



CRC 2002-063

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

Décision du 13 juillet 2004

en la cause

X., ..., 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 (OTVA) ;
exonération.

I. En fait :

A.– X., association de droit privé au sens des art. 60 ss du Code civil suisse du 10 décembre 1907 (CC ; RS 210) non inscrite au registre du commerce, est immatriculée au registre de l'Administration fédérale des contributions (AFC) depuis le ... en qualité d'assujettie au sens

de l'art. 17 de l'ordonnance du 22 juin 1994 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (OTVA; RO 1994 1464 et les modifications ultérieures). Y. est un établissement appartenant à X. Toutes les Soeurs sont rattachées à X. et une partie d'entre elles travaillent dans certains établissements, dont A., B., C., ainsi qu'auprès de D., de E. et de F. Certaines accomplissent des tâches ayant trait aux soins des malades (personnel soignant de A., infirmière à G.), à l'assistance sociale (assistante sociale), à l'éducation et à la formation (maîtresse pour l'école de ..., Sœur pour le catéchisme à l'école de ... et au collège ...). D'autres remplissent des tâches administratives, de conseil et d'économie ménagère (à A. et à C.).

B.– De juillet à août 1997, X. fut soumise à un contrôle fiscal en vertu de l'art. 50 OTVA portant sur la période du 1^{er} janvier 1995 au 30 juin 1997. Il en est résulté deux décomptes complémentaires, dont le décompte n° (...) du 26 août 1997. Par ce dernier, l'inspecteur de l'AFC a signifié à l'assujettie de s'acquitter d'une reprise d'impôt d'un montant de Fr. 72'604.--, plus intérêts moratoires dès le 30 août 1996. Ce redressement fiscal concernait des chiffres d'affaires soumis, mais non imposés, en l'occurrence ceux provenant de la mise à disposition du personnel. Par courrier du 11 septembre 1997, l'assujettie contesta l'existence de la créance fiscale résultant du décompte précité, soit la reprise d'impôt de Fr. 72'604.--.

C.– En date du 4 avril 2000, l'AFC rendit une décision formelle (art. 51 al. 1 OTVA), par laquelle elle confirmait la teneur du décompte complémentaire susmentionné. Agissant par voie de réclamation selon l'art. 52 OTVA, l'assujettie requit, le 3 mai 2000, l'autorité fiscale d'annuler ce prononcé et de renoncer à l'encaissement de la créance litigieuse au motif qu'il n'existait aucun prêt de personnel entre X. et A., respectivement C. et que l'on était en présence d'une relation basée sur des contrats de travail. A titre subsidiaire, l'assujettie soutint que même s'il fallait admettre la thèse du prêt de personnel, elle devrait bénéficier de l'exonération consentie par l'art. 14 ch. 10 OTVA. Par décision sur réclamation du 16 avril 2002, l'AFC confirma la créance fiscale du décompte complémentaire n° (...) du 26 août 1997.

D.– A l'encontre de la décision sur réclamation présentée, X. (ci-après : la recourante) a interjeté recours auprès de la Commission fédérale de recours en matière de contributions (ci-après : la Commission de céans ou de recours) par acte du 7 mai 2002. La recourante maintient les arguments invoqués par sa réclamation du 3 mai 2000 et demande, de manière implicite, à pouvoir bénéficier des motifs d'exonération prévue par l'art. 14 ch. 2 OTVA.

E.– Par réponse du 24 juin 2002, l'AFC a conclu au rejet du recours sous suite de frais. Elle rappelle que les chiffres d'affaires litigieux proviennent de rapports juridiques portant sur des prestations de services, lesquelles doivent être considérées comme une mise à disposition de personnel. De plus, lorsque ce même personnel remplit des tâches administratives ou de conseil (comme effectuer la correspondance ou tenir la comptabilité) ou encore d'économie ménagère, la mise à disposition est toujours imposable au taux normal, selon le ch. 610b des Instructions 1997 à l'usage des assujettis TVA (ci-après : Instructions). En outre, l'AFC a constaté qu'à partir du 1^{er} janvier 1997, les décomptes individuels de salaires ont été établis par

A. et qu'ils mentionnent comme employeur X. Elle estime enfin que les prestations faisant l'objet du présent recours, à savoir la mise à disposition du personnel, ne peuvent être exclues de l'impôt au titre de l'art. 14 ch. 2 ou 10 OTVA.

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

II. En droit :

1.- a) Conformément à l'art. 8 al. 1 des dispositions transitoires (disp. trans.) de l'ancienne Constitution fédérale de la Confédération suisse du 29 mai 1874 en vigueur jusqu'au 31 décembre 1999 (aCst.), respectivement à l'art. 196 ch. 14 al. 1 de la nouvelle Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst.; RS 101), le Conseil fédéral était tenu d'édicter des dispositions d'exécution relatives à la TVA, qui devaient avoir effet jusqu'à l'entrée en vigueur d'une législation fédérale en la matière. Sur cette base, le Conseil fédéral a adopté l'OTVA. Le 2 septembre 1999, le parlement a accepté la loi fédérale régissant la taxe sur la valeur ajoutée (LTVA; RS 641.20). Cette dernière étant entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2001 (Arrêté du Conseil fédéral du 29 mars 2000; RO 2000 1346), l'OTVA a été abrogée à partir de cette même date. Toutefois, selon l'art. 93 al. 1 LTVA, les dispositions abrogées, ainsi que leurs dispositions d'exécution sont applicables, sous réserve de l'art. 94 LTVA, à tous les faits et rapports juridiques ayant pris naissance au cours de leur validité.

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

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

En l'espèce, la décision sur réclamation de l'autorité fiscale a été rendue le 16 avril 2002 et a été dûment notifiée le 17 avril 2002. Le délai de recours échéant le 17 mai 2002, le recours adressé en date du 8 mai à la Commission de céans a été déposé en temps utile. Un examen préliminaire du recours révèle en outre que cet acte remplit les exigences posées aux art. 51 et 52 PA et qu'il ne présente aucune carence de forme ni de fond. Il y a dès lors lieu d'entrer en matière.

c) Il sied enfin de préciser l'objet du litige, dans la mesure où, par ses conclusions, le recourant est à même de réduire ce dernier (en n'attaquant plus certains points de la décision entreprise) (André Moser, in Moser/Uebersax, Prozessieren vor eidgenössischen Rekurskommissionen, Bâle et Francfort-sur-le-Main 1998, ch. 2.13 et 2.85). En l'occurrence, l'imposition des prestations comprises dans le décompte complémentaire n° (...), notamment des

prestations d'hébergement, de la vente de matériel scolaire et de la location de machine à écrire, n'est pas contestée par la recourante et est entrée en force. Elle ne sera donc pas discutée par la suite. N'est pas non plus contesté le fait que les prestations des Sœurs effectuant des tâches ayant trait aux soins des malades, à l'assistance sociale, à l'éducation et à la formation sont exonérées au sens impropre. L'objet du litige se limite par conséquent à l'examen de la contestation de la taxation des prestations administratives, de conseil et d'économie ménagère effectuées par les Sœurs auprès de A. à ... et de C. à ..., selon le décompte n° (...) du 26 août 1997.

2.- a)

aa) Au terme de l'art. 4 let. a et b OTVA, sont soumises à l'impôt les livraisons de biens et les prestations de services effectuées par des assujettis à titre onéreux sur le territoire suisse, pour autant qu'elles ne soient pas expressément exclues du champ de l'impôt sur la base de l'art. 14 OTVA. Selon l'art. 6 al. 1 OTVA, est considérée comme prestation de services toute prestation qui ne constitue pas la livraison d'un bien. Les prestations de services sont donc définies de manière négative. La prestation de services se présente comme un comportement consistant à faire ou à ne pas faire un acte ou à tolérer un acte ou une situation, pour autant que ce comportement n'ait pas pour objet le transfert du pouvoir de disposer d'un bien corporel (Jean-Marc Rivier/Annie Rochat Pauchard, *Droit fiscal suisse, La taxe sur la valeur ajoutée*, Lausanne 2000, p. 43). Pour délimiter le cercle des prestations de services imposables, le Conseil fédéral a choisi d'énumérer de façon explicite les opérations qui doivent être exclues du champ de l'impôt. Il en résulte que tout ce qui ne figure pas dans cette énumération (liste négative) doit être imposé (Département fédéral des finances, *Commentaire de l'Ordonnance régissant la taxe sur la valeur ajoutée du 22 juin 1994*, commentaire ad art. 6, p.5). Il convient encore de rappeler que 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 du 11 janvier 2000, publiées dans la Jurisprudence des autorités administratives de la Confédération [JAAC] 64.80, consid. 3a et du 14 avril 1999, in JAAC 63.93, consid. 4 in initio; Daniel Riedo, *Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht*, Berne 1999, p. 143 ss ; Pascal Mollard, *La TVA suisse et la problématique des exonérations*, in *Archives de droit fiscal suisse* [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 (ou sens impropre), dans la mesure où l'on ne peut déduire l'impôt préalable (ATF 124 II 202 consid. 5e [RDAF 1998, 2^e partie, p. 397]; Mollard, op. cit., p. 447 s.). Selon la jurisprudence et la doctrine, le champ d'application de la TVA ne doit pas être restreint par une définition extensive des opérations exonérées de l'impôt (ATF 124 II 377 consid. 6a, 124 II 202 consid. 5e [RDAF 1998, 2^e partie, p. 397], 123 II 302 consid. 5b [RDAF 1997, 2^e partie, p. 751]; décision de la Commission fédérale de recours en matières de douanes du 23 février 2000, publiée in JAAC 64.84, consid. 3b; décisions non publiées de la Commission de céans du 9 février 2001, en

la cause T. [CRC 1999-073], consid. 3a/aa et du 15 août 2000, en la cause P. SA et al. [CRC 2000-012 à 014], consid. 3a/cc; Riedo, op. cit., p. 115).

bb) Pour qu'une opération entre dans le champ de la TVA, l'existence d'une contre-prestation est nécessaire (Riedo, op. cit., ch. 6, p. 223 ss, en particulier ch. 6.4.2, p. 239 ss, cf. également la note de bas de page n° 211 p. 62). Ce critère découle tant de l'art. 4 que de l'art. 26 al. 2 OTVA. Est réputé contre-prestation tout ce que le destinataire, ou un tiers à sa place, dépense en contrepartie de la livraison ou de la prestation de services (art. 26 al. 1 et 2 OTVA). La Commission de céans a déjà eu l'occasion de définir cette notion à plusieurs reprises (voir notamment les décisions du 6 mai 1998, consid. 5a, publiée in TVA/MWST/VAT-Journal 2/98, p.91 ss, du 22 septembre 1998 en la cause C. [1997-079] consid. 4a et du 24 avril 1997, en la cause D. [CRC 1997-041] consid. 4a, avec les renvois). Elle a considéré que l'existence d'une contre-prestation ne peut être admise que si trois conditions principales sont remplies :

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

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

cc)

aaa) Pour déterminer l'existence et l'étendue d'une prestation soumise à la TVA, il s'agit d'abord de considérer les choses d'un point de vue économique. Les rapports de droit privé qui peuvent être à la base des prestations ont en principe seulement une valeur d'indice et ne peuvent à eux seuls justifier une classification ayant valeur générale (cf. Stephan Kuhn/Peter Spinnler, Mehrwertsteuer, Muri/Berne 1994, p. 38 in fine et 41; voir aussi décisions de la Commission fédérale de recours en matière de contributions du 6 mai 1998, CRC 1997-015 et CRC 1997-043, en les causes H. c. AFC et V. c. AFC, consid. 4b/bb). L'approche économique résulte à cet égard de l'essence et du but de la TVA, qui, en tant qu'impôt général sur la consommation, taxe la consommation et repose sur des concepts économiques comme les livraisons et les prestations de services (cf. décision de la Commission fédérale de recours en matière de contribution du 18 mai 1998, en la cause A. SA, [CRC 1997-014], consid. 7).

bbb) Il convient également de rappeler que les critères du droit des impôts directs, de même que ceux dégagés en matière d'assurances sociales, ne sont pas déterminants, ces derniers ne pouvant revêtir, au mieux, qu'une valeur d'indices (voir arrêt du Tribunal fédéral du 27 octobre 2000, consid. 4b/bb, in RDAF 2001, 2^e partie, p. 56 ; la décision de la Commission fédérale de recours en matière de contribution du 29 juillet 1999, CRC 1998-015, en la cause R., consid. 4a/bb ; Archives 66 163 consid. 2b ; 61 813 consid. 2b).

b) Ceci dit, certaines opérations qui se situent dans le champ d'application de l'impôt, peuvent être exonérées. Font notamment partie de ces exonérations au sens technique, les soins hospitaliers et les soins médicaux dans les hôpitaux (art. 14 ch. 2 OTVA), ainsi que la mise à disposition de personnel par des institutions religieuses (art. 14 ch. 10 OTVA).

aa) L'art. 14 ch. 2 OTVA dispose que sont « exclus du champ de l'impôt » les soins hospitaliers et les soins médicaux dans les hôpitaux, dans le domaine de la médecine humaine, y compris les opérations qui leur sont étroitement liées, fournis par des hôpitaux ou par des centres de soins médicaux et de diagnostic. Cette exonération trouve son assise dans l'art. 8 al. 2 let. b ch. 2 disp. trans. aCst. (art. 196 ch. 14 al. 1 let. b pt 2 Cst. ; arrêt non publié du Tribunal fédéral du 3 août 2000, en la cause C. [2A.527/1998], consid. 6 ss), qui prévoit que les prestations dans le domaine de la santé ne sont pas imposables et ne donnent pas droit à la déduction de l'impôt préalable. L'AFC a défini sa pratique en la matière dans les Instructions 1997 (ch. 590 et 591) et dans les brochures d'information (en particulier la brochure n° 610.507-24 concernant 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] de janvier 1996).

bb) L'art. 14 ch. 10 OTVA établit que la mise à disposition de personnel par des institutions religieuses ou philosophiques sans but lucratif à des fins ayant trait au soin des malades, à l'assistance et à la sécurité sociale, à la protection de l'enfance et de la jeunesse, à l'éducation et à la formation, ainsi qu'à l'Eglise, à la charité et à des buts d'utilité publique est exclu du champ de l'impôt. Cette disposition contient deux éléments cumulatifs : il faut, d'une part, l'existence d'une institution religieuse ou philosophique sans but lucratif, et, d'autre part, que l'activité des personnes mises à disposition correspondent à la liste des tâches du ch. 610a des Instructions 1997. Il convient de préciser que ces mêmes Instructions imposent que le contrat de mise à disposition de personnel entre l'employeur (bailleur de services) et l'entreprise locataire de services soit conclu en la forme écrite (ch. 610c).

3.- a) Il s'agit dans un premier temps de caractériser les contrats susceptibles de correspondre au cas litigieux en dégagant leurs traits spécifiques.

aa) Le contrat de travail est le contrat par lequel une personne s'engage pour une durée déterminée ou indéterminée à fournir, dans une situation de subordination, ses services à une autre, moyennant le paiement d'un salaire (cf. ég. CO 319). Le contrat met donc en relation deux personnes : le travailleur, celui qui fournit le travail, et l'employeur, celui au service duquel le travail est fourni. Ce contrat présente les caractéristiques suivantes : c'est un contrat générateur d'obligation, synallagmatique, qui se développe dans la durée et qui est fait à titre onéreux (cf. Pierre Tercier, Les contrats spéciaux, 3^{ème} édition, Zurich/ Bâle/Genève 2003, ch. 2957-2959). La dépendance du travailleur à l'égard de l'employeur constitue un des fondements du rapport de travail (ATF 112 II 46, consid. 1a aa). Le rapport de subordination constitue ainsi le critère distinctif essentiel du contrat de travail (cf. Gabriel Aubert, Commentaire romand, Bâle/Genève /Munich 2003, p.1674),

bb) Le contrat d'entreprise est un contrat par lequel une des parties s'oblige à exécuter un ouvrage, moyennant un prix que l'autre partie s'engage à lui payer (art. 363 CO). C'est un contrat onéreux, synallagmatique. Ses éléments essentiels sont l'objet à exécuter et à livrer et le prix, (Pierre Engel, Contrats de droit suisse, Berne 2000, p. 433). Celui qui commande l'ouvrage est le maître de l'ouvrage. Celui qui exécute est l'entrepreneur. L'ouvrage se définit comme le résultat d'un travail qui prend corps en une forme déterminée, ayant le caractère d'une chose nouvelle ou d'une modification d'un état de choses antérieur. Il faut un certain résultat matériel ou immatériel, mais objectivement constatable (ATF 83 II 529).

cc) Le mandat est un contrat par lequel le mandataire s'oblige, dans les termes de la convention, à gérer l'affaire dont il s'est chargé ou à rendre les services qu'il a promis (art. 394 CO). Est mandat ce qui, au regard des autres contrats d'activité régis par la loi, ne peut être qualifié autrement, (principe de subsidiarité). Celui qui s'oblige à exécuter le mandat s'appelle le mandataire, celui qui constitue le mandat s'appelle le mandant. Il n'est pas nécessaire selon la loi que ce dernier s'engage à verser une rémunération, même si c'est aujourd'hui généralement le cas. Une des caractéristiques fondamentales de ce type de contrat est que l'activité du mandataire est déployée dans l'intérêt du mandant. Le mandataire est débiteur d'une obligation de moyen (François Chaix, Commentaire romand, Genève/Bâle/Munich 2003, p.1865). Son obligation principale consiste à mettre en œuvre une diligence raisonnable pour atteindre le résultat voulu par les parties et à livrer le résultat obtenu (Franz Werro, Commentaire romand, Genève/Bâle/Munich 2003, p. 2049).

dd) Le contrat de location de service (ou de personnel) est le contrat par lequel une personne (le bailleur de services) met des travailleurs à la disposition d'une autre (le loueur de services), moyennant une rémunération due au bailleur de services. Il doit être considéré comme une exception au contrat d'entreprise (Archives 67 314 consid. 2a, 62 419 consid. 2a; cf. également de nombreux arrêts non publiés du Tribunal fédéral, notamment du 10 juin 1998, en la cause R. S.A. [2A.417/1997], consid. 2a et du 23 janvier 1995, en la cause W. GmbH [2A.186/1993], consid. 2a). Il comporte des aspects du mandat et met en présence trois personnes dont les relations peuvent être précisées comme suit :

- Un contrat de travail au sens de l'art. 319 al. 1 CO entre le bailleur de services et le travailleur. Contrairement à la règle commune (art. 320 al. 1 CO), l'art. 19 al. 1 de la loi fédérale du 6 octobre 1989 sur le service de l'emploi et la location de services (LSE ; RS 823.11 ; FF 1989 III 524 ; cf. ég. les ordonnances d'application, notamment l'Ordonnance du 16 janvier 1991 sur le service de l'emploi et la location de services [OSE ; RS 823.111]), impose de manière générale la forme écrite et prescrit diverses énonciations. Selon l'alinéa 3 de cette disposition, le non-respect de la forme écrite n'entraîne toutefois pas la nullité du contrat de travail, (Luc Thévenoz, BR 1994 p. 68-73).

- Un contrat de location de services entre le loueur de services et le bailleur de services, lequel contrat est soumis à la forme écrite en vertu de l'art. 22 al. 1 LSE. Rien ne vient atténuer

la nullité prescrite par l'art. 11 al. 2 CO lorsque le contrat de location de services n'obéit pas aux conditions de forme de l'article précité (Luc Thévenoz, BR 1994 p. 68-73). Cette exigence de forme est aussi requise par le ch. 610c des Instructions 1997, lequel établit qu'une mise à disposition de personnel exclu du champ de la TVA n'est acceptée que si un contrat écrit est conclu à cette fin entre l'employeur (bailleur de services) et l'entreprise locataire de services. Il est important de préciser que cette disposition ne fait que préciser la pratique. Il était déjà question de la forme écrite dans les Instructions de 1992 à l'usage des grossistes selon le ch. 67.

- Un rapport entre le travailleur et le loueur de services entre lesquels il n'existe pas de contrat, même si c'est entre eux que se noue la « véritable » relation de travail : le travailleur fournit sa prestation au loueur de services et celui-ci assume nombre de droits et d'obligations propres à l'employeur. Bien qu'il soit l'employé du bailleur de services, le travailleur est donc subordonné au loueur pendant l'exécution de ses prestations, (Pierre Tercier, op. cit., ch. 2970 ss ; Gabriel Aubert, Commentaire romand , Genève/Bâle/Munich 2003, p.1674).

Il n'est pas inutile de rappeler que sous le régime de l'impôt sur le chiffre d'affaire (IChA), l'assujetti qui voulait faire valoir une telle mise à disposition, hors du champ de l'impôt, devait en apporter la preuve en se faisant remettre par le locataire, avant la mise à disposition, une déclaration écrite stipulant expressément qu'il y a eu cession de personnel pour un laps de temps déterminé et que les travaux effectués ne le sont pas en vertu d'un contrat d'entreprise ou de mandat, (Archives vol. 67 p. 314 consid. 2a, vol. 62 p. 419 consid. 2a [traduit dans RDAF 2ème partie 1993 p. 168 consid. 2a], vol. 60 p. 63 consid. 4a, vol. 56 p. 264 consid. 3a; cf. également de nombreux arrêts non publiés du Tribunal fédéral, notamment du 10 juin 1998, en la cause R. S.A. [2A.417/1997], consid. 2a et du 23 janvier 1995, en la cause W. GmbH [2A.186/1993], consid. 2a). Mutatis mutandis, il convient certainement de prendre en compte cette exigence dans le cadre de la TVA, notamment en ce qui concerne l'exigence d'un contrat écrit rédigé avant la mise à disposition.

b) S'agissant des contrats qui viennent d'être invoqués, il ressort de la jurisprudence et de la doctrine les distinctions suivantes :

- Le contrat d'entreprise et le contrat de travail se distinguent essentiellement quant à l'existence du lien de subordination qui, dans le contrat de travail, unit le travailleur à l'employeur (cf. ATF 107 II 430 trad. dans Journal des Tribunaux [JdT] 1982 I 94 ; 112 II 41, JdT 1986 I 253, SJ 1986 388 ; 126 III 175, JdT 2001 I 582 avec note P. Pichonnaz). Celui-ci dispose (presque) librement du travail qu'effectue le travailleur, alors que l'entrepreneur garde la plus large indépendance dans les limites des instructions qui lui ont été données (Pierre Tercier, op. cit., p.560 ss).

- La distinction entre le contrat de travail, qui suppose également qu'une personne rende à une autre certains services, et le contrat de mandat réside principalement dans le fait qu'il existe entre l'employeur et le travailleur un rapport de dépendance, qui est absent sous cette forme de contrat de mandat. Le mandataire doit certes suivre les instructions du mandant, mais il

agit indépendamment et sous sa seule responsabilité (ATF 90 II 483, JdT 1965 I 254 ; 95 I 21, JdT 1970 I 18 ; 107 II 430, JdT 1982 I 94, SJ 1982 241). Le travailleur est tenu de se soumettre aux instructions de l'employeur, à qui il doit en principe tout son temps, il agit, non indépendamment, mais pour le compte et sous la responsabilité de l'employeur Pierre Tercier, op. cit., p.659 ss, Pierre Engel, op. cit. p.477 ss).

- La différence essentielle entre le contrat d'entreprise et le contrat de mandat tient au fait que l'entrepreneur garantit en outre un résultat : l'ouvrage. En d'autres termes, il ne suffit pas qu'il exerce une certaine activité en vue d'un résultat ; il faut en plus qu'il atteigne le résultat escompté. Toutefois, on se trouve dans les deux cas en présence d'un contrat dit de service: l'entrepreneur promet, comme le mandataire, de rendre certains services.

c) Il convient ici de rappeler qu'un acte juridique peut aussi être simulé. C'est le cas lorsque les parties conviennent d'émettre des déclarations de volonté qui ne concordent pas avec leur volonté véritable. Les contractants déclarent qu'ils veulent conclure un acte apparent (simulé), mais ils passent en outre un accord interne manifestant leur intention de ne pas accepter les effets essentiels de cet acte dans leurs relations réciproques et, le cas échéant, dans leurs relations avec les tiers autres que ceux qu'ils veulent tromper. Leur volonté véritable tendra soit à ne produire aucun effet juridique, soit à produire un autre effet que celui de l'acte apparent. Dans ce dernier cas les parties entendent en réalité conclure un second acte dissimulé, (cf. Pierre Engel, Traité des obligations en droit suisse, 2^{ème} éd., Berne 1997, p. 224).

4.- En l'espèce, il convient d'examiner dans un premier temps, si les prestations faites par les Sœurs, respectivement X., et les institutions concernées (A. et C.) font parties du champ d'application de l'impôt (let. a). Si c'est le cas, il s'agit dans un deuxième temps d'analyser si une éventuelle exonération au sens de l'art. 14 OTVA est possible (let. b).

a) aa) Conformément à l'exposé en droit ci-dessus, il convient de procéder à un premier examen sous l'angle du droit privé.

aaa) En premier lieu, bien qu'il existe une relation triangulaire incontestable, et contrairement à ce que soutient l'AFC, il est douteux que l'on se trouve en présence d'un contrat de location de services (ou de personnel). En effet, comme on l'a vu (voir consid. 3a/dd ci-dessus), il est nécessaire pour qu'un pareil contrat ne soit pas frappé de nullité, que celui-ci soit conclu en la forme écrite. Or, il ressort du dossier qu'aucun contrat écrit n'a été conclu entre la recourante et les loueurs de services qu'auraient été A. et C. Par conséquent la Commission de céans est dans l'obligation de constater qu'il n'y a pas de contrat de location de services. Au surplus, même si on devait admettre l'existence d'un tel contrat sans la forme écrite, l'on pourrait se demander si on se trouve en présence d'un contrat simulé, dont le but serait, éventuellement, d'échapper au champ de l'impôt. Il existerait ainsi des contrats de travail simulés entre les Sœurs et les institutions que sont A. et C., alors que la véritable intention de la recourante et des institutions serait la conclusion d'un contrat de location de services. On parlerait alors de

dissimulation. Dans le cas présent, il semble plus que douteux que l'on soit en présence de contrats simulés. D'une part, il ressort du dossier que les rapports juridiques existaient déjà avant l'entrée en vigueur de l'OTVA, ce qui exclut la possibilité d'un moyen pour échapper à l'impôt, et d'autre part, il n'existe aucune preuve de la volonté de conclure un contrat de location de service. En conclusion, on voit mal les raisons qui auraient poussé les parties à effectuer une dissimulation. Il faut ajouter, en outre, que l'AFC n'a jamais invoqué semblable argument. Dans ces conditions la location de services doit être écartée.

bbb) En deuxième lieu, il convient d'examiner si les rapports juridiques entre les Sœurs et les institutions (A. et C.) sont des contrats de travail. Cette question est d'une grande importance, car dans cette hypothèse, le caractère dépendant des travailleurs, donc des Sœurs, empêcherait non seulement leur assujettissement, mais également celui de la recourante. Cependant, dans le cas présent, plusieurs indices s'opposent à ce que l'on puisse voir dans les rapports en question l'existence d'un contrat de travail. La Commission de céans constate en effet que le salaire n'est jamais versé aux Sœurs. C'est la recourante qui reçoit en échange des prestations en question une rémunération comprenant le salaire brut des Sœurs (soit, avec les charges de l'employé et les charges sociales patronales). Cette dernière est versée directement sur le compte-courant de X. et n'est ainsi pas matériellement versés aux Sœurs. L'AFC est d'avis que dans l'optique d'un contrat de travail, les Sœurs percevraient un salaire et devraient, même si elles faisaient don de ce dernier à X. en vertu de leur vœu de pauvreté, être redevables de l'impôt direct sur la base des salaires perçus. Or, celles-ci payent un impôt direct sur la base du minimum AVS. Cet argument, nous l'avons vu précédemment (cf. 2a/cc/bbb ci-dessus) ne peut servir que d'indice et n'est en aucun cas un élément déterminant. C'est toutefois un indice qui vient se greffer aux autres. Il ressort également du dossier que A. et C. payent les cotisations sur la base du minimum prévu par la loi fédérale sur l'assurance-vieillesse et survivants (LAVS ; RS 831.10) et son règlement d'exécution (RAVS ; RS 831.101) et non pas sur la base des salaires effectivement versés. C'est donc X. qui établit les décomptes AVS pour les Sœurs concernées, ce qui semble correspondre à l'existence d'un rapport d'employeur à employé entre ces deux dernières. Finalement, il faut rappeler le fait, non contesté, que X. est inscrite comme employeur sur les décomptes individuels de salaires établis à A. (voir mémoire de réponse de l'AFC, p. 7). Le poids des indices invoqués ci-dessus en défaveur du contrat de travail permet donc de considérer que l'on ne se trouve pas en présence d'un tel contrat. Dès lors, il faut voir dans le rapport juridique entre X. et les institutions destinataires l'existence soit d'un contrat de mandat, soit d'un contrat d'entreprise.

ccc) Au regard du dossier, la Commission de céans est plutôt d'avis que l'on est en présence d'un contrat de mandat. En effet, X. joue un rôle essentiel dans les rapports existant entre les Sœurs et les institutions. Il est indéniable qu'il existe un rapport juridique entre X. et les institutions concernées. La location de services étant exclue, il apparaît que la recourante a accepté de rendre des services aux institutions et que pour ce faire, elle utilise la force de travail que les Sœurs mettent à sa disposition. En outre, c'est bien elle qui perçoit une rémunération pour les tâches effectuées. X. a ainsi accepté le mandat d'accomplir des tâches administratives, de conseils et d'économies ménagères. Dans ce sens, les tâches de conseil doivent être considérées comme résultant du mandat (François Chaix, op. cit., p. 1867). Quant aux tâches

administratives et d'économie ménagère, il faut considérer que le contrat d'entreprise doit être écarté en vertu de l'absence de promesse de résultat. Par conséquent le principe de subsidiarité concernant le mandat est respecté et les autres éléments constituant ce type de contrats sont remplis, à savoir que X. (mandataire) agit dans l'intérêt des institutions (mandants), qu'il y a une rémunération en contre-partie des services fournis par le mandataire et qu'il semble suffisant que la recourante exerce une certaine activité en vue d'un résultat pour que son obligation soit respectée.

ddd) En conclusion, la Commission de céans est d'avis que l'on se trouve en présence d'un contrat de mandat entre la X. et les institutions, et que, par conséquent, l'hypothèse de contrats de travail entre ces dernières et les Sœurs doit être écartée. Ainsi, c'est bien la recourante qui effectue des prestations de services fournies à titre onéreux.

bb) Sur le plan économique, il paraît évident que les Sœurs sont liées de manière très étroite à X.. La rémunération est créditée directement sur le compte de cette dernière. En outre, il semble que les démarches ayant conduit aux rapports juridiques en question se sont plutôt déroulées entre X. et les institutions. Il paraît douteux que ces rapports soient nés uniquement suite à l'initiative de certaines Sœurs qui auraient décidé spontanément de travailler, entre autres, à A. et à C. Par ailleurs, il semble certain que ces dernières ne sont pas en mesure de conclure des contrats de travail avec qui bon leur semble. On imagine mal des Sœurs appartenant à une Congrégation avoir, sur un plan économique s'entend, une liberté totale quant au choix de leur employeur, dès lors ces dernières sont en premier lieu attachées à X. et aux règles de celle-ci.

Par ailleurs, il existe bien une relation triangulaire entre les Sœurs, la recourante et les institutions que forment la clinique et le foyer. Il y a, à n'en point douter, un engagement très étroit des Sœurs à X. Celles-ci ont manifestement des règles à respecter, règles qui traduisent au regard du présent litige une subordination au sens technique de la TVA. Par conséquent, si on admettait la théorie du contrat de travail, on se trouverait en présence d'une double subordination très étroite l'une envers X., l'autre vis à vis de l'employeur. Or il est clair que, sur le plan économique, pareille double dépendance n'est pas envisageable. De ce fait, comme l'attachement des Sœurs à X. est un état de fait que l'on doit considérer comme certain, il ne peut y avoir qu'une subordination de second degré entre les Sœurs et les institutions de A. et C. Ce dernier lien découle du fait qu'un mandant est en droit de donner des instructions au mandataire. Il apparaît donc que les Sœurs mettent leur capacité de travail à la disposition de la recourante et que celle-ci les place dans diverses institutions. Par conséquent, c'est X. qui a effectué les tâches administratives, de conseil et d'économie ménagère, les Sœurs, apparaissant comme les employées du mandataire, lui permettant d'accomplir sa mission.

cc) En conclusion, la Commission de recours constate que la recourante a bien fourni des prestations de services imposables au sens des art. 4 et 6 OTVA. Elle les a effectuées manifestement de manière indépendante et la reprise d'impôt apparaît clairement fondée, dès lors que la réalisation des autres conditions topiques de l'assujettissement au sens de l'art. 17 OTVA ne sont pas contestées.

b) Cela étant, comme il s'agit d'opérations imposables, il convient encore d'examiner si une éventuelle exonération de celles-ci est possible.

aa) La recourante soutient que les prestations litigieuses peuvent être exonérées de l'impôt selon l'art. 14 ch. 10 de l'OTVA.

Comme on l'a vu, (consid. 3a/dd) les Instructions 1997, qui ne font que préciser la pratique, imposent la forme écrite pour le contrat de location de services. Cette condition formelle n'étant pas remplie, on est dans l'obligation de constater qu'il n'y a pas de mise à disposition de personnel, et donc que les prestations effectuées par les Sœurs ne peuvent pas être concernées par cette disposition, de plus, ces dernières ont effectué des tâches administratives, de conseil et d'économie ménagère, soit des tâches qui ne correspondent pas aux prestations énumérées dans l'alinéa en question. Cette disposition ne s'appliquant pas au cas présent, il n'y a pas lieu d'examiner la prétendue fragilité de la base légale des Instructions en question invoquée par la recourante.

bb) La recourante invoque que les prestations litigieuses doivent être exonérées du fait qu'elles ont été faites à un établissement hospitalier dans le cadre de la médecine humaine. L'AFC y voit une allusion implicite à l'art. 14 ch. 2 OTVA.

Il faut rappeler que les opérations exonérées de l'impôt ne doivent pas être définies de façon extensive (consid. 2a/aa ci-dessus) et que l'AFC a défini sa pratique en la matière dans les Instructions 1997 et les brochures d'informations. Il convient dans le cas présent d'examiner si les prestations en question peuvent être considérées comme étant des opérations étroitement liées à des soins hospitaliers ou médicaux. Là aussi, il s'agit en l'occurrence de tâches administratives et d'économie ménagère. Des prestations qui, prises en temps que telles, n'ont rien à voir avec des activités concernant la médecine humaine. Il faut en conclure que celles-ci ne peuvent pas être concernées par cette disposition.

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

Par ces motifs,

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

prononce :

1. Le recours de X. est rejeté et la décision sur réclamation de l'Administration fédérale des contributions du 16 avril 2002 est confirmée.
 2. Les frais de procédure, par Fr 1'500.- 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.1'500.-.
 3. Le présent jugement est notifié par écrit à la recourante et à l'Administration fédérale des contributions.
-

Indication des voies de droit

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

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

Commission fédérale de recours en
matière de contributions

Le président

Le greffier ad hoc

Pascal Mollard

Alexandre de Chambrier

