



CRC 2003-165

Président : Pascal Mollard  
Juges : Xavier Oberson ; Peter Spinnler  
Greffière : Liliane Subilia-Rouge

## **Décision du 12 avril 2005**

en la cause

**X. et partenaires, Y.**, ..., recourant,

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) ;  
distinction prestation de conseil / de formation

---

### **I. En fait :**

A.– X. est détenteur de la raison individuelle Y. qui a pour but, selon l'inscription au registre du commerce, l'analyse et conseil en personnel, ainsi que toutes opérations commerciales et financières. Selon les renseignements fournis par X., la plus grande partie de son activité consiste à donner un cours intitulé « Entraînement à l'efficacité ». La formation se compose d'une partie théorique et d'une partie pratique durant laquelle il veille à ce que la méthode soit comprise, respectée, appliquée et procède à l'analyse de l'efficacité du participant.

En principe le cours s'adresse à un patron qui inculquera ensuite la méthode à ses secrétaires, mais cette formation peut également être donnée à un groupe de secrétaires.

B.– Le 30 décembre 1998, il remplit le questionnaire pour l'enregistrement comme contribuable TVA, en indiquant qu'il fournissait des prestations de formation. Il expliqua dans un courrier subséquent que, selon les termes de son courrier du 24 octobre 1994 et de la réponse de l'AFC du 31 janvier 1995, il n'était pas assujéti et que la situation était demeurée identique. Suite à divers échanges de courrier et demandes de renseignements, l'AFC communiqua à X., par courrier du 6 août 1999, que « l'enseignement » qu'il fournissait constituait en fait du coaching imposable, c'est-à-dire du conseil imposable au taux normal. L'AFC insistait dès lors pour que X. lui fasse parvenir ses comptes de 1998 ainsi que le chiffre d'affaires réalisé depuis le 1<sup>er</sup> janvier 1999 jusqu'à ce jour. L'AFC ajoutait que, s'il s'avérait que les conditions d'assujétissement étaient remplies, elle tiendrait exceptionnellement compte, pour la date d'inscription dans le registre des contribuables, de la fausse information donnée en 1995. Le 13 août 1999, X. contesta le point de vue de l'AFC, en se référant notamment à l'art. 14 ch. 9 de l'ordonnance du 22 juin 1994 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (OTVA ; RO 1994 1464 et les modifications ultérieures). Par courrier du 13 juillet 2001, l'AFC releva la distinction qu'il convenait d'opérer entre prestations de formation et prestations de conseil et réitéra sa demande relative à la production des comptes des années 1998, 1999 et 2000, afin de déterminer si le chiffre d'affaires réalisé entraînait l'assujétissement au sens des art. 17 et 19 OTVA, resp. 21 et 25 de la loi fédérale du 2 septembre 1999 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (LTVA ; RS 641.20).

C.– En date du 25 janvier 2002, l'AFC (division de révision) communiqua à X. qu'il remplissait les conditions d'assujétissement à partir du 1<sup>er</sup> janvier 1999. Tout en contestant son assujétissement, celui-ci demanda à bénéficier du taux de dette fiscale nette.

D.– Suite au courrier de X. du 16 juillet 2001, l'AFC rendit en date du 13 mai 2002 une décision confirmant qu'elle considérait les prestations fournies par ce dernier comme des prestations de conseil imposables au taux normal, entraînant l'assujétissement à partir du 1<sup>er</sup> janvier 1999. L'AFC établit en même temps un décompte complémentaire n° (...) pour la période du 1<sup>er</sup> janvier 1999 au 31 décembre 2000 portant sur un montant de Fr. 23'843.--. Elle indiquait que l'assistance individuelle de personnes à leur lieu de travail dans le but principal de résoudre des problèmes, respectivement d'améliorer les performances du collaborateur, était assimilée à une prestation de conseil ou analogue à du conseil (coaching) imposable. Une part de formation pouvait être contenue dans une telle prestation, mais devait être considérée comme une prestation accessoire au coaching.

E.– Par acte du 15 mai 2002, X. déposa une réclamation contre la décision précitée. De son point de vue, les prestations qu'il fournissait tombaient exactement dans le cadre de l'art. 14 ch. 9 OTVA. Son enseignement n'avait rien à voir avec une activité de conseil, et c'était même une règle de conduite de sa méthode de ne jamais résoudre un problème à la place du client.

F.– Par décision sur réclamation du 30 septembre 2003, l’AFC rejeta la réclamation de X. et confirma la décision du 13 mai 2002, reprenant les arguments déjà mentionnés.

G.– Le 13 octobre 2003, X. (ci-après : le recourant) a interjeté un recours contre la décision sur réclamation de l’AFC devant la Commission fédérale de recours en matière de contributions (ci-après : la Commission de recours ou de céans). Il estime que l’argumentation de l’AFC est erronée et que ses prestations, qui consistent en l’enseignement de règles universelles, fixes et identiques pour toute personne, doivent bénéficier de l’exonération de l’art. 14 ch. 9 OTVA.

H.– Par réponse du 5 décembre 2003, l’AFC a conclu au rejet du recours. Elle confirme les arguments développés dans sa décision sur réclamation, précisant en particulier que le recourant travaille sur le potentiel personnel du client et sur l’optimisation de ce potentiel, ce qui présuppose une analyse de situation.

G.– Le 7 janvier 2004, le recourant a fait parvenir à la Commission de recours une réplique apportant des précisions quant à la nature des cours dispensés. L’AFC a pour sa part renoncé à 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<sup>er</sup> 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 date du 30 septembre 2003 (et non 2002 comme indiqué erronément sur la décision) et le recours a été adressé à la Commission de céans le 13 octobre 2003 (date du sceau postal : 14 octobre 2003). Le recours est ainsi 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) Selon l'art. 49 PA, le recourant peut invoquer la violation du droit fédéral, la constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents et l'inopportunité. Toutefois, la Commission de recours constate les faits d'office et n'est en aucun cas liée par les motifs invoqués à l'appui du recours (art. 62 al. 4 PA). Elle peut s'écarter des considérants juridiques de la décision attaquée aussi bien que des arguments des parties. Les principes de la maxime inquisitoire et de l'application d'office du droit sont cependant limités dans la mesure où l'autorité compétente ne procède spontanément à des constatations de fait complémentaires ou n'examine d'autres points de droit que si les indices correspondants ressortent des griefs présentés ou des pièces du dossier (ATF 119 V 349 consid. 1a, 117 Ib 117 consid. 4a, 117 V 263 consid. 3b, 110 V 53 consid. 4a ; André Moser, in Moser/Uebersax, Prozessieren vor eidgenössischen Rekurskommissionen, Bâle et Francfort-sur-le-Main 1998, ch. 1.6ss ; André Grisel, Traité de droit administratif, vol. 2, Neuchâtel 1984, p. 927 ; Alfred Kölz/Isabelle Häner, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 2e éd., Zurich 1998, ch. 112, 603 et 67 ; Urs Behnisch, Die Verfahrensmaximen und ihre Auswirkungen auf das Beweisrecht im Steuerrecht, in Archives de droit fiscal suisse [Archives] 56 577 ss).

b) En l'occurrence, le dispositif de la décision attaquée fait état d'un montant de TVA dû de Fr. 28'843.--. Il ressort cependant du reste du dossier, notamment du décompte complémentaire du 13 mai 2002, de la première décision de l'AFC, ainsi que de la partie « fait » de la décision attaquée, que le montant de TVA dû est de Fr. 23'843.--. En vertu de la maxime inquisitoire, la Commission de recours est habilitée à corriger ce qui est manifestement une pure erreur de plume. Il convient dès lors d'annuler le point 4 du dispositif de la décision attaquée qui fixe le montant de TVA dû à Fr. 28'843.-- et de retenir le montant de Fr. 23'843.--.

3.- 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 (ci-après : brochure n° 18) du mois de mai 1995 relative à l'éducation, l'enseignement, le perfectionnement, la recherche et le développement, brochure qui a été remplacée en août 1999 par la brochure sur la formation et la recherche.

b) 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 en date du 3 novembre 2000 par le Tribunal fédéral, in Archives 71 402). 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 II 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 63 448). 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 II 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 II 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

63.75 consid. 4c ; Riedo, op. cit., p. 115).

c) aa) Les prestations fournies dans le domaine de l'éducation et de l'enseignement (art. 14 ch. 9 OTVA) tendent à l'augmentation du bien-être, par l'accroissement des connaissances de l'intéressé. On retiendra en particulier que sont visées les prestations en matière de formation sous toutes formes et de quelque niveau que ce soit (cf. Chantal Zbinden, La TVA dans le domaine de l'enseignement et de la formation : portée et incidences d'une exonération, in RDAF 1997 II p. 55). Les cours de perfectionnement et les séminaires font par exemple partie de la liste non exhaustive dressée par l'AFC (ch. 607 et 608 des Instructions 1997 à l'usage des assujettis TVA). Il n'en découle toutefois pas qu'une prestation doit être automatiquement exclue du champ dès l'instant où elle entretient d'une manière ou d'une autre un rapport avec l'enseignement. L'application de l'art. 14 ch. 9 OTVA présuppose que la transmission de connaissances ou de compétences particulières jouent un rôle primordial (cf. brochure n° 18 ch. 3 ; ATF du 20 septembre 2000 consid. 3c et les références citées, in Archives 71 57 ss ; JAAC 65.82 consid. 3b/aa).

bb) Les conseils sont des prestations de services imposables, alors que la formation est exclue du champ de l'impôt. C'est pourquoi il est important de délimiter les prestations dans le domaine de la formation des prestations de conseil imposables. Il n'est pas rare que soient fournies des prestations qui contiennent non seulement des éléments d'enseignement, mais aussi des éléments de conseil. Les pures prestations de conseil, comme par exemple les conseils en gestion, les conseils juridiques, l'orientation professionnelle, consistent également à transmettre un savoir au mandant, mais ce n'est en principe pas leur but premier. Dans ce cas, les éventuelles prestations dans le domaine de la formation se trouvent au second plan et la totalité de la contre-prestation est imposable. Il est parfois malaisé de distinguer le conseil de la formation. Dans la brochure n° 18 susmentionnée (ch. 3.8 let. b), l'AFC s'appuie sur les critères suivants pour considérer qu'il y a prestation de conseil :

- le contrat est adapté au client de manière individuelle ;
- le fournisseur de la prestation procède à une analyse de la situation chez le destinataire de la prestation et élabore, sur la base des résultats de l'analyse, des solutions aux problèmes ;
- on procède à une analyse de la situation et on prend les mesures nécessaires pour résoudre le problème.

L'AFC range le coaching parmi les prestations analogues à du conseil. Le coaching consiste à engager une personne précise afin d'atteindre un but précis ou de résoudre un problème spécifique à l'aide d'une solution individuelle. Il implique la définition et l'analyse du but à atteindre ou du problème à résoudre, la recherche des moyens ou des méthodes pour y parvenir, puis leur application. Contrairement au cas de figure de la formation, il ne peut y avoir de changement d'acteurs (coach et coaché) dans une prestation de coaching. Même si une éventuelle part de formation peut être contenue dans une telle prestation, ce n'est qu'à titre accessoire.

cc) L'exposé de la pratique de l'AFC révèle une interprétation restrictive de l'art. 14 ch. 9 OTVA, puisque, du point de vue de l'AFC, seules les prestations consistant exclusivement en la transmission de connaissances ou de compétences au consommateur final sont exonérées au sens dudit article (cf. aussi ATF du 20 septembre 2000, in Archives 71 57 ss, consid. 3c in fine). La Commission de recours a déjà confirmé que la pratique de l'AFC relevée ci-dessus était conforme à la lettre et à l'esprit de l'art. 14 ch. 9 OTVA, en particulier au regard du principe de la généralité de l'impôt commandant une interprétation restrictive des exonérations (JAAC 69.113 consid. 2c/cc). Cela étant, il est clair que la distinction est parfois malaisée en pratique entre un cours privé (exonéré) et une prestation de conseil imposable telle que du coaching (cf. dans ce sens Zbinden, op. cit., p. 56).

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 de disposition semblable, mais il n'y a pas lieu d'appliquer d'autres règles en la matière. En vertu du principe de l'unité de la prestation, 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 les décisions de la Commission de recours in JAAC 66.55 consid. 2c, 65.103 consid. 4b, 63.93 consid. 7a/bb, 63.92 consid. 3b-d et 63.75 consid. 5a, et aussi du 24 septembre 2003, en la cause B. [CRC 2003-021], consid. 5b, résumée in Revue fiscale 2004 p. 238 s., confirmée par ATF du 29 juin 2004, in plädoyer 6/2004 p. 67 ss ; voir aussi les ATF du 4 mars 2004 consid. 3.1, in RDAF 2004 II p. 444, et du 7 décembre 2001 consid. 2, in RDAF 2003 II p. 23 ; Pascal Mollard, Commentaire de l'art. 17 LTVA, in mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Bâle/Genève/Munich 2000, p. 1225 s.). 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. Ceci est également valable lorsque l'assujetti exerce diverses activités qui visent un but économique unique (décision de la Commission de recours du 18 août 2003, en la cause S. [CRC 2002-109], consid. 2b ; également JAAC 66.95 consid. 2c, 63.92 consid. 3b ; décision du 3 février 1999, in TVA-Journal 1/99 p. 24 consid. 4b et du 24 septembre 1998, in TVA-Journal 4/98 p. 166 consid. 5a, avec les références).

Dans cette perspective, il n'est pas impossible qu'une opération unique imposable englobe des composantes qui seraient exonérées si elles devaient être envisagées séparément. A l'inverse, il se peut aussi qu'une opération unique exonérée intègre des éléments relevant d'une activité imposable. Il convient dans chaque cas d'espèce de procéder à une appréciation sur la base de l'ensemble des éléments de faits et de la réalité économique avant de décider si l'on est en présence d'une opération unique ou si les diverses composantes obéissent à des règles fiscales distinctes (décisions de la Commission de recours du 18 août 2003, en la cause S. [CRC 2002-109], consid. 2b ; JAAC 66.95 consid. 2c, 66.55 consid. 2c, 63.92 consid. 3e). Le même raisonnement s'applique lorsqu'une prestation globale réunit des composantes qui sont toutes imposables, mais à des taux différents, ou encore lorsqu'une opération unique non assujettie intègre des éléments relevant d'une activité imposable (à propos de ces différents cas de figure,

cf. Chantal Degottex, TVA et taux réduit : premières expériences, in Festschrift SRK/Mélanges CRC, Lausanne 2004, p. 172 ss).

bb) 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 (entre autres, ATF du 4 mars 2004 consid. 3.2, in RDAF 2004 II p. 445). 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. décisions publiées in JAAC 63.93 consid. 7a/cc et 63.75 consid. 5a ; 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. 57 ; également très réticent Mollard, Commentaire..., op. cit., p. 1226 s.). C'est sur la base d'une appréciation économique de la prédominance ou de la subordination que l'on doit juger quelles prestations doivent être qualifiées de principales ou d'accessoires (ATF du 7 décembre 2001 consid. 2, in RDAF 2003 II p. 23).

4.- a) En l'espèce, l'activité du recourant prend la forme suivante : il se rend chez le client, auquel il amène le matériel de cours, pour une journée d'entraînement pratique, sur poste, qui dure en moyenne entre 10 et 12 heures et revient pour une visite de contrôle qui a lieu 1 à 2 mois après l'entraînement (selon courrier du 11 mars 1999 à un client). Dans un courrier du 28 septembre 1998 à un futur client, le recourant présente ainsi son activité : « C'est la solution concrète et immédiate pour tout chef d'entreprise [...] elle permet de traiter le même volume de travail en 10 à 15% de temps en moins, de diminuer les perturbations et d'améliorer l'efficacité interne. [...] Cette formation étant totalement individuelle et se déroulant en situation réelle, dans l'entreprise, sur le poste de travail et en traitant le travail habituel, elle est ainsi immédiatement intégrée par la personne qui la reçoit, tenant compte de ses habitudes de travail et de son environnement. Cette façon de procéder a l'avantage de produire une amélioration immédiate et durable de l'efficacité individuelle, une meilleure maîtrise du poste et une diminution de la dispersion et du stress ». Le recourant reprend en ceci son dépliant publicitaire, qui explique : « Parce que vous êtes totalement différent de tout autre dirigeant, seule une approche totalement individuelle et personnalisée vous permettra d'utiliser pleinement votre potentiel ! ». Il précise sur son site internet : « Le but de cette formation est de permettre à ces personnes de faire leur travail en moins de temps [...] et avec beaucoup moins de stress ».

Dans le cadre de ses contacts avec l'AFC, le recourant a redéfini les termes exposés ci-dessus. Il a notamment expliqué que sa méthode s'applique à n'importe quelle activité. La formulation « approche totalement individuelle et personnalisée » signifie simplement que l'enseignement est individuel et que la formation respecte les habitudes du participant (par exemple si le participant utilise un agenda papier, on ne lui demandera pas d'employer un



agenda électronique), selon l'entretien téléphonique du 26 septembre 2001 entre le recourant et l'AFC. De même par courrier du 16 janvier 2001, il a soutenu que son enseignement est toujours le même et ne procède jamais d'une analyse préalable de la situation. Il s'agit d'une méthode universelle de résolution des problèmes liés à l'activité professionnelle des cadres et dirigeants. La pédagogie est totalement non directive (lettre du 15 mai 2002). Dans son recours, le recourant confirme la distance prise par rapport aux documents fournis aux clients. La formule « approche totalement individuelle et personnalisée » n'est pas fautive, mais viserait avant tout un but publicitaire. En fait, son apport se limite à enseigner de façon théorique pendant 1h30 à 2h30 la méthode et ensuite à vérifier que le client l'applique correctement dans la pratique sans donner aucun conseil. Il se limite à transmettre un savoir (la méthode), sans effectuer d'analyse de situation (« il nous est complètement égal de connaître ou non l'organigramme de l'entreprise, les titres et fonctions de la personne ainsi que ses connaissances métier propres, »). Ses prestations ne visent pas autre chose que « l'apprentissage et [...] l'enseignement de règles universelles, fixes et identiques pour toute personne ». Finalement, dans la réplique, le recourant compare son cours à celui d'un professeur de langue dans un cours privé, qui doit connaître le niveau de connaissance de son élève.

Le recourant relativise également les termes de son inscription au registre du commerce (selon laquelle sa raison individuelle a pour but l'analyse et conseil en personnel, ainsi que toutes opérations commerciales et financières), en disant qu'elle date de 1988 et que depuis ce moment son activité a évolué mais qu'il n'a pas modifié l'inscription car son activité est toujours en rapport avec les personnes/le personnel (lettre du 15 mai 2002).

b) aa) Les composantes de l'offre du recourant telles que la conception, l'organisation, l'assistance, la transmission de connaissances, etc., forment un ensemble complet de prestations et permettent à ses clients d'apprendre à gérer leur charge de travail et leur productivité. Les différentes composantes se trouvent dans un rapport objectif, personnel et temporel et font partie de la prestation globale. Sur la base de ces relations concrètes et économiques, elles constituent une prestation unique, qui ne peut pas être séparée en parties distinctes du point de vue de la TVA. Il convient à présent de se demander si la composante formation est subordonnée, de telle sorte qu'elle partagerait le sort TVA de l'ensemble de la prestation et serait soumise à la TVA, ou si elle est principale, ce qui entraînerait une exonération des prestations du recourant (consid. 3d).

bb) Comme déjà évoqué précédemment, la qualification des opérations de formation par opposition aux prestations de conseil peut s'avérer délicate. Cela étant, il convient de garder à l'esprit le fait que la notion de « formation » au sens de l'art. 14 OTVA est indiscutablement plus étroite que la notion de « formation » au sens commun.

En ce qui concerne la qualification des opérations du recourant, la Commission de recours ne peut que constater que les déclarations de celui-ci sont pour le moins contradictoires. Contrairement à ce que le recourant a soutenu à plusieurs reprises, la Commission de recours estime que l'on ne peut pas faire abstraction du terme « individuel » qui revient dans tous les

documents adressés à la clientèle. Même si cet élément ne suffit pas à lui seul à faire admettre qu'il y a prestation de conseil plutôt que prestation de formation, il constitue néanmoins un premier indice indiquant la direction à prendre.

La Commission de recours relève ensuite le lien très étroit existant entre les prestations du recourant et l'activité économique des entreprises dont proviennent ses clients. Alors que la formation tend à l'augmentation du bien-être, par l'accroissement des connaissances de l'intéressé, les prestations litigieuses tendent avant tout à l'accroissement du rendement économique de l'entreprise concernée. Ce n'est pas l'épanouissement personnel de l'individu qui est recherché. L'exonération prévue par l'art. 14 ch. 9 OTVA s'explique par des raisons de politique de la formation, c'est-à-dire par le souci d'alléger la charge fiscale pesant sur les personnes en formation. On ne peut par contre pas soutenir que cette disposition a pour but de permettre aux entreprises d'appliquer des méthodes permettant d'augmenter leur bénéfice en réalisant des économies d'impôt. Or c'est bien le résultat qui serait atteint en l'espèce si l'on considérait que le recourant fournit à clients des prestations de formation non imposables.

Quant à la relation unissant le recourant à ses clients, il faut constater qu'elle n'est pas typique de celle unissant l'élève à un professeur. En premier lieu, les connaissances ne peuvent être transmises en tant que telles ; les prestations litigieuses ne se conçoivent que sur le lieu de travail du client et perdent leur sens si celui-ci n'est pas « en activité ». Ensuite, le recourant garantit un résultat concret, faute de quoi le cours sera entièrement remboursé. Cette optique commerciale affirmée est bien éloignée de la relation classique entre enseignant et enseigné. Ces divers éléments amènent la Commission de recours à considérer qu'il n'y a pas formation au sens de l'art. 14 ch. 9 OTVA mais coaching. Comme le relève à juste titre l'AFC dans sa réponse, l'intervention du coach porte sur toutes les compétences qui ne dépendent pas exclusivement de connaissances techniques. On considère le coaché comme une personne capable de trouver des solutions aux situations qu'elle rencontre et d'apprendre par elle-même, plutôt que nécessitant l'assimilation d'un savoir. Or le recourant travaille effectivement sur le potentiel personnel du client et sur l'optimisation de ce potentiel. En outre, ce n'est pas par hasard que les prestations du recourant ne se conçoivent que sur le lieu de travail du client. En effet, le but des prestations fournies est bien, quoiqu'en dise le recourant, contredit en ceci par la réalité des faits, de trouver une solution aux problèmes de stress et d'organisation rencontrés par le client sur son lieu de travail, ce qui présuppose une analyse préalable - si brève soit-elle - de la situation, ce qui est typique des prestations de conseil. Le fait que la prestation puisse contenir une part de formation n'influe nullement sur l'appréciation du cas. En effet, le point fort de la prestation n'est pas la transmission de connaissances, mais l'analyse de situation et - surtout - l'accompagnement sur le lieu de travail. C'est dès lors à juste titre que l'AFC a considéré que l'activité du recourant ne pouvait pas être exclue du champ de l'impôt en vertu de l'art. 14 ch. 9 OTVA.

5.- Les considérations qui précèdent conduisent la Commission de céans à admettre le recours au sens du considérant 2 et à annuler le point 4 du dispositif de la décision sur

réclamation du 30 septembre 2003, dans ce sens que le montant de TVA dû se monte à Fr. 23'843.--. Le recours étant certes partiellement admis, mais uniquement en raison d'une erreur de plume figurant au dispositif de la décision attaquée, le recourant étant débouté au surplus, en application de l'art. 63 al. 1 PA, les frais de procédure, par Fr. 1'500.--, comprenant l'émolument d'arrêté et les émoluments de chancellerie, sont mis à la charge du recourant qui succombe pour l'essentiel. 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 X. et partenaires, Y., du 13 octobre 2003 est partiellement admis au sens du considérant 2 et le point 4 du dispositif de la décision sur réclamation de l'Administration fédérale des contributions du 30 septembre 2003 est annulé en ce sens que le montant de TVA dû se monte à Fr. 23'843.--. La décision attaquée est confirmée au surplus.
2. Les frais de procédure, par Fr. 1'500.--, comprenant l'émolument d'arrêté et les émoluments de chancellerie, sont mis à la charge du recourant et imputés sur l'avance de frais de Fr. 1'500.--.
3. La présente décision est notifiée au recourant 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<sup>e</sup> jour avant Pâques au 7<sup>e</sup> jour après Pâques inclusivement ;
- b) Du 15 juillet au 15 août inclusivement ;
- c) Du 18 décembre au 1<sup>er</sup> janvier inclusivement.

Commission fédérale de recours en  
matière de contributions

Le président

La greffière

Pascal Mollard

Liliane Subilia-Rouge