



CRC 2002-076

Président : Pascal Mollard
Juges : Christine Sayegh ; Daniel Riedo
Greffière : Chantal Degottex

Décision du 10 novembre 2004

en la cause

X, (...),

contre

L'Administration fédérale des contributions, Division principale de la taxe sur la valeur ajoutée, Schwarztorstrasse 50, 3003 Berne

concernant

la taxe sur la valeur ajoutée (OTVA) ;
mise à disposition de machines à sous ; société simple.

I. En fait :

A.– X est immatriculé au registre de l'Administration fédérale des contributions (AFC) depuis le 1^{er} janvier 1995 en qualité d'assujetti au sens de l'art. 17 de l'ordonnance du 22 juin 1994 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (OTVA; RO 1994 1464 et les modifications

ultérieures) sous le numéro 120'539. Ce dernier exerce des activités dans le domaine des cafés, des restaurants et des jeux. Il fut également actionnaire et administrateur de la société Y (le casino), ainsi qu'administrateur de la Société anonyme d'exploitation Z (la société d'exploitation), société titulaire et bénéficiaire d'une autorisation d'exploitation du jeu de la boule délivrée par le Conseil d'Etat du Canton ..., en date du 5 juillet 1995 et approuvée par le Conseil fédéral le 4 octobre de cette même année. La société d'exploitation fut aussi autorisée à exploiter des machines à sous, mais sans autorisation ayant fait l'objet d'une décision formelle. Cette dernière société, en majorité en mains publiques, fut notamment créée suite à l'opposition du Canton ... d'accorder une autorisation d'exploiter des jeux d'argent à une société qui n'appartient pas en majorité à des collectivités publiques (en l'occurrence Y).

B.– En date du 18 mai 1994, M. X conclut une convention avec la Société Y dans laquelle il avait l'exclusivité de la mise à disposition des distributeurs automatiques basés sur les jeux d'argent et par laquelle il s'engageait notamment à mettre à disposition du casino des distributeurs automatiques basés sur les jeux d'argent (machines à sous) (ch. 1 de la convention). Le casino, quant à lui, était tenu de verser à M. X un pourcentage dégressif des gains bruts annuels qu'il réaliserait (voir ch. 5). Les parties s'étaient engagées à garder l'existence et le contenu de la convention strictement confidentiels, sauf à l'égard des établissements bancaires (ch. 6). Par convention du 31 janvier 1995, la Société Y s'engageait, entre autres, à mettre à disposition de la société d'exploitation le local utile ainsi que les machines à sous nécessaires à l'exploitation de ces dernières (ch. 2 de la convention) et à prendre en charge toute perte annuelle d'exploitation de la société d'exploitation (ch. 4). En contre partie, cette dernière était tenue de verser au casino 70% de toutes les recettes brutes et 70% de toutes les recettes nettes provenant de l'exploitation des machines à sous (voir ch. 5). Il convient de mentionner ici l'existence d'une convention datée du 25 octobre 1995, qui fut passée entre X et A, avocat-notaire à ... et également actionnaire et administrateur de la Société Y, ainsi qu'administrateur de la société d'exploitation. Dans ce contrat, les parties se répartissaient les risques et les bénéfices résultant de la convention conclue en date du 18 mai 1994 entre M. X et le casino. Par ses ch. 4 et 10, cette convention imposait aussi que le rôle de M. A ainsi que l'existence et le contenu de la convention restent strictement confidentiels. Finalement, un dernier rapport juridique doit encore être signalé : il s'agit d'un contrat d'exploitation d'automates, daté du 1^{er} novembre 1995, qui fut conclu entre M. X et la société D (ci-après : D), par lequel cette dernière s'engageait à mettre à disposition de M. X deux cents automates (art. 1 du contrat) en échange d'un loyer annuel calculé selon une formule décrite à l'art. 7 du contrat, soit en l'échange d'un certain pourcentage des recettes brutes issues de l'exploitation des machines en question. Cette convention présentait également une clause de confidentialité, l'art. 10, qui stipulait que l'existence et le contenu de la présente convention étaient strictement confidentiels et ne pouvaient en aucun cas être communiqué à des tiers, y-compris à la Société Y ou à la Société anonyme d'exploitation Z.

C.– En janvier 1998, X fut soumis à un contrôle fiscal portant sur la période du 1^{er} janvier 1995 au 30 septembre 1997. Il en résulta le décompte complémentaire n° ... du 12 février 1998. Par ce dernier, l'inspecteur de l'AFC signifiait à l'assujetti de s'acquitter d'une reprise d'impôt d'un montant de Fr. 494'235.--, plus intérêts moratoires dès le 5 mai 1997. Ce redressement

fiscal concernait les chiffres d'affaire soumis, mais non imposés, en l'occurrence ceux provenant notamment de l'installation, l'entretien et la mises à disposition de machines à sous à la Société Y. Par courrier daté du 6 mars 1998, l'assujetti contesta l'existence de la créance fiscale résultant du décompte précité, soit la reprise d'impôt de Fr. 494'235.--.

D.– En date du 1^{er} mars 2000, l'AFC rendit une décision formelle (art. 51 al. 1 OTVA) par laquelle elle confirmait la teneur du décompte complémentaire susmentionné auquel vint s'ajouter un montant de Fr. 260.-- de frais de procédure. Agissant par voie de réclamation selon l'art. 52 OTVA, l'assujetti, représenté par Maître ..., requit, le 3 avril 2000, l'autorité fiscale d'annuler ce prononcé et de renoncer à l'encaissement de la créance litigieuse au motif qu'il ne fallait pas voir comme seul organisateur des jeux de hasard la Société Z, mais que devait être considérée comme tel la société simple constituée de cette même société d'exploitation, de Y et de la société simple établie par la convention du 25 octobre 1995 entre M. A et M. X (ci-après : société simple A-X). Cette société devant être considérée comme exploitante, il convenait d'exclure de l'impôt, en vertu de l'art. 14 ch. 19 OTVA, les opérations liées à l'exploitation de machines à sous accomplies par cette dernière. Le réclamant constatait également que la reprise d'impôt ne pouvait pas porter sur l'intégralité des montants qui lui avaient été versés par le casino, dès lors qu'il remettait lui-même une partie de ceux-ci à M. A et à la société D. Par décision sur réclamation du 1^{er} mai 2002, l'AFC confirma la créance fiscale du décompte complémentaire n° ... du 12 février 1998.

E.– A l'encontre de la décision sur réclamation précitée, M. X (ci-après : le recourant) 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 3 juin 2002. Le recourant maintient les arguments invoqués dans sa réclamation du 3 avril 2000 et rappelle qu'à titre subsidiaire, si la version qu'il avance – de la société simple – n'était pas retenue, il conviendrait de déduire du montant qui lui est réclamé les impôts déjà versés par M. A, le casino, la société d'exploitation et la société D, l'autorité fiscale ne pouvant pas réclamer à tous les intervenants l'entier des montants dus.

F.– Par réponse du 21 août 2002, l'AFC a conclu au rejet du recours sous suite de frais. Elle rappelle que l'existence d'une société simple suppose que tous les associés aient connaissance du contenu et de l'identité des membres qui la composent et que l'on ne peut considérer, dans le cas présent, que ces conditions sont remplies en raison notamment des conventions secrètes liant certains associés entre eux (ex. : la convention du 19 mai 1994 conclue entre la Société Y et le recourant). De plus, l'autorité fiscale considère que même si l'existence d'une société simple entre le casino, la société d'exploitation et la société simple A-X devait être constatée, cela ne modifierait en rien le caractère imposable de l'activité du recourant. L'AFC invoque entre autres motifs que, d'une part, seule la société d'exploitation est au bénéfice d'une autorisation d'exploiter des machines à sous et que, d'autre part, seule une société simple apparente peut être immatriculée au registre des contribuables, ce qui n'est pas le cas en l'occurrence, du fait notamment que la société d'exploitation apparaît en son propre nom à l'égard des joueurs. Enfin, concernant la question de la prise en compte de l'ensemble des

recettes reçues de la Société Y pour déterminer la reprise d'impôt litigieuse, l'AFC invoque l'art. 26 al. 2 OTVA et rejète l'argumentation du recourant sur ce point.

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 taxe sur la valeur ajoutée (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 1^{er} mai 2002 et a été reçue par le recourant au plus tôt le lendemain. Le délai de recours échéant le 3 juin 2002, le recours adressé en date du 3 juin 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'objet du litige se limite à l'examen de la contestation de l'imposition des montants versés par la Société Y

au recourant pour la location des machines à sous, soit principalement le point n° 1 du décompte complémentaire n° ... du 12 février 1998.

2.-

a) 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. 5 al. 2, let. b OTVA, est considérée comme livraison de biens, la mise à disposition de biens à des fins d'usage ou de jouissance (par ex. en vertu d'un contrat de bail à loyer au sens des art. 253 ss de la loi fédérale du 30 mars 1911 complétant le Code civil suisse [Livre cinquième : Code des obligations [CO] ; RS 220]). 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 ne sont pas soumises à 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 in Jurisprudence des autorités administratives de la Confédération [JAAC] 63.93 consid. 4 *in initio*, et du 16 mars 1999, précitée, consid. 4d/aa ; 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] vol. 63 p. 448). Ainsi, bien que la liste d'opérations dressée par l'art. 14 OTVA soit intitulée « liste des opérations exclues du champ de l'impôt », elle concerne en réalité des exonérations au sens technique (ATF 124 II 202 consid. 5e, in Revue de droit administratif et de droit fiscal [RDAF] 1998, 2^e partie, p. 397 ; Mollard, op. cit., p. 447 s.).

b) 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. [CRC 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]).

c) L'art. 35 al. 2 OTVA dispose que si la contre-prestation versée par le destinataire est inférieure à la contre-prestation convenue (diminution en raison d'un escompte, d'une remise, d'une perte, etc.) ou si la contre-prestation reçue fait l'objet d'un remboursement (en raison de l'annulation de la livraison, d'un rabais consenti ultérieurement, d'une ristourne, etc.), il est possible de porter cette différence en déduction du chiffre d'affaires imposable, dans le décompte de la période où la diminution de la contre-prestation a été comptabilisée ou le remboursement effectué. Il ressort de cette disposition que l'AFC ne doit prendre en compte que ce que l'assujetti a effectivement reçu et ce dernier est en droit de porter en déduction de son chiffre d'affaires la différence entre la contre-prestation convenue et celle reçue (voir ATF 126 II 249, consid. 3a et la décision non publiée de la Commission de céans, du 31 mai 2002, en la cause U. [CRC 2001-039], consid. 6b).

3.-

a) La société simple est un contrat par lequel deux ou plusieurs personnes conviennent d'unir leurs efforts ou leurs ressources en vue d'atteindre un but commun (art. 530 CO). Le contrat obéit aux règles générales relatives au mécanisme de la conclusion du contrat, avec cette particularité que, s'il y a plus de deux associés, les manifestations de volonté doivent être « échangées entre eux tous » (caractère multilatéral de l'accord) (Pierre Tercier, Les contrats spéciaux, 3^{ème} édition, Zurich/ Bâle/Genève 2003, ch. 6633 et références citées). Le contrat de société simple ne donne pas naissance à une entité juridique douée d'une quelconque capacité de jouissance ou d'exercice. Les droits et les obligations sont ceux des associés, non ceux de la société (Pierre-Alain Recordon, La société simple I, in Fiche Juridique Suisse [FJS] 676 de mai 2004, p. 24 et 25). Est société simple, toute société qui n'offre pas les caractères distinctifs d'une des autres sociétés réglées par la loi (cf. art. 530 al. 2 CO). Les trois éléments caractéristiques de cette société sont donc l'apport, le but commun et l'exclusion d'une autre forme de société. L'apport est une prestation que chaque associé doit faire au profit de la société, qui peut porter sur des espèces, des droits, des biens ou une activité (voir art. 531 al. 1 CO) (cf. P.-A. Recordon, op. cit., p. 3 ss ; P. Tercier, op. cit., ch. 6556 ss). La société simple se caractérise par l'existence d'un « animus societatis », soit d'une volonté de mettre en commun des biens, ressources ou activités en vue d'atteindre un objectif déterminé, d'exercer une influence sur les

décisions et de partager non seulement les risques et les profits, mais surtout la substance même de l'entreprise. Cette volonté résulte de l'ensemble des circonstances et non pas de la présence ou de l'absence de l'un ou l'autre élément (cf. ATF 99 II 305a). Ainsi, le caractère aléatoire de la rémunération, tout comme une clause de participation aux bénéfices, n'est pas suffisant pour conclure à l'existence d'une société simple (ATF 104 II 108, in Journal des Tribunaux [JT] 1980 I 77 ; ATF 94 II 122, in JT 1968 I 29 ; ATF 83 II 32, in JT 1957 I 498). Lorsque les conditions nécessaires sont remplies, la société simple peut exister, même si les associés n'ont vraisemblablement pas eu conscience d'avoir conclu un tel contrat (Patry R., Précis de droit suisse des sociétés, tome I, p. 204c, 205) (cf. La Semaine Judiciaire [SJ], 1980, p. 192). Enfin, selon l'art. 533 CO, chaque associé a, sauf convention contraire, une part égale dans les bénéfices et dans les pertes. La portée de l'al. 3 de cette disposition ne fait toutefois pas l'unanimité. Certains auteurs considèrent que seul l'associé faisant un apport en industrie peut être dispensé de contribuer aux pertes tout en prenant une part dans les bénéfices (notamment Roland Ruedin, Droit des sociétés, Berne 1999, ch. 1312, p. 254 et H. Becker, Die einzelnen Vertragsverhältnisse, Commentaire bernois, 2^e éd., Berne 1934, T. VI/2, n° 11 ad art. 533 CO), alors que d'autres sont d'avis que cette disposition n'interdit pas à d'autres associés de ne pas participer aux pertes (voir, entre autres, Pierre Engel, Contrat de droit suisse, 2^e éd., Berne 2000, p. 710 et A. Siegwart, Die Personengesellschaften, Commentaire zurichois, T. V/4, Zurich 1938, n° 9 ad art. 533 CO). Pour sa part, le Tribunal fédéral considère qu'il est possible qu'un associé n'effectuant pas un apport en industrie ne participe pas aux pertes dans le cas où ce dernier n'a qu'une position secondaire dans la société (Semaine Judiciaire [SJ] 1983 p. 536 et références citées). Finalement, il faut admettre que la liberté des associés ne va pas jusqu'à permettre une société léonine (cf. Pierre-Alain Recordon, La société simple II, in FJS 677 de décembre 1997, p. 4 et références citées). Il convient encore de rappeler qu'il y a contrat de société tacite lorsqu'une personne (l'associé occulte) participe à l'activité économique ou juridique d'une autre personne (l'associé apparent) par un apport financier ou personnel, mais sans apparaître à l'égard des tiers. Bien entendu, on peut également concevoir une pluralité d'associés dont les uns seraient apparents et les autres occultes. L'élément communautaire existe donc sur le plan interne, mais il est exclu volontairement sur le plan externe. L'associé occulte et l'associé apparent ont donc bien l'« animus societatis », soit la volonté d'unir leurs efforts ou leurs ressources en vue d'atteindre un but commun (cf. P. Tercier, op. cit., ch. 6603 ss et références citées ; P.-A. Recordon, La société simple I, in FJS 676 de mai 2004, p. 31).

b) Aux termes de l'art. 17 al. 1 OTVA, est assujetti à l'impôt quiconque, même sans but lucratif, exerce de manière indépendante une activité commerciale ou professionnelle en vue de réaliser des recettes, à condition que ses livraisons, ses prestations de services et ses prestations à lui-même effectuées sur territoire suisse dépassent globalement Fr. 75'000.-- par an. Outre les personnes physiques et morales, peuvent également être assujetties les collectivités de personnes n'ayant pas la capacité juridique qui effectuent des opérations sous une raison sociale commune (art. 17 al. 2 OTVA). On entend par là en particulier les sociétés simples, les communautés d'entreprises ou les consortiums dans la construction (Département fédéral des finances, op. cit., commentaire ad art. 17 al. 2 OTVA, p. 21). Cette disposition intègre en fait la jurisprudence et la doctrine développées du temps de l'impôt sur le chiffre d'affaires, selon laquelle il était admis

que même si elle n'avait pas la personnalité juridique, une société simple pouvait être assujettie pour autant qu'elle se fît connaître en tant que telle dans ses rapports avec les tiers (Archives vol. 55, p. 70-71; vol. 54, p. 153; vol. 49, p. 501; Dieter Metzger, Handbuch der Warenumsatzsteuer, Berne 1983, ch. 147). En revanche, selon cette même jurisprudence et doctrine, si une société simple est purement interne (société tacite), elle ne peut pas être assujettie, car elle n'apparaît pas comme telle à l'égard des tiers (voir les décisions de la CRC du 21 mai 2003, in Steuer Revue [StR] 3/2004, p. 232 ss, consid. 2d et du 21 janvier 1997, publiée dans la JAAC 64.46 consid. 2b). Les chiffres d'affaires réalisés par ce type de sociétés doivent être imputés aux différents associés qui ont agi en leur propre nom (Archives, vol. 60 p. 153, vol. 49 p. 501) (cf. décision de la CRC du 12 octobre 2001, consid. 5b in TVA/MWST/VAT-Journal 3/2001 et in RDAF 2001 II 39 ss; voir également décision non publiée de la CRC du 30 mai 2002, en la cause Q. [CRC 2001-080], consid. 16).

c) Les apports effectués par les associés à leur société ne sont en principe pas imposables, à moins qu'ils ne donnent lieu à une rémunération spéciale, liée à l'opération effectuée. Ainsi, des livraisons ou des prestations de services peuvent constituer des prestations imposables du point de vue de la TVA pour autant qu'ils aient été fournis par une personne assujettie à l'impôt et que l'on se trouve en présence d'un échange de prestations, étant entendu que la simple participation aux bénéfices et aux pertes de la société ne remplit pas les conditions permettant de conclure à l'existence d'un véritable échange de prestations, faute d'un lien direct entre la prestation et la contre-prestation (cf. décision précitée de la Commission de céans du 12 octobre 2001, consid. 5c/cc in TVA/MWST/VAT-Journal 3/2001 et in RDAF 2001 II 39 ss et références citées et la décision de la Commission de recours du 24 septembre 2003 [SRK 2003-021], consid. 2a/cc). Pour une partie de la doctrine, Alois Camenzind/Niklaus Honauer/Klaus A. Vallender (Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz, Berne 2003, ch. 417 ss, p. 161 ss), il convient, pour déterminer si une prestation est imposable, d'analyser si cette dernière découle d'un contrat synallagmatique séparé ou du contrat de société. Les auteurs citent à titre d'exemple la mise à disposition d'une machine à photocopier par un associé à la société. Si la remise a lieu en échange d'une contre-prestation dans le cadre d'une location, il s'agit d'une livraison. En revanche, si la remise a lieu dans le contexte du contrat de société, il ne s'agit pas d'une activité imposable et il n'y a pas de taxation du fait de l'absence d'un échange de prestations (ch. 426). Si un entrepreneur met à disposition d'un consortium de construction (société simple) une machine selon le contrat de société en échange d'une participation au bénéfice qui est calculée en fonction du nombre de jours pendant lesquels la machine est mise à disposition, il y a échange de prestations car le calcul de la part au bénéfice ne se fait pas en fonction des bénéfices et des pertes réalisées en général par la société, mais selon une contre-prestation convenue spécialement (ch. 427). Dans le cadre des sociétés de personnes, des prestations sont encore possibles de la part de la société aux associés et d'un associé à un autre. Dans chaque cas, il s'agit d'examiner s'il y a échange de prestations (ch. 428-431). Pour d'autres auteurs, ce qui est déterminant, ce n'est non pas la nature du contrat, mais de savoir s'il existe un lien économique direct entre la prestation et la contre-prestation (cf. Jean-Marc Rivier/Annie Rochat Pauchard, Droit fiscal suisse, La taxe sur la valeur ajoutée, Lausanne 2000, p. 246 ; voir également la décision précitée de la CRC du 12 octobre 2001, consid. 5c/bb). Enfin, il faut préciser que la

Commission de céans considère que la non-imposition des apports peut également s'appliquer lorsque ces derniers sont effectués au sein d'une société simple tacite (voir décision de la CRC du 12 octobre 2001, consid. 7b in TVA/MWST/VAT-Journal 3/2001 et in RDAF 2001 II 39 ss).

4.-

a) Selon l'art. 14 ch. 19 OTVA, les opérations dans le domaine des paris, loteries et autres jeux de hasard avec mise d'argent sont exclues du champ de l'impôt. Cette disposition concrétise l'art. 8 al. 2 let. b ch. 9 disp. trans. aCst. (cf. art. 196 ch. 14 let. b ch. 9 Cst). Dans les Instructions à l'usage des assujettis TVA de l'automne 1994, l'AFC a défini au ch. 665 ss ce qu'il fallait entendre par opérations dans le domaine des paris, loteries et autres jeux de hasard avec mise d'argent. Ainsi doivent être considérées comme telles les manifestations auxquelles il n'est possible de participer que moyennant une mise de fonds ou la conclusion d'un acte juridique et pour lesquelles l'acquisition ou l'importance du gain dépendent du hasard ou de causes que le participant ne connaît pas. Sont exclues du champ de l'impôt les contre-prestations que l'organisateur des paris, loteries et autres jeux de hasard encaisse auprès des participants (mises de fonds et d'argent, prix d'achat des billets). Les instructions du printemps 1997 n'ont pratiquement pas modifié cet énoncé (ch. 666). Quant aux Instructions 2001 sur la TVA, elles précisent que sont exclues de l'impôt les contre-prestations que l'organisateur (détenteur de l'autorisation/concession) de paris, loteries et autres jeux de hasard (y compris les recettes d'appareils à sous servant aux jeux de hasard) encaisse auprès des participants (ch. 677).

b) En vertu du principe de la généralité de la TVA, l'ensemble des activités économiques doit être soumis à l'impôt (ATF 123 II 302 consid. 5b, in RDAF 1997, 2^e partie, p. 751). Autrement dit, le système de l'impôt sur le chiffre d'affaires vise une taxation de la consommation aussi large que possible (ATF 123 II 308 consid. 7a, in RDAF 1997, 2^e partie, p. 758). Ainsi, 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, in RDAF 1998, 2^e partie, p. 397, 123 II 302 consid. 5b, in 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). En particulier, l'exonération ne porte en principe que sur la prestation directement fournie au consommateur final. Les opérations antérieures au stade de l'exonération proprement dite (les "Vorumsätze") ne tombent pas sous le coup de celle-ci (ATF 124 II 207 consid. 7). En d'autres termes, les exonérations de l'art. 8 al. 2 let. b aCst., respectivement de l'art. 196 ch. 14 al. 1 let. b Cst. ne s'étendent pas aux prestations préalables correspondantes (ATF non publié du 3 mars 1999, en la cause K. AG [2A.558/1997/luc], consid. 6a; voir aussi les décisions non publiées de la Commission de recours du 27 mars 2001, en la cause P. [CRC 2000-062], consid. 3c, du 7 février 2001, en la cause C. SA [CRC 2000-043], consid. 4b/bb et du 5 juillet 1999, en la cause W. [CRC 1999-016], consid. 3c, d et e; voir aussi la décision de la Commission fédérale de recours en matière de douanes du 23 février 2000, publiée in JAAC 64.84 consid. 3b). En ce qui concerne l'exonération

relative aux jeux de hasard, les considérations qui précèdent confirment que seule l'opération consistant à mettre à disposition d'un joueur une machine à sous pour encaisser des mises est exonérée sur la base de l'art. 14 ch. 19 OTVA. En revanche, si dans un stade préalable, un autre assujetti met à disposition du contribuable réalisant les opérations exonérées des machines à sous contre rémunération, il s'agira en l'occurrence de la location d'un bien, laquelle devra être soumise à l'impôt en tant que livraison (art. 5 al. 2 let. b OTVA) (cf. décision de la Commission de recours du 12 octobre 2001 consid. 4b, publié in TVA/MWST/VAT-Journal 3/2001 p. 111 et dans RDAF 2001 II 39 ss).

5.– En l'espèce, il convient d'examiner, dans un premier temps, si la Société Z, la Société anonyme Y et la société simple composée de M. X et de M. A constituent une société simple (a), puis si cette société existe, il faudra, dans un deuxième temps, établir si les conditions permettant son assujettissement sont réunies (b) et se demander, le cas échéant, si une exonération en vertu de l'art. 14 ch. 19 OTVA est envisageable (c). Enfin, il s'agira, subsidiairement, d'examiner si la reprise d'impôt peut porter sur l'ensemble des recettes que le recourant encaisse de la Société Y (d).

a)

aa) Il convient de rappeler que pour qu'il y ait société simple, il faut déjà que trois éléments caractéristiques soient réunis (voir consid. 3a ci-dessus). Dans le cas présent, la condition négative – le principe de subsidiarité de la société simple – est remplie, puisque les caractères distinctifs d'une autre société régie par la loi ne sont pas réalisés. L'exigence que des apports soient faits par les associés à la société paraît, à priori, également respectée, puisque, comme le souligne le recourant, la société d'exploitation a amené l'autorisation d'exploiter, le casino a fourni l'immeuble et la société simple A-X a apporté des machines à sous. Cependant, il conviendra encore, dans le cas où l'existence de la société simple est reconnue, d'analyser si, dans le cas présent, les opérations effectuées par le recourant doivent être considérées comme des apports ou comme des prestations imposables. Reste encore donc, comme troisième élément nécessaire à l'existence d'une société simple, la nécessité d'un but commun, à savoir de l'« animus societatis ». Or, s'il est vrai que tous les acteurs concernés ont un intérêt commun à l'exploitation des machines à sous, puisque chacun d'eux obtient une part des bénéfices résultant de cette activité, cela n'est toutefois pas suffisant pour admettre l'existence de l'« animus » précité (voir consid. 3a ci-dessus). En outre, le fait que seul le casino prenne en charge les pertes annuelles d'exploitation (voir art. 4 de la convention du 31 janvier 1995) laisse plutôt à penser que les autres « associés » n'ont pas la volonté de participer à la substance même de l'entreprise. Certes, une partie de la doctrine considère que l'art. 533 al. 3 CO permet qu'une autre personne qu'un associé qui apporte son industrie soit exclu de la participation aux pertes, mais il convient ici de relever que d'autres auteurs ne sont pas de cet avis et que le passage de doctrine invoqué par le recourant (P. Engel, op. cit., p. 710) fait référence à un arrêt du Tribunal fédéral dans lequel ce dernier n'accepte pas une telle exclusion sans condition, mais précise qu'il faut, pour ne pas participer aux pertes, avoir une position secondaire dans la société, ce qui n'est assurément pas le cas du recourant dans le cas présent. En effet, ce dernier a non seulement

l'exclusivité quant à la fourniture des machines à sous, éléments évidemment essentiels de l'exploitation, mais il est également membre du conseil d'administration de la société d'exploitation et du casino. Quoiqu'il en soit, ne pas participer aux pertes est, en l'occurrence et aux yeux de la présente Commission, un indice permettant d'envisager l'absence d'un « animus societatis » ; indice qui est largement renforcé par le fait que certains associés ne connaissent pas l'ensemble des membres de la société, et donc pas la totalité des relations contractuelles impliquées dans l'exploitation des machines à sous. En effet, les rapports que le recourant a développés avec le casino, la société D et A résulte de conventions confidentielles. Donc seuls le recourant et A étaient au courant de l'ensemble des relations contractuelles. Au surplus, même si l'on peut admettre que le casino devait être au courant de la relation existant entre la société D et le recourant et malgré la clause de confidentialité liant les cocontractants, il ressort du dossier que certains membres du conseil d'administration de la société d'exploitation, en particulier les représentants des collectivités publiques, dont la Commune de ... et les organisations touristiques, ne pouvaient pas connaître l'existence de la convention du 25 octobre 1995 ni de la société simple que formait A avec le recourant et ils ignoraient également la convention du 18 mai 1994 passée entre le casino et ce dernier. Par conséquent et rappelant que s'il y a plus de deux associés, les manifestations de volontés doivent être échangées entre eux tous (voir consid. 3a ci-dessus), la Commission de céans fait le constat qu'un tel échange de manifestation de volonté entre les hypothétiques associés était impossible, certains de ces derniers ignorant l'identité de la totalité des membres qui devaient constituer la société en question. En outre, on a de la peine à comprendre, si toutes ces sociétés formaient une société simple, pour quelles raisons le recourant met à disposition du casino les machines en question et non pas directement de la société d'exploitation, le même raisonnement pouvant être fait au sujet des frais d'installation, qui sont en premier lieu à la charge du casino (ch. 4 de la convention du 31 janvier 1995 entre la société d'exploitation et le Casino) et qui en fin de compte sont à la charge du recourant (ch. 4 de la convention du 18 mai 1994 entre le Casino et le recourant). La complexité engendrée par ces intermédiaires superflus semble confirmer que la société d'exploitation ne connaissait pas les activités du recourant en rapport avec l'exploitation en question. En effet, le résultat des différentes conventions frappées d'une clause de confidentialité constitue en la création d'une structure complexe qui a amoindri les buts généraux de l'exploitation, ce que les collectivités publiques auraient tenté d'éviter si elles avaient été au courant de la structure mise en place (voir le rapport spécial de la Commission de gestion du Grand Conseil ... du mois de février 1999, p. 23).

bb) En conclusion, la Commission de recours constate que plusieurs éléments viennent s'opposer à l'existence de la société simple invoquée par le recourant. Ainsi en va-t-il de la non-participation de la majorité des « associés » aux pertes d'exploitation (d'autant plus que d'après le Tribunal fédéral et une partie de la doctrine, celle-ci ne semble pas licite dans le cas présent) et surtout du fait que certains « associés » ne connaissent pas l'identité de tous les membres, ni l'ensemble des relations contractuelles existant entre eux. Ce dernier élément vient s'opposer de manière définitive à l'existence d'un « animus societatis » et donc à l'existence de ladite société. Par conséquent, il convient déjà pour ce seul motif de rejeter le présent recours.

b)

aa) Cela étant dit, et par abondance de droit, la Commission de recours va encore analyser si, dans l'hypothèse soutenue par le recourant, la société simple, constituée de la société d'exploitation, du casino et de la société simple A-X, répond aux conditions nécessaires à son assujettissement. Or, il ressort du dossier que c'est la société d'exploitation qui est exploitante des machines à sous. En effet, c'est elle qui est au bénéfice de l'autorisation d'exploiter, mais ce qui est déterminant, c'est la société d'exploitation qui effectue la prestation au consommateur final et qui apparaît en son propre nom à l'égard de ces derniers. Sur le plan économique, c'est donc uniquement la société d'exploitation qui participe à un échange de prestations avec les joueurs. Force est alors de constater que la société simple, objet du litige, est une société tacite, puisque les associés autres que la société d'exploitation n'apparaissent pas à l'égard des tiers (voir consid. 3a in fine ci-dessus). Or, une telle société ne peut pas faire l'objet d'un assujettissement subjectif à l'impôt (voir consid. 3b ci-dessus). Cela étant et du fait qu'économiquement cette dernière ne fournit aucune prestation à un tiers consommateur, l'on ne peut pas, du point de vue de la TVA, considérer que les machines à sous ont été exploitées par la société simple composée des trois sociétés précitées.

bb) L'assujettissement de la société simple étant écarté, et toujours dans l'hypothèse soutenue par le recourant qu'une telle société (tacite) existe, il convient encore d'examiner si les prestations effectuées par le recourant ont été accomplies dans un échange de prestations ou s'il s'agit d'apports à une société occulte, auquel cas ces derniers, s'il n'y a pas de lien économique direct, ne doivent pas être soumis à l'impôt (voir consid. 3c ci-dessus). En d'autres termes, il convient d'établir si, dans le cas présent, les montants versés par la Société Y sont des contre-prestations directes aux prestations effectuées par le recourant ou ne sont que des redistributions de bénéfice, sans lien direct. Le recourant met à disposition du casino des machines à sous, ce qui constitue à n'en point douter une livraison de biens au sens de la TVA. De son côté, ce dernier verse une partie des recettes provenant de l'exploitation desdites machines. Economiquement, il apparaît qu'il y a un échange de prestation. De plus, aucun élément ne vient démontrer que ce n'est pas le cas. Au contraire, le fait que le recourant ne participe pas aux pertes et que la convention du 18 mai 1994 conclue entre celui-ci et le casino ne concerne finalement que la mise à disposition desdites machines, sans contenir de dispositions liées à un objectif commun constitutif d'« animus societatis », tend à confirmer qu'il s'agit d'un échange de prestation. Certes, le recourant, comme le casino, a un intérêt à ce que l'exploitation des jeux à l'argent se déroule le mieux possible, mais ce n'est que la conséquence indirecte de la façon dont il a choisi d'être rémunéré et non pas l'expression d'une volonté de s'unir pour atteindre un but commun. Au surplus, et de manière à confirmer ce point de vue, l'on constate que la contre-prestation est influencée par le nombre des machines qui seront mises à disposition. Il est ainsi prévu d'adapter, à la hausse, les montants perçus par le recourant en cas de mise à disposition de machines supplémentaires, afin de correspondre toujours au même gain brut moyen par machine (voir ch. 5 de la convention du 18 mai 1994). Par conséquent, la contre-prestation est calculée en fonction de la prestation qui est fournie (en fonction du nombre des machines à sous) et cela met à la lumière le lien direct qui existe entre la prestation du recourant et la contre-prestation fournie par le casino. Finalement, il faut savoir que rien n'empêche les parties dans un rapport

d'échange, de convenir que la contre-prestation sera aléatoire et calculée par exemple en fonction de bénéfices réalisés et il convient en outre de rappeler ici qu'une clause de participation aux bénéfices n'est pas suffisante pour conclure à l'existence d'une société simple (voir consid. 3a ci-dessus). Il convient dès lors de constater que les prestations accomplies par le recourant ne pourraient, dans l'hypothèse soutenue par ce dernier, être considérées comme étant des apports sans lien direct avec la contre-prestation reçue du casino.

cc) En conclusion, la Commission de céans constate que, même si l'on reconnaissait l'existence d'une société simple, celle-ci serait une société tacite et ne pourrait par conséquent être assujettie à l'impôt. Ensuite, il convient d'admettre que les prestations litigieuses effectuées par le recourant ont un lien économique direct avec les contre-prestations reçues et qu'il s'agit dès lors de prestations en principe imposables.

c) Au sujet d'un litige concernant des machines à sous et indirectement l'exploitation de celles-ci, il convient de se demander si une exonération en vertu de l'art. 14 ch. 19 OTVA est envisageable. Or, dans le cas présent, il a été constaté que le recourant, que l'on admette ou non l'existence d'une société simple, accomplit une livraison de biens à titre onéreux en mettant à disposition du casino des machines à sous. Il s'agit ainsi d'une location de biens mobiliers, constituant une opération préalable à l'exploitation desdites machines par la société d'exploitation. Rappelant que l'exonération ne peut porter que sur la prestation directement fournie au consommateur final (voir consid. 4b ci-dessus), force est de constater qu'une exonération des prestations litigieuses n'est pas possible et qu'il convient par conséquent de les soumettre à l'impôt en tant que livraison selon l'art. 5 al. 2 let. b OTVA.

d) Finalement, le recourant considère, si la version qu'il avance – de la société simple – n'est pas retenue, que l'AFC ne peut pas l'imposer sur la totalité des recettes que le Casino lui verse, puisqu'il en redistribue une partie à A et à la société D. Il convient alors ici de rappeler qu'est réputée contre-prestation tout ce que le destinataire, en l'occurrence la Société Y, dépense en contre-partie de la livraison (art. 26 al. 2 OTVA). C'est donc avec raison que l'autorité fiscale a pris, pour calculer le montant de la reprise d'impôt, l'intégralité de la contre-prestation versée par le casino en échange de la mise à disposition des machines à sous. En fait, seul une diminution de la contre-prestation au sens de l'art. 35 al. 2 OTVA prend en compte un remboursement en raison d'un rabais consenti ultérieurement, d'une ristourne, etc. (voir consid. 2c ci-dessus). Or, en l'espèce, le recourant ne rend pas une somme au consommateur mais la verse à des tiers. Ainsi, la part des recettes dont bénéficient les personnes précitées constitue, du point de vue de la TVA, de nouvelles opérations indépendantes de l'opération réalisée entre le recourant et le Casino.

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 du recourant 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 1^{er} mai 2002 est confirmée.
2. Les frais de procédure, par Fr. 5'000.-- 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. 5'000.--.
3. Le présent jugement est notifié par écrit au recourant 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

La greffière

Pascal Mollard

Chantal Degottex