudence des autorités administratives de la Confédération [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, Rec. 1990 I p. 4386 ; Daniel Riedo, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als 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, 2^e 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 (décisions de la Commission de recours in JAAC 63.93 consid. 4 in initio, et du 16 mars 1999, précitée, 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, 2^e 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, 2^e 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, 65.103 consid. 4a, 65.21 consid. 3a/cc et du 25 septembre 1998, précitée, 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 utilisées 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'ultérieures 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, 2^e partie, p. 402] ; décision non publiée de la Commission de céans du 5 juillet 1999, en la cause P. [SRK 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, 66.57 consid.3d ; en détail sur cette théorie des stades, cf. Pascal Mollard, Commentaire de l'art. 17 LTVA, 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) Même en analysant la situation sous un autre angle, on arrive à la conclusion que l'exonération prévue par l'art. 14 ch. 9 OTVA ne peut pas être étendue aux opérations préalables.

La TVA, en tant qu'impôt sur la consommation, a pour objet la consommation finale. Il en découle que le dégrèvement fiscal visé par la disposition d'exonération dont il est question doit également s'appliquer à la consommation. Le consommateur de prestations d'enseignement ne doit pas supporter l'impôt. Cela étant, l'exonération de la prestation au stade final n'entraîne que très rarement une suppression totale de la charge fiscale, ceci à cause de l'interdiction de déduire l'impôt préalable. Le prestataire va en effet à chaque fois chercher à transférer de manière occulte l'impôt préalable qui n'est pas déductible. Cependant, le dégrèvement souhaité

peut régulièrement être atteint tout compte fait – au moins partiellement –, puisque la valeur créée au dernier stade n'est pas imposée (voir aussi Chantal Zbinden, La TVA dans le domaine de l'enseignement et de la formation : portée et incidences d'une exonération, in RDAF 1997, 2^e partie, p. 64 ss).

Si l'exonération devait être étendue – comme le demande la recourante – aux stades d'opérations préalables, il en résulterait toutefois un cumul d'impôt, ce qui conduirait régulièrement à une imposition finale de la consommation plus élevée que s'il n'y avait pas d'exonération (cf. décision précitée du Tribunal fédéral du 3 mars 1999 en la cause H., consid. 6d/aa ; plus précisément : Riedo, op. cit., p. 77, 80 ss). De cette manière, l'objectif d'allègement fiscal ne serait régulièrement pas atteint du tout. Au contraire, la consommation finale se trouverait plus lourdement imposée, au lieu d'échapper à l'imposition. Dès lors, il n'est pas envisageable que la volonté du Constituant, ni celle du Conseil fédéral, ait été d'exonérer le stade préalable à la prestation d'enseignement proprement dite. Ce résultat se trouverait en contradiction complète avec l'objectif de réduire, pour des raisons de politique de la formation, la charge fiscale pesant sur le consommateur final (cf. décision précitée de la Commission de céans du 5 juillet 1999, consid. 3d). La TVA, en tant qu'impôt sur la consommation, ne peut se permettre d'ignorer complètement la situation du consommateur.

3.– a) En l'espèce, la recourante dispense des cours de skis, en particulier à des touristes séjournant dans la station de E. 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/clubs : 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 ; décisions de la Commission de céans, du 3 décembre 1999, non publiée, en la cause D. [SRK 1998-199], consid. 3, et du 9 avril 1998, publiée dans la JAAC 63.24, consid. 5b, traduite et résumée dans la RDAF 1999, 2^e 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 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'I dans lequel la recourante "s'engage à organiser les cours,, ; art. 1 du contrat conclu avec C. décrivant ainsi son objet : "définir les conditions dans lesquelles C. demande à l'Ecole d'assurer les cours,,).

Certes, il ressort du contrat de prestations de services entre C. 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 de C. ou travailleurs intérimaires mis à sa disposition et aucun n'est habilité à se présenter comme agent, représentant légal ou mandataire de C. » (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 C. 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, 2^e 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. [SRK 2000-109], consid. 3d/cc et du 13 juillet 2001, en la cause K. [CRC 1999-155], consid. 3b in fine et 6 ; a contrario Xavier Oberson, Droit fiscal suisse, 2^e 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) L'assujettie se réfère par ailleurs à l'art. 18 ch. 11 (actuellement let. b) LTVA, en vertu duquel « l'activité des conférenciers est exclue du champ de l'impôt, indépendamment du fait que les honoraires soient versés aux conférenciers ou à leurs employeurs ».

Parfois, il est vrai, les travaux préparatoires relatifs à une nouvelle loi, voire la nouvelle loi elle-même, peuvent être pris en compte pour l'interprétation d'une norme, quand le système ne doit pas être modifié en profondeur, mais qu'il s'agit uniquement de concrétiser l'état actuel du droit ou bien de combler des lacunes du droit en vigueur (ATF 125 II 336 consid. 7b [RDAF 1999, 2^e partie, p. 483], 124 II 201 consid. 5d [RDAF 1998, 2^e partie, p. 396], 122 IV 297 consid. 2d, traduit au Journal des tribunaux [JT] 1998 IV 105, 117 II 475 consid. 5a). En l'espèce, la question ne se pose toutefois pas. En effet, la problématique est différente. Pour la solution du litige, peu importe le fait que les honoraires soient versés à celui qui fournit la prestation d'enseignement ou à son employeur. Est seul déterminant en l'occurrence le fait que la recourante fournit une prestation de services d'organisation – et non d'enseignement – aux hôtels/clubs, comme exposé ci-dessous.

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) Le principe de la protection de la bonne foi, inscrit à l'art. 2 CC, est un principe général du droit valable également en droit public, découlant à ce titre directement de l'art. 9 Cst. (Auer/Malinverni/Hottelier, Droit constitutionnel suisse, vol. II, Les droits fondamentaux, Berne 2000, ch. 1115 ss ; Ulrich Häfelin / Georg Müller, Allgemeines Verwaltungsrecht, 4e éd., Zurich 2002, n° 623 ss, spéc. 668 ss ; Pierre Moor, Droit administratif, vol. I, 2^e éd., Berne 1994, p. 428 ss). Il en découle notamment que l'administration doit s'abstenir de tout comportement propre à tromper l'administré et qu'elle ne saurait tirer aucun avantage des conséquences d'une incorrection ou insuffisance de sa part (ATF 126 II 387 consid. 3a, 124 II 269 consid. 4a). De manière générale, le principe de la bonne foi s'applique lorsque l'administration crée une apparence de droit, sur laquelle l'administré se fonde pour adopter un comportement qu'il considère dès lors comme conforme au droit. En matière de renseignements, promesses ou assurances donnés à un administré, la jurisprudence a dégagé un certain nombre de critères permettant de juger s'il y a eu violation du principe de la bonne foi (ATF 122 V 409 consid. 3a/bb, 121 II 479 consid. 2c, 119 V 307 consid. 3a et les réf. citées ; Archives vol. 70 p. 168 consid. 4a, vol. 65 p. 69 consid. 5a ; Revue fiscale 1999 p. 125 consid. 8b ; RDAF 2000, 2^e partie, p. 303 consid. 4a). En vertu de cette jurisprudence et de la doctrine, le principe de la bonne foi est violé lorsque les cinq conditions cumulatives suivantes sont réunies :

1. l'administration a agi dans une situation individuelle et concrète, vis-à-vis d'une personne déterminée ;
2. l'autorité qui a agi était compétente ou censée l'être ;
3. l'attitude de l'autorité était de nature à inspirer confiance et le citoyen concerné ne pouvait ni ne devait reconnaître d'emblée l'illégalité de sa promesse ;
4. ladite assurance ou promesse a incité l'administré concerné à prendre des mesures dont la modification lui serait préjudiciable ;

5. la législation applicable n'a pas été modifiée entre le moment où l'administration a donné la promesse en cause et celui où le principe de la bonne foi a été invoqué.

b) Selon certains auteurs, en droit fiscal, le champ d'application du principe de la bonne foi est moins étendu que dans d'autres domaines du droit, vu l'importance que le principe de la légalité y revêt. Les conditions susmentionnées doivent donc en principe être examinées avec une plus grande rigueur (cf. ATF 118 Ib 316 consid. 3b ; décision non publiée de la Commission de recours du 3 février 2000, confirmée par le Tribunal fédéral, en la cause B. [SRK 1999-034], consid. 7b ; Ernst Blumenstein / Peter Locher, *System des Steuerrechts*, 6^e éd., Zurich 2002, p. 28, contra décision de la Commission fédérale de recours en matière de douanes, publiée in JAAC 60.16 consid. 3c/bb ; Oberson, op. cit., § 3 note marg. 61 ; Jean-Marc Rivier, *Droit fiscal suisse, L'imposition du revenu et de la fortune*, 2^e éd., Lausanne 1998, p. 95).

Il convient en outre de rappeler que la TVA est soumise au principe de l'auto-taxation, dont l'importance a déjà été soulignée par le Tribunal de céans et qui répond au souci de la rationalité de la perception (art. 37 OTVA ; cf. les décisions de la Commission de recours in JAAC 64.81 consid. 6a, 63.80 consid. 2a, 63.27 consid. 3a, 63.26 consid. 3a). Il en résulte pour l'assujéti la pleine et entière responsabilité de veiller à ce que son chiffre d'affaires soit correctement imposé ; un devoir général d'information de la part de l'administration, basé sur le principe de la bonne foi, n'existe pas (RDAF 2000, 2^e partie, p. 306 consid. 5d ; André Grisel, *Traité de droit administratif*, Neuchâtel 1984, vol. I, p. 391). Les obligations qui incombent au contribuable sont de la sorte considérablement accrues et l'administration n'intervient dans la procédure d'établissement de la dette fiscale que lorsque celui-ci ne se conforme pas à ses obligations (Alois Camenzind / Niklaus Honauer, *Manuel du nouvel impôt sur la taxe à la valeur ajoutée [TVA] destiné aux entreprises et conseillers fiscaux*, éd. française par Marco Molino, Berne 1996, p. 271). On peut donc exiger de la part du contribuable soumis au principe de l'auto-taxation qu'il fasse preuve d'une connaissance particulière de ses obligations légales (Archives vol. 48 p. 433 consid. 3 in fine ; Jean-Marc Rivier / Annie Rochat Pauchard, *Droit fiscal suisse, La taxe sur la valeur ajoutée*, Lausanne 2000, p. 167).

c) En l'espèce, la recourante se réfère à un courrier de l'AFC du 12 janvier 1994 adressé à G., indiquant que « jegliche Art von Skiunterricht » est exclue du champ de l'impôt et réclame en 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.– Les considérations qui précèdent conduisent la Commission de céans à rejeter le recours formé par la recourante. Vu l'issue de la cause, en application de l'art. 63 al. 1 PA, les

frais de procédure, par Fr. 2'000.--, comprenant l'émolument d'arrêté et les émoluments de chancellerie, sont mis à la charge de la recourante qui succombe. L'autorité de recours impute, dans le dispositif, l'avance sur les frais de procédure correspondants (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 du 10 septembre 1969 [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 l'X de E. du 3 décembre 2002 est rejeté et la décision sur réclamation de l'Administration fédérale des contributions du 1^{er} novembre 2002 est confirmée.
 2. Les frais de procédure, par Fr. 2'000.--, 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. 2'000.--.
 3. La présente décision est notifiée à la recourante et à l'Administration fédérale des contributions.
-

Indication des voies de droit

Les décisions de la Commission fédérale de recours en matière de contributions peuvent faire l'objet d'un recours de droit administratif au Tribunal fédéral dans les trente jours dès leur notification (art. 97 ss de la loi fédérale d'organisation judiciaire du 16 décembre 1943 [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

La greffière

Pascal Mollard

Liliane Subilia-Rouge