



CRC 2002-028

Vice-président : André Moser
Juges : Xavier Oberson ; Christine Sayegh
Greffière : Anne Tissot Benedetto

Décision du 30 juin 2004

en la cause

X. SA, ..., recourante, représentée par ...,

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 ;
exploitation d'un fitness ; assujettissement

Attendu :

1. Que la société X. SA est une société anonyme, ayant pour but, selon extrait du registre du commerce du ..., de « permettre à chacun, par le training autogène, le stretching, une gymnastique préventive et personnalisée, d'améliorer les fonctions cardio-vasculaires, articulaires, musculaires, de conserver ou d'acquérir un équilibre physique et mental sain » et exploite à cette fin une salle de sport, sise à ... ;
2. Que la société en question sollicite de l'Administration fédérale des contributions (AFC) par courriers des 15 juin, 14 octobre et 12 décembre 1994 de plus amples renseignements quant au principe de son assujettissement à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) et remit

par lettre du 22 novembre 1994 le questionnaire pour l'assujettissement comme contribuable TVA (ci-après : le formulaire d'assujettissement) daté du 21 novembre de la même année ;

3. Que sur base dudit formulaire d'assujettissement, la société X. SA fut immatriculée au registre en tant qu'assujettie à la TVA 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) ;
4. Que parallèlement, l'administration fiscale expliqua entre autres à la société par courrier du 3 février 1995 que toutes les prestations d'un centre de fitness, que ce soit la mise à disposition des locaux (solariums, saunas, engins de musculation et salle de gymnastique) ou le fait de donner des cours, comme par exemple des cours de stretching et d'aérobic, devaient être considérés comme des opérations imposables à la TVA, sous réserve des seuls et éventuels cours de diététique considérés comme des prestations d'enseignement exclues du champ de l'impôt au sens de l'art. 14 ch. 9 OTVA ;
5. Que malgré ces explications, la société X. SA contesta le principe même de son assujettissement et requit de l'AFC par lettres des 20 février, 19 mai, 30 août 1995, 7 août 1996 et 8 janvier 1997 qu'elle rende une décision formelle au sens de l'art. 51 OTVA ;
6. Que par décision du 19 février 1997, l'AFC constata que la location de solariums, de saunas et d'engins de musculation, ainsi que le fait de dispenser des cours de stretching et d'aérobic étaient soumis à la TVA au taux de 6,5%, confirmant ainsi l'assujettissement de la société en cause avec effet au 1^{er} janvier 1995 ;
7. Qu'à l'encontre de cette décision, la société X. SA déposa en date du 24 mars 1997 une réclamation, laquelle fut rejetée par décision sur réclamation du 5 février 2002, l'AFC confirmant que les prestations concernées étaient en soi imposables au regard des art. 14 ch. 3, 9 et 17 OTVA invoqués ;
8. Que la société X. SA (ci-après : la recourante) a interjeté recours contre la décision sur réclamation précitée auprès de la Commission fédérale de recours en matière de contributions (ci-après : la Commission de céans ou de recours) par acte du 8 mars 2002, à l'appui duquel elle fait principalement valoir que les prestations en question sont « exclues du champ de l'impôt » au sens des dispositions précitées tout en invoquant concomitamment la violation du principe de l'égalité de traitement eu égard aux clubs de fitness exploités par Y., lesquels bénéficieraient d'exemption ;
9. Que par réponse du 26 juin 2002, l'AFC a conclu au rejet du présent recours ;

10. Qu'il sied d'entrer en matière sur ce dernier, dans la mesure où il a été déposé en temps utile et respecte les exigences minimales ressortant des art. 51 et 52 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA ; RS 172.021) ;
11. Qu'il ressort du présent recours que la recourante ne conteste que le principe même de son assujettissement, sans remettre en cause le montant des chiffres d'affaires déclarés et le montant dû au titre de la TVA par Fr. 223'728.50, intérêts moratoires en sus, pour les périodes fiscales du 1^{er} trimestre 1995 au 4^{ème} trimestre 1998 et du 2^{ème} trimestre 1999 au 4^{ème} trimestre 2000, ce dernier ayant été fixé sur base des décomptes trimestriels relatifs remplis par la recourante et des divers correctifs apportés par l'AFC par les décomptes complémentaires (DC) des 15 avril 1997 (DC n° ...), 5 novembre 1997 (DC n° ...), 19 octobre 1998 (DC n° ...) et 21 septembre 1999 (DC n° ...), ainsi que des avis de crédits (AC) des 11 septembre 1996 (AC n° ...) et 21 août 1997 (AC n° ...) ;
12. Qu'en l'espèce, l'art. 94 de la loi fédérale du 2 septembre 1999 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (LTVA; RS 641.20) n'entrant pas en considération, seule l'OTVA demeure applicable aux faits de la présente cause qui se sont déroulés avant le 1^{er} janvier 2001, soit avant l'entrée en vigueur de la loi fédérale précitée (voir Arrêté du Conseil fédéral du 29 mars 2000 [RO 2000 1346]) ;

Considérant :

I.

13. Que, selon l'art. 4 let. a et b OTVA, sont notamment soumises à l'impôt les livraisons et les prestations de services fournies à titre onéreux sur territoire suisse ;
14. Que par livraison, l'on entend en premier lieu le transfert du pouvoir de disposer économiquement d'un bien en son propre nom (art. 5 al. 1 OTVA), mais également la remise d'un bien sur lequel des travaux ont été effectués en vertu d'un contrat d'entreprise ou de mandat (art. 5 al. 2 let. a OTVA) ou encore la mise à disposition d'un bien à des fins d'usage ou de jouissance en vertu d'un contrat de bail à loyer ou de bail à ferme (art. 5 al. 2 let. b OTVA) (Alois Camenzind/Niklaus Honauer, Manuel du nouvel impôt sur la taxe à la valeur ajoutée (TVA) destiné aux entreprises et conseillers fiscaux, Ed. française par Marco Molino, Berne 1996, p. 39) ;
15. Qu'est considérée comme prestation de services toute prestation qui ne constitue pas la livraison d'un bien (art. 6 al. 1 OTVA) ;

II.

16. Que le litige concerne fondamentalement l'éventuelle exonération de certaines opérations de la recourante, dans la mesure où il serait possible, selon elle, de les qualifier de « traitement dans le domaine de la santé » (art. 14 ch. 3 OTVA), « d'opérations réalisées dans le domaine de l'éducation ou de l'enseignement » (art. 14 ch. 9 OTVA) ou encore de « mise à disposition d'immeuble ou parts d'immeubles à des fins d'usage et de jouissance » (art. 14 ch. 17 OTVA) ;
17. Qu'il convient de rappeler que, bien que la liste d'opérations dressées par l'art. 14 OTVA soit intitulée « liste des opérations exclues du champ de l'impôt », elle ne concerne en réalité que des exonérations au sens technique (ou impropre), dans la mesure où l'on ne peut déduire l'impôt préalable (ATF 124 II 202 consid. 5e, traduit dans la Revue de droit administratif et de droit fiscal [RDAF] 1998 II 397 ; décisions de la Commission fédérale de recours en matière de contributions des 9 et 7 février 2001, publiées dans la Jurisprudence des autorités administratives de la Confédération [JAAC] 65.82 consid. 3a, respectivement 65.104 consid. 4b/aa ; Pascal Mollard, La TVA suisse et la problématiques des exonérations, in Archives de droit fiscal suisse [Archives] 63 447) ;
18. Que le principe de la généralité de l'impôt conduit à une interprétation restrictive de telles exonérations (arrêt du Tribunal fédéral du 20 septembre 2000, publié dans les Archives 71 62 consid. 3b ; ATF 124 II 202 consid. 5e [RDAF 1998 II 397] ; décisions précitées des 9 et 7 février 2001, in JAAC 65.82 consid. 3a/aa, respectivement 65.104 consid. 4b/aa) ;
19. Que l'AFC a défini sa pratique en la matière dans les Instructions à l'usage des assujettis TVA, éditées en 1994 et 1997 (ci-après : les Instructions 1994, respectivement 1997), et dans les brochures d'information y relatives (notamment, Brochure n° 610.507-24 sur les traitements dans le domaine de la médecine humaine [y compris la médecine dentaire], des soins hospitaliers ainsi que des soins corporels [y compris les coiffeurs] [ci-après : Brochure n° 24] et la notice y relative n° 26 du 31 janvier 1997 ; Brochure n° 610.507-18 sur la formation et la recherche du mois d'août 1999 [ci-après : Brochure n° 18] ou encore la Brochure n° 610.507-28 concernant le domaine du sport du mois d'août 1995 [ci-après : Brochure n° 28]) ;
20. Que l'art. 14 ch. 3 OTVA – dont la constitutionnalité est confirmée – dispose que sont exclus du champ de l'impôt les traitements dans le domaine de la médecine humaine (condition objective) dispensés par des médecins, des dentistes, des mécaniciens-dentistes, des physiothérapeutes, des sages-femmes ou des personnes exerçant une profession similaire dans le domaine de la santé (condition subjective) (art. 196 ch. 14 al. 1 let. b pt 2 de la Constitution fédérale de la Confédération Suisse du 18 avril 1999 [Cst. ; RS 101] ; arrêt du Tribunal fédéral du 26 juillet 2001, publié dans les Archives 71 498 consid. 2b/cc [RDAF 2002 II 26 ss] ; ATF 124 II 375 consid. 5 et 6 ; 124 II 197

consid. 4 et 5 ; décision précitée du 9 février 2001, in JAAC 65.82 consid. 3a/aa et autres références citées) ;

21. Que, sur le plan subjectif, selon la pratique de l'AFC reconnue par la Haute Cour, l'art. 14 ch. 3 OTVA ne concerne que les traitements médicaux effectués par des personnes qui, d'une part, bénéficient d'une formation dans une profession reconnue comme dispensant des soins à des individus (ch. 593 des Instructions 1994 et 1997 en donne la liste exhaustive ; cf. aussi ch. 3.1.1 et 3.1.2. de la Notice n° 26 et 3.1 à 3.16 de la Brochure n° 24) et, d'autre part, possèdent les autorisations cantonales éventuellement requises (ch. 3 de la Notice n° 26 ; cf. pour les étioopathes, arrêt du Tribunal fédéral du 7 mars 2000, in Archives 70 226 consid. 5a ; pour les naturopathes, arrêts du Tribunal fédéral du 5 septembre 2001, en les causes M. [2A.39/2001 et 2A.241/2001], respectivement consid. 4 et consid. 3 et décision non publiée de la Commission fédérale de recours en matière de contributions du 26 septembre 2002, en la cause K. SA [CRC 2000-001], consid. 4b à 4d et références citées) ;
22. Que, sur le plan objectif, l'on entend par « traitement médical » le fait de constater et de traiter des maladies, des blessures et d'autres troubles corporels et mentaux, de même que d'exercer une activité servant à prévenir des maladies et des troubles de la santé (ch. 592 ss des Instructions 1994 et 1997 ; cf. arrêts du Tribunal fédéral du 26 juillet 2001, in Archives 71 499 consid. 2b/dd ; du 7 mars 2000, in Archives 70 223 et du 1^{er} juillet 1999, in Archives 69 804) ;
23. Qu'en ce qui concerne particulièrement la diversité des prestations des membres des professions paramédicales telles que précitées, le Tribunal fédéral a clairement approuvé le choix du critère de l'ordonnance médicale pour distinguer les traitements médicaux, lesquels sont « exclus du champ de l'impôt sur la TVA », des autres prestations, étant précisé que le fait que l'assurance obligatoire des soins (LAMal ; RS 832.10) ou *a fortiori* une assurance complémentaire prenne en charge ou non les prestations en cause n'est en soi pas déterminant et est indépendant de la condition précitée de l'ordonnance médicale (sur tous ces points, arrêt non publié du Tribunal fédéral du 25 avril 2002, en la cause A. [2A.80/2002], consid. 3.2 ; arrêts précités du 26 juillet 2001, in Archives 71 499 consid. 2b/dd et du 7 mars 2000, in Archives 70 227 consid. 6 et 7 ; voir également les ch. 2.2 et 3.7, 3.9, 3.11 de la Brochure n° 24) ;
24. Que la jurisprudence en la matière ne tient pas compte du caractère préventif ou non du traitement en exigeant la production d'une ordonnance médicale (arrêt non publié du Tribunal fédéral du 25 avril 2002, en la cause A. [2A.80/2002], consid. 3.2 ; arrêts précités du 26 juillet 2001, in Archives 71 499 consid. 2b/dd et du 7 mars 2000, in Archives 70 227 consid. 6 et 7) ;
25. Qu'en présence de prestations à caractère mixte, c'est-à-dire contenant non seulement la prestation éventuellement « exclue du champ de l'impôt » au sens de la disposition qui

précède, mais également d'autres prestations ou livraisons, il s'impose de se référer au principe de l'unité de la prestation, selon lequel des opérations économiques formant un tout ne doivent pas être scindées en plusieurs prestations indépendantes si elles sont liées d'un point de vue économique et forment un tout indissociable ;

26. Que des opérations qui pourraient être envisagées distinctement du point de vue de la TVA doivent être imposées comme une prestation unique si elles se trouvent dans un rapport d'accessoire à principal, ce qui conduit les prestations accessoires à partager le sort TVA de la prestation principale, lorsqu'elles sont accessoires par rapport à celle-ci, qu'elles se trouvent dans un rapport étroit avec celle-ci, qu'elles la complètent d'un point de vue économique, l'améliorent ou l'équilibrent et qu'elles l'accompagnent habituellement (arrêt du Tribunal fédéral du 7 décembre 2001, en la cause S. SA [2A.135/2001], consid. 1 et 2 [traduit à la RDAF 2003 II 23 ss] ; décision de la Commission fédérale de recours en matière de contributions du 22 avril 2002, in JAAC 66.95 consid. 2c, 3c et 3d) ;
27. Que dans sa brochure et en application patente du principe de l'unité tel que précité, l'AFC considère que certains traitements – dont ceux dispensés par des physiothérapeutes – auxquels l'on peut avoir recours dans les centres de santé ou de fitness contre paiement d'un prix d'entrée ou d'un abonnement, sont de toute façon imposables, ceci même en présence d'une ordonnance médicale (ch. 3.7 de la Brochure n° 24 ; ch. 4 de la Notice n° 26) ;
28. Qu'il en irait ainsi également des massages médicaux dispensés sans ordonnance médicale ou encore de l'ensemble des massages sportifs ou du genre « fitness » (ch. 3.9 de la Brochure n° 24) ;
29. Que l'on peut valablement se demander si une telle réglementation est légale, lorsque les conditions tant objective (existence d'une ordonnance médicale) que subjective (profession reconnue avec diplôme et autorisation ad hoc) sont remplies et que l'assujetti respecte les exigences d'une facturation séparée des traitements exonérés au sens de la jurisprudence (ATF 126 II 450 consid. 5 [traduit à la RDAF 2001 II 75 ss, 82]) ;
30. Que comme on le verra ci-après, la question peut demeurer ouverte en l'occurrence ;
31. Que l'art. 14 ch. 9 OTVA – dont la constitutionnalité ne saurait être contestée – dispose en outre 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) ;

32. Que malgré l'interprétation restrictive préconisée, la portée de cette exonération est en définitive relativement large, puisqu'elle inclut en tant que telle certaines activités ayant trait au domaine des loisirs, comme c'est le cas de l'enseignement de la danse, des cours de training autogène ou encore des cours de sport (cours de tennis, de ski, de judo, d'escalade, etc.) (ch. 3.9 de la Brochure n° 18 et ch. 5.2 de la Brochure n° 28 ; Chantal Zbinden, La TVA dans le domaine de l'enseignement et de la formation : portée et incidences d'une exonération, in RDAF 1997 II 53 ss., p. 55 et références citées) ;
33. Que pour être considérée comme une prestation de formation et d'enseignement, l'activité en cause doit cependant consister à aider la personne intéressée, par l'intermédiaire d'un travail d'instruction régulier, d'une assistance et de contrôles des progrès réalisés, à atteindre un but d'apprentissage déterminé dans un domaine précis et doit ainsi constituer de manière prépondérante une transmission de savoir ou de connaissances spéciales à un consommateur final (ou à un destinataire dans l'impossibilité de déduire l'impôt préalable qui se retrouve ainsi dans la même position qu'un consommateur final), ce qui n'est clairement pas le cas de l'animation sportive, de l'accompagnement d'un sport ou encore de vacances actives (ch. 3.9 de la Brochure n° 18 ; arrêt du Tribunal fédéral du 20 septembre 2000, in Archives 71 63 consid. 3c et deux arrêts du Tribunal fédéral du 3 mars 1999, in Archives 69 351 consid. 6a et 6d, respectivement 69 664 consid. 6d ; décision précitée du 7 février 2001, in JAAC 65.104 consid. 4b/bb ; Zbinden, op. cit., p. 55 et 56 et références citées) ;
34. Que l'art. 14 ch. 17 OTVA – dont la constitutionnalité a également été confirmée à l'instar des dispositions précitées – dispose enfin que sont exclus du champ de l'impôt la mise à disposition d'immeubles et parts d'immeubles à des fins d'usage ou de jouissance, sous réserve notamment de la location et de l'affermage d'outillages et de machines fixés à demeure faisant partie d'une installation ainsi que d'établissements sportifs, lesquels sont donc soumis à l'impôt (art. 14 ch. 17 let. d OTVA) (cf. notamment décision non publiée de la Commission fédérale de recours en matière de contributions du 6 novembre 2001, en la cause K. P [CRC 2001-102], consid. 3 et 4f) ;
35. Que selon la pratique administrative, les montants ou autres prestations appréciables en argent reçus en échange de la location ou de la mise à disposition d'installations telles qu'une halle de gymnastique, une salle de squash, une piscine couverte ou en plein air, une salle de musculation, un sauna, un solarium ou encore un bain de bulles doivent ainsi être soumis à l'impôt, quel que soit le genre de manifestation qui s'y déroule (ch. 4.7 de la Brochure n° 28 ; ch. 662 des Instructions 1994 et 1997) ;
36. Qu'il convient de rappeler que, d'un point de vue systématique, les exceptions aux exonérations découlant de l'art. 14 OTVA, comme par exemple l'exception d'imposition de l'art. 14 ch. 17 let. d OTVA, ne doivent pas être interprétées de manière restrictive (voir à ce sujet décision précitée du 6 novembre 2001, en la cause K. P [CRC 2001-102], consid. 4d et références citées) ;

III.

37. Qu'en l'espèce, la recourante estime que les activités au sein du centre de fitness qu'elle exploite (comme la mise à disposition des engins de musculation, les cours de cardio-vasculaire ou encore la gymnastique pour le dos), lesquelles sont exercées en présence de moniteurs diplômés en collaboration avec un physiothérapeute, doivent être considérées – dans la mesure où ils ne s'agit pas seulement de bronzage ou de musculation – comme ayant une fonction préventive des troubles de la santé et donc exclues du champ de l'impôt au sens de l'art. 14 ch. 3 OTVA ;
38. Que les activités telles que susmentionnées, outre les prestations de rééducation musculaire, articulaire, post-opératoires, etc., énumérées dans le recours, lesquelles seraient également offertes aux clients du centre de fitness concerné, ne peuvent pourtant être sans autres considérées comme des traitements médicaux au sens de l'art. 14 ch. 3 OTVA et de la jurisprudence y relative (cf. consid. 20 à 30 ci-dessus) ;
39. Qu'en effet, les prestations en cause telles que la mise à disposition d'engin de musculation, la gymnastique du dos, les cours de stretching, d'aérobic, de renforcement d'abdo-fessiers ou cardio-vasculaire ou encore toutes les prestations de rééducation proposées, même si elles peuvent en soi avoir pour but de soulager des souffrances physiques, ne peuvent être considérées comme des traitements médicaux « exclus du champ de l'impôt » au sens de l'art. 14 ch. 3 OTVA, dans la mesure où elles ne sont de toute évidence dispensées que par des moniteurs diplômés ne bénéficiant manifestement d'aucune formation dans l'une des professions reconnues comme dispensant des soins médicaux ou paramédicaux, au contraire des physiothérapeutes, thérapeutes de gymnastique médicale ou encore des masseurs médicaux ;
40. Que le seul fait qu'ils agissent en collaboration avec un physiothérapeute est clairement insuffisant et qu'il n'en serait pas autrement si les prestations en cause avaient été fournies directement par ce dernier ou par un autre prestataire de soin compte tenu de l'absence de toute ordonnance médicale ;
41. Que la question du traitement des prestations fournies par un prestataire de soin sur ordonnance médicale dans le cadre d'un abonnement ou du versement d'une entrée dans un centre de fitness ne se pose pas et n'a pas à être résolue dans le cas présent, la recourante ne réalisant aucune des conditions (objective et subjective) requises pour bénéficier de l'exonération précitée (cf. consid. 24 à 29 ci-dessus ; ch. 3.7 de la Brochure n° 24 ; ch. 4 de la Notice n° 26) ;
42. Que dans ces conditions également, le motif invoqué quant au caractère préventif des « soins » prodigués dans le centre de fitness considéré ne résiste pas à l'examen ;

43. Qu'il en va de même du grief ressortant de l'absurdité de requérir dans ces circonstances une ordonnance médicale pour des prestations qui ne seraient à l'évidence pas couverte par l'assurance obligatoire des soins, le critère de l'ordonnance médical étant clairement indépendant de la prise en charge des frais par la caisse-maladie au titre de la LAMal ou d'une assurance complémentaire ;
44. Que ce faisant, la recourante ne peut bénéficier de l'exonération sens de l'art. 14 ch. 3 OTVA, les conditions posées par cette disposition n'étant manifestement pas remplies dans le cas présent ;
45. Que cela étant, les prestations litigieuses ne peuvent pas plus être considérées comme de l'enseignement au sens de l'art. 14 ch. 9 OTVA et donc être exonérées à ce titre ;
46. Qu'en effet, la recourante reconnaît elle-même que la finalité des cours donnés est le bien-être corporel ;
47. Qu'ainsi, les activités énumérées par la recourante, dont les cours de stretching, de rééducation ou encore de programmes spécialisés, même si elles ont un caractère instructif, celui-ci apparaît nettement secondaire au but essentiel et prédominant d'améliorer le bien-être général des personnes qui les suivent et leurs performances physiques ;
48. Que les seuls cours pouvant éventuellement être considérés comme de l'enseignement au sens de la disposition topique sont les cours de training autogène ou les cours de diététique, lesquels sont absents comme tels des prestations offertes concrètement par le centre de fitness concerné ;
49. Que dans la palette des cours proposés, seuls des conseils adaptés et personnalisés en nutrition semblent être donnés, lesquels ne peuvent sans autre être considérés comme un transfert de savoir dans le domaine de la diététique et donc de l'enseignement, mais bien plutôt comme étant de simples conseils liés au bien-être général ;
50. Qu'il est enfin exclu d'exonérer les prestations litigieuses au sens de l'art. 14 ch. 17 OTVA, dans la mesure où la mise à disposition des engins de musculation et de l'infrastructure du centre de fitness aux membres doit clairement être considéré comme une exception en conformité de l'art. 14 ch 17 let. d OTVA ;
51. Qu'en effet, l'on ne saurait suivre la recourante, lorsqu'elle prétend, à la limite de la mauvaise foi, que le centre de fitness qu'elle exploite ne peut être considéré comme un établissement sportif au sens de la disposition qui précède ;
52. Qu'il est pourtant manifeste qu'une salle de musculation ou de gymnastique doit être considérée comme une telle installation, permettant aux usagers d'utiliser les engins de

muscultation ou autres infrastructures été mis à leur disposition pour exercer leurs activités sportives, ces derniers devant être vus comme des outillages ou des machines fixés à demeure faisant donc partie d'une installation ou d'un établissement sportifs ;

53. Qu'il importe peu de qualifier les rapports contractuels liant la recourante à ses membres, puisque, même si l'on aboutissait à la conclusion qu'il s'agissait d'un contrat mixte comportant des caractéristiques du bail à loyer, il n'en demeure pas moins qu'il s'agit d'une mise à disposition des machines et autres infrastructures liées à un établissement sportif et donc de ce fait soumise à l'impôt (art. 14 ch. 17 let. d OTVA) ;

54. Que vu ce qui précède, les activités en cause, faisant partie du champ d'application de la TVA, ne peuvent pas être exonérées ou « exclues du champ de l'impôt » au sens de l'art. 14 OTVA ;

IV.

55. Qu'enfin, le moyen invoqué par la recourante tiré de la violation du principe de l'inégalité de traitement ne résiste pas à l'examen ;

56. Qu'en effet, le principe de l'égalité de traitement au sens de l'art. 4 al. 1 aCst., respectivement de l'art. 8 al. 1 Cst., exige que la loi elle-même et les décisions d'application de la loi traitent de façon égale les choses égales et de façon différente les choses différentes et n'est violé que lorsqu'on établit des distinctions juridiques qui ne se justifient par aucun motif raisonnable au regard de la situation de fait ou lorsqu'on omet d'opérer les distinctions qui s'imposent au vu des circonstances (ATF 126 V 53 consid. 3b ; 125 II 345 consid. 10b ; 124 V 15 consid. 2 ; 121 I 104 consid. 4° ; 121 II 204 consid. 4° ; 118 Ia 2 consid. 3a; Ulrich Häfelin/Georg Müller, Grundriss des allgemeinen Verwaltungsrechts, 3^{ème} éd., Zurich 1998, ch. 401 ss; Blaise Knapp, Précis de droit administratif, Bâle et Francfort-sur-le-Main 1991, ch. 485 ss) ;

57. Que selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, l'art. 31 de la Constitution fédérale de la Confédération Suisse du 29 mai 1874 (aCst.), respectivement les art. 27 et 94 Cst., confèrent aux concurrents un droit particulier à un traitement égal par la collectivité publique, cette position reposant sur l'idée que l'Etat doit adopter un comportement neutre à l'égard des concurrents directs agissant sur un marché libre et dont on en a déduit le principe de la neutralité concurrentielle (arrêt du Tribunal fédéral du 7 mars 2000, in Archives 70 230 consid. 9b ; ATF 125 I 431 consid. 4b/aa ; 124 II 193 consid. 8b [RDAF 1998 II 387] ; 124 II 382 consid. 8c ; 121 I 132 consid. 3b ; ATF 120 Ia 237 s. consid. 1a ; ATF 120 Ib 145 consid. 1c/aa ; décision non publiée de la Commission de céans du 21 juillet 2000 en la cause B. SA [CRC 1999-114], consid. 4c/bb [RDAF 2001 II 111]) ;

58. Qu'en l'espèce, selon les éléments en possession de la Commission de céans, les centres fitness exploités par Y. ne sont pas « exclus du champ de l'impôt » au sens de l'art. 14 OTVA, contrairement à ce que prétend la recourante, sous réserve des seules prestations offertes par une école de gymnastique, sise à ..., et de certains cours à l'attention des mamans et de leur bébé en tant que cours de formation et d'éducation (art. 14 ch. 9 OTVA) ;
59. Que l'ensemble des prestations englobées sous la dénomination « fitness » proposées par les divers centres de Y. sont soumis à la TVA, y compris les cours de gymnastique quelle que soit leur appellation et les cours de danse (par exemple, danse hip-hop) donnés dans ce cadre, l'AFC traitant ainsi de manière semblable les centres de fitness qu'ils soient exploités par la recourante ou par l'entité précitée ;
60. Qu'il résulte de ce qui précède que le recours, mal fondé, doit être rejeté et la décision attaquée confirmée ;
61. Que 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 imputant dans le dispositif l'avance sur les frais de procédure correspondants et remboursant le surplus éventuel (art. 63 al. 1 PA et art. 1ss, 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. SA est rejeté et la décision sur réclamation de l'Administration fédérale des contributions du 5 février 2002 est confirmée.
2. Les frais de procédure, par Fr. 3'500.- 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. 3'500.-.

3. Le présent jugement est notifié à X. SA 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 vice-président :

André Moser

La greffière :

Anne Tissot Benedetto