



CRC 2004-135

Président : Pascal Mollard
Juges : Barbara O. Merz Wipfli ; Christine Sayegh
Greffière : Liliane Subilia-Rouge

Décision du 31 mai 2006

en la cause

X, recourante

contre

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

concernant

la taxe sur la valeur ajoutée (OTVA) ;
échange de prestations ; société simple ; taxes de séjour

I. En fait :

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

Les X sont nées d'une convention et acte de cession du 12 juin 1979, par lesquels la Société de développement de A cédait aux trois communes de B (47,5%), D (47,5%) et C (5%) une dette de Fr. 840'000.-- et, par la même occasion, les avoirs immobiliers et mobiliers liés à la gestion du golf, de la piscine, de la patinoire, du tennis et du curling de l'établissement S., ainsi

que du jeu de la boule. Les trois communes sont copropriétaires des installations et terrains cédés selon le pourcentage précité.

Dans le questionnaire pour l'assujettissement comme contribuable TVA, complété en date du 27 janvier 1995, les X se définissaient comme un organisme intercommunal, ayant pour activité la gestion d'installations sportives et l'encaissement de la taxe de séjour.

B.– Suite à un contrôle effectué en date du 31 juillet 1998, portant sur les périodes fiscales du 1^{er} janvier 1995 au 30 juin 1998, l'AFC établit à l'adresse des X un décompte complémentaire portant sur un montant de Fr. 316'955.--, plus intérêts moratoires à partir du 30 avril 1997. Ce montant correspondait, sous déduction de quelques corrections effectuées en faveur des X, 1) à des chiffres d'affaires qui n'avaient pas été imposés (notamment des taxes de séjour et des participations du Golf-Club), 2) à des participations versées par les communes membres de l'X considérées à tort comme des subsides et non imposées et 3) à des montants d'impôt préalable déduits à tort.

C.– En date du 27 août 1998, les X, représentées par la Fiduciaire E, déposèrent une réclamation contre le décompte complémentaire susmentionné. Elles expliquaient qu'elles se rattachaient à la convention et acte de cession du 12 juin 1979, par lesquels la société de développement de A cédait aux trois communes de B et D (47.5% chacune) et C (5%), avec une dette de Fr. 840'000.--, les avoirs immobiliers et mobiliers liés à la gestion du jeu de golf, de la piscine, patinoire, tennis et curling de l'établissement S., ainsi que le jeu de la boule. Sous l'angle du droit, les X contestaient la qualité de société simple qui leur avait été attribuée par l'AFC. Ainsi, les versements des communes au titre de déficits et encaissements ne constituaient que des versements ou des ajustements financiers internes et ne pouvaient en aucun cas créer de la matière fiscale. Au sujet des taxes de séjour, les X contestaient la reprise, car elles la considéraient comme contraire à l'art. 17 al. 4 OTVA. Concernant les participations du Golf-Club, elles estimaient qu'il ne s'agissait en fait que de ristournes sur les cotisations perçues auprès des membres. Or, ces cotisations, et les ristournes, étaient exclues du champ de l'impôt en vertu de l'art. 14 ch. 11 OTVA. Les X précisaient encore que le montant ristourné englobait une somme de Fr. 497'100.-- pour des contributions aux investissements effectués sur le golf de 1981 à 1991. Les X contestaient également que la déduction de l'impôt préalable n'ait pas été autorisée pour une facture de M. F de Fr. 68'288.--. Enfin, pour ce qui se rapportait à la location des terrains de golf, les X demandaient l'application du principe de l'exclusion de la valeur du sol, laquelle était comprise dans le prix des abonnements et green-fees et dont le chiffre d'affaires avait été imposé entièrement jusqu'à ce jour. Au total, les X concluaient à une réduction de Fr. 135'437.80 du montant réclamé par le décompte complémentaire.

D.– Par décision du 13 juillet 1999, l'AFC confirma le décompte complémentaire de Fr. 316'955.--. Elle estimait que les X constituaient bien une société simple. Les participations des municipalités représentaient pour les X des contre-prestations pour ses prestations découlant du mandat tacite de gérer les installations dont les municipalités étaient copropriétaires. Quant aux taxes de séjour, elles étaient encaissées par les X pour le compte des communes ; l'art. 17 al. 4 OTVA n'était dès lors pas applicable. Concernant l'application de l'art. 14 ch. 11 OTVA,

les ristournes ne pouvaient pas être assimilées à des cotisations de membres. En l'espèce, il s'agissait d'une contre-prestation de la part du Golf-Club de A en échange d'une livraison de biens effectuée par les X qui consistait à permettre aux membres dudit Golf-Club de disposer des jeux de Golf. Quant à la valeur du sol, elle devait être déclarée et imposée. Enfin, au sujet de la facture de F de Fr. 68'288.--, l'AFC relevait que celle-ci ne mentionnait pas les X comme destinataire, lesquelles ne pouvaient dès lors pas déduire l'impôt préalable.

E.– Par réclamation du 12 août 1999, les X contestèrent la décision précitée. Elles répétèrent qu'elles ne constituaient pas une société simple. Elles estimaient que l'AFC assimilait à tort des déficits d'exploitation et le financement des investissements à des chiffres d'affaires imposables. Elles soutenaient également que, contrairement à ce que prétendait l'AFC, les taxes de séjour étaient encaissées par les communes. Elles contestaient également l'analyse faite par l'AFC en ce qui concernait le Golf-Club de A. Elles maintenaient également leur demande concernant la location des terrains de golf et la facture de F.

F.– Par décision sur réclamation du 1^{er} juillet 2004, l'AFC rejeta la réclamation du 12 août 1999 et confirma que les X devaient verser à l'AFC la somme de Fr. 316'955.-- à titre de TVA pour la période du 1^{er} janvier 1995 au 30 juin 1998, avec intérêts moratoires à compter du 30 avril 1997. Elle confirmait le point de vue selon lequel les X constituaient une société simple. Les taxes de séjour encaissées par les X devaient ainsi être imposées. L'intégralité du chiffre d'affaires provenant de la location de terrains de golf devait également être imposée. Enfin, au sujet de la facture de F de Fr. 68'288.--, l'AFC relevait que les conditions formelles permettant de déduire l'impôt préalable n'étaient pas réunies.

G.– Par recours du 1^{er} septembre 2004, les X (ci-après : la recourante), représentées dès ce moment par l'Etude G contestèrent la décision précitée, concluant sur le fond à l'annulation partielle de dite décision et du décompte complémentaire du 31 juillet 1998. La recourante conclut à ce qu'il plaise à la Commission de recours dire qu'elle ne doit pas soumettre à la TVA :

- a) les recettes résultant des taxes de séjour ;
- b) les participations aux investissements payées par le Golf-Club ;
- c) les participations versées par les trois municipalités de D, B et C.

La recourante estime que, même si l'on pouvait sans doute considérer qu'elle constituait une société simple, cela ne signifiait pas encore que les prestations des associés devaient ipso facto être soumises à la TVA. Or, en l'espèce, les contributions aux investissements et déficits d'exploitation versées par les communes de D, B et C n'interviendraient pas dans le cadre d'un rapport d'échange et ne seraient pas imposables. En ce qui concerne le produit des taxes de séjour, la recourante indique avoir encaissé ces taxes au nom et pour le compte des communes concernées ; la part qu'elle conserve n'était rien d'autre qu'une participation financière des communes et ne s'insère pas dans un échange de prestations. Enfin, s'agissant des participations ayant comme origine le Golf-Club de A, la recourante explique qu'elle forme avec le Golf-Club de A une société simple limitée aux installations sportives du Golf. Les versements repris par l'AFC constitueraient simplement des participations de l'association du Golf-Club en tant que membre de la société simple, et propriétaire à 50%, et il n'y aurait pas d'échange de prestations.

Par ailleurs ces versements engloberaient également des règlements d'une dette datant des années 1991-1992. En conclusion, la recourante estime que les contributions concernées en l'espèce constituent des apports en capital non soumis à l'impôt et n'entraînant pas de réduction de l'impôt préalable déductible. Si cette solution ne devait pas être retenue par la Commission de recours, la recourante considère qu'il conviendrait de considérer que les contributions des municipalités ainsi que le produit des taxes de séjour constituent des subventions au sens de l'art. 26 al. 6 let. b OTVA.

H.– Par réponse du 19 novembre 2004, l'AFC a conclu au rejet du recours dans toutes ses conclusions, sous suite de frais. Elle ne rejoint pas l'interprétation des faits donnée par la recourante et estime que la recourante est bien chargée par les communes de gérer les biens communs selon un cahier des charges établi ; il y a donc échange de prestations entre la société simple et les associés. L'AFC relève aussi que la recourante a considéré les versements des communes comme des subventions, dans la mesure où elle a elle-même opéré une réduction de l'impôt préalable déductible. L'AFC réfute également cette interprétation, vu qu'il existe bel et bien un échange de prestations. L'AFC estime enfin que la recourante s'égare lorsqu'elle soutient que le Golf-Club est propriétaire à 50% des installations sportives ; les installations appartiennent au contraire en co-propriété aux trois communes. Dans ce cas-là également, il y a échange de prestations. Concernant le grief d'avoir imposé à tort des montants relatifs à des périodes antérieures au contrôle et à l'entrée en vigueur de la TVA, l'AFC explique que l'imposition se justifie par la comptabilisation des sommes en cause et l'absence de détails supplémentaires.

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 1874 (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), il en résulte que l'OTVA a été abrogée à partir de cette même date. Toutefois, selon l'art. 93 al. 1 LTVA, les dispositions abrogées ainsi que leurs dispositions d'exécution sont applicables, sous réserve de l'art. 94 LTVA, à tous les faits et rapports juridiques ayant pris naissance au cours de leur validité. En l'espèce, l'art. 94 LTVA n'entre pas en considération, si bien que l'OTVA demeure applicable.

b) Aux termes de l'art. 53 OTVA en relation avec l'art. 71a al. 1 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA ; RS 172.021), les décisions sur réclamation rendues par l'AFC peuvent faire l'objet d'un recours auprès de la Commission fédérale de recours en matière de contributions dans les trente jours qui suivent leur notification. En l'occurrence, la décision sur réclamation de l'autorité fiscale, datée du 1^{er} juillet 2004, a été notifiée à la recourante au plus tôt le 2 juillet 2004. Le recours a été adressé à la Commission de céans le 1^{er} septembre 2004 et est ainsi intervenu dans le délai légal prescrit par l'art. 50 PA, compte tenu des fêtes (art. 22a PA). Un examen préliminaire du recours révèle en outre qu'il remplit les exigences posées aux art. 51 et 52 PA. D'un point de vue formel, il s'impose donc d'entrer en matière.

c) La recourante ne conteste plus le fait que la déduction de l'impôt préalable n'ait pas été autorisée pour une facture de M. F de Fr. 68'288.--. La décision attaquée est donc entrée en force sur ce point.

2.- a) Selon l'art. 8 al. 2 let. a ch. 1 disp. trans. aCst. (art. 196 ch. 14 al. 1 let. a Cst.), sont soumises à l'impôt les livraisons de biens et les prestations de services qu'une entreprise effectue à titre onéreux sur le territoire suisse (y compris la livraison à soi-même). L'impôt se calcule sur la contre-prestation (art. 8 al. 2 let. f disp. trans. aCst. [art. 196 ch. 14 al. 1 let. f Cst.]).

La notion d'opération à titre onéreux est étroitement liée à celle de contre-prestation (décision de la Commission de recours du 11 janvier 2000, in Jurisprudence des autorités administratives de la Confédération [JAAC] 64.80 consid. 3a/bb ; Daniel Riedo, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Berne 1999, p. 223). Pour qu'une opération entre dans le champ de la TVA, l'existence d'une contre-prestation est donc 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 OTVA. La contre-prestation se compose de tout ce que le destinataire, ou un tiers à sa place, dépense en contrepartie de la livraison ou de la prestation de services et constitue la base de calcul de l'impôt au sens de l'art. 26 al. 1 et 2 OTVA (cf. notamment ATF du 1^{er} mars 2001, in Archives de droit fiscal suisse [Archives] 71 251, 253 ; ATF 126 II 443 consid. 6a, traduit in Revue de droit administratif et de droit fiscal [RDAF] 2001, 2^e partie, p.75, 83 ; décision non publiée de la Commission de recours du 31 mai 2002, en la cause U. [CRC 2001-039], consid. 6a, cassée par l'ATF du 1^{er} avril 2004 mais pas sur ce point).

Ne font pas partie de la contre-prestation les subventions et autres contributions des pouvoirs publics (art. 26 al. 6 let. b OTVA).

b) Peut être envisagé comme une « subvention ou autre contribution des pouvoirs publics » au sens de l'OTVA tout versement ou contribution appréciable en argent des pouvoirs publics, qu'il prenne la forme de contribution à fonds perdu, de couverture de déficit, de prêt, de compensation, de rabais, d'avantage en nature, de prime, d'allocation, de subside, etc. Le terme

de « subvention », dans ce contexte, s'entend au sens large et se réfère à l'origine étatique de la contribution appréciable en argent, s'opposant, dans cette perspective, au don, de provenance privée. Sont des subventions les versements des pouvoirs publics qui visent à inciter leur bénéficiaire à adopter une certaine attitude ou à effectuer certaines tâches dans un but d'intérêt public. Hormis le comportement attendu de leur bénéficiaire, ces montants sont toutefois alloués « gratuitement », c'est-à-dire sans contrepartie économique équivalente en faveur de la collectivité qui les verse (ATF du 26 mai 2004, in RDAF 2004, 2^e partie, p. 419 ss, consid. 2.3 ; ATF 126 II 443 consid. 6c p. 453) ; ils ne peuvent dès lors pas être assimilés à des contre-prestations.

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 de la loi fédérale du 30 mars 1911 complétant le code civil suisse [Code des obligations ; CO] ; RS 220). 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. Recordon, op. cit., p. 3 ss ; 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 (cf. Robert Patry, Précis de droit suisse des sociétés, tome I, Berne 1976-1977, p. 204c, 205 ; aussi 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 Hermann 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 (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. Tercier, op. cit., ch. 6603 ss et références citées ; Recordon, La société simple I, op. cit., 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 (Commentaire du Département fédéral des finances de l'ordonnance régissant la taxe sur la valeur ajoutée du 22 juin 1994 [ci-après : Commentaire DFF], 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 55 70-71 ; 54 153 ; 49 501 ; 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 Commission de céans du 10 novembre 2004 in JAAC 69.63 consid. 3b, du 21 mai 2003, in Revue fiscale 2004 p. 232 ss consid. 2d et du 21 janvier 1997, in 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 (cf. décision de la Commission de recours du 12 octobre 2001, in JAAC 66.42 consid. 5b et in RDAF 2001, 2^e partie, p. 39 ss ; voir également décision non publiée de la Commission de céans du 30 mai 2002, en la cause Q. [CRC 2001-080], consid. 16 ; Archives 60 153 et 49 501).

c) Dans le cadre de la TVA, les apports effectués par les associés d'une société simple 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'elles aient été fournies 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. décisions de la Commission de recours du 3 mai 2005 en la cause J. AG [CRC 2002-1543], consid. 3b et du 12 octobre 2001, in JAAC 66.42 consid. 5c/cc et in RDAF 2001, 2^e partie, p. 39 ss et références citées). En d'autres termes, les apports ne constituent en principe pas des opérations TVA et les distributions de bénéfices ne constituent pas non plus des contre-prestations imposables effectuées directement en relation avec ces apports (décision non encore entrée en force de la Commission de recours du 11 mars 2005, en la cause R. [CRC 2004-017], consid. 3d/bb). Cela dit, il est quand même possible que des opérations TVA existent entre les associés et la société simple, si elles en remplissent les conditions de base, celle du lien direct étant la plus importante. Il convient donc d'examiner dans chaque cas si des opérations entre les associés et la société simple sont soumises ou non à la TVA (décisions de la Commission de recours du 10 novembre 2004, in JAAC 69.63 consid. 3c, et du 24 septembre 2003, en la cause B. [CRC 2003-021], consid. 2a/cc, résumée in Revue fiscale 2004 p. 238 s., confirmée par l'ATF du 29 juin 2004, [2A.520/2003/grl], in plädoyer 6/2004 p. 67 ss [RDAF 2005, 2^e partie, p. 75 ss]).

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 décision de la Commission de recours du 12 octobre 2001, in JAAC 66.42 consid. 5c/bb et in RDAF 2001, 2^e partie, p. 39 ss). Enfin, il faut préciser que la Commission de recours 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

Commission de recours du 12 octobre 2001, in JAAC 66.42 consid. 7b et in RDAF 2001, 2^e partie, p. 39 ss). Les apports constituant en principe des opérations hors du champ au sens technique, ils n'ont à ce titre pas d'effet sur la réduction du droit à déduction (cf. Daniel Riedo, Problemfall Subvention im Mehrwertsteuerrecht, in Festschrift SRK/Mélanges CRC, Lausanne 2004, p. 129, expliquant les raisons pour lesquelles une opération hors du champ au sens technique ne peut pas avoir d'effet sur l'impôt préalable déductible ; Pierre-Marie Glauser, Nouvelle jurisprudence concernant le traitement des subventions au regard de la TVA, in L'expert-comptable 1999, p. 403 ss). Peu importe à cet égard que l'apport en capital soit dissimulé ou non.

4.– En l'espèce, la Commission de recours relève que la qualification de la recourante comme société simple n'est plus contestée par celle-ci au niveau du recours. Il y a lieu de construire sur cette base le raisonnement qui suit.

a) Il convient tout d'abord d'analyser sous l'angle fiscal la nature des montants versés par les trois municipalités de D, B et C à la société simple recourante.

Selon la recourante, les contributions aux investissements et déficits d'exploitation versées par les communes de D, B et C n'interviennent pas dans le cadre d'un rapport d'échange (elle ne fournit pas de prestations concrètes aux communes), mais correspondent au niveau d'intéressement dans les X.

En se basant sur l'art. 7 de la convention conclue entre les trois communes (non signée, mais vraisemblablement ratifiée de fait) qui prévoit un cahier des charges précis à l'intention de la recourante (gestion de biens, droits et servitudes, exploitation du jeu de golf, exploitation du jeu de la boule, aménagement et entretien de chemins de tourisme pédestre, de promenades, de bancs, de jardins publics), l'AFC soutient par contre qu'il y a échange de prestations entre la recourante et les communes. De son point de vue, deux éléments viennent confirmer son avis : 1) la recourante exige le versement des communes par des factures successives, ce qui correspond à une re-facturation de frais liés à la gestion des biens des associés de la société simple et 2) un retard dans le versement génère un intérêt moratoire.

Par rapport aux activités de la recourante, la Commission de recours relève ce que suit : l'existence de prestations imposables fournies par la société simple à ses membres constitue certes l'une des conditions permettant de conclure à un échange de prestations ; il ne s'agit toutefois que de l'une des conditions, l'autre étant que l'activité soit rémunérée par une contre-prestation déterminée et non seulement, comme c'est le cas ici, par une participation (proportionnelle fixe) aux pertes et aux bénéfices. En l'occurrence, la recourante ne perçoit pas de rémunération autre qu'une éventuelle couverture des pertes et participation aux investissements. Si elle réalisait un bénéfice (comme cela semble avoir été le cas au début de son activité, en 1981, 1982, 1984 et 1985), ce serait même elle qui distribuerait le montant du bénéfice (calculé après que les livraisons aux tiers aient été acquittées) aux communes membres.

Dans ce cas de figure, la couverture des pertes et la participation aux investissements ne peuvent pas être qualifiées de contre-prestations soumises à la TVA.

L'AFC base également son argumentation sur des factures figurant au dossier. La Commission de factures relève à cet égard qu'il s'agit de calcul de participation et non pas de factures ni de cas de refacturation (qui impliqueraient alors une double livraison), découlant d'une relation synallagmatique séparée du contrat de société de base et impliquant un échange de prestations, ce qui n'est pas le cas en l'espèce. Ainsi la « facture » du 7 novembre 1995 mentionne un montant à payer en remplacement d'une tondeuse de fairway. Il ne s'agit ici nullement de livraison d'une tondeuse par la recourante aux communes, mais du détail des investissements nécessitant une participation des membres de la société simple. D'ailleurs, les autres « factures » comportent les mentions « Participation au déficit d'exploitation », « Participation aux investissements », qui sont typiques d'une opération d'apport et non d'échange de prestations. En outre, le montant réclamé correspond toujours au niveau d'intéressement de la commune concernée (47,5%, voire 5%).

Il ressort aussi de la convention conclue entre les trois communes que la participation de celles-ci à la société simple est réglée de manière détaillée et complète. Il ne peut pas être question à cet égard d'un contrat portant sur un échange de prestations. Cette convention exprime bien plus un *animus societatis*, soit en particulier la volonté de mettre en commun des biens, ressources ou activités en vue d'atteindre un objectif déterminé et d'exercer une influence sur les décisions. Il s'agit d'une relation qui doit être appréhendée fiscalement différemment d'une relation contractuelle bilatérale.

b) Il convient en deuxième lieu d'analyser sous l'angle fiscal la nature des montants versés par le Golf-Club de A à la recourante. La recourante explique qu'elle forme avec le Golf-Club de A une société simple limitée aux installations sportives du Golf. Les versements constituent simplement des participations de l'association du Golf-Club en tant que membre de la société simple, et propriétaire à 50% des installations du golf, sur les investissements et les coûts d'exploitation (à hauteur de 50%) et il n'y aurait pas d'échange de prestations. La recourante déclare dans son mémoire de recours : « Si l'exploitation des installations du golf dégagerait un bénéfice, la moitié en reviendrait à l'association du Golf-Club ». Elle précise que c'est elle et non le Golf-Club qui encaisse les green-fees. Elle indique en outre dans sa réclamation que les membres du Golf-Club « n'ont aucunement l'exclusivité des parcours qui sont ouverts, contre paiement des droits d'entrée [...], à toute personne justifiant d'un handicap ». Elle estime en conséquence que l'on ne peut pas dire que les apports du Golf-Club représentent une contre-prestation de mise à disposition de l'infrastructure.

L'AFC estime pour sa part que l'association du Golf-Club n'est en aucune manière propriétaire à 50% des installations. De son point de vue, en échange des montants reçus, la recourante permet aux membres du Golf-Club de disposer des jeux de Golf. Il y aurait ainsi échange de prestations entre la recourante et le Golf-Club de A. Le fait que ce soit la recourante qui encaisse les green-fees n'a pas d'importance, étant donné que les membres du Golf-Club sont des usagers privilégiés des installations.

De l'avis de la Commission de recours, dans la mesure où la « contre-prestation » se limite à une participation aux pertes et aux bénéfices, il n'y a pas lieu de considérer qu'il existe une échange de prestations (cf. les factures figurant au dossier : le montant réclamé correspond au niveau d'intéressement, à savoir, pour le Golf-Club, 50%). Les montants versés par le Golf-Club de A à la recourante doivent être considérés comme des apports et ne sont dès lors pas imposables. La question de savoir si les membres du Golf-Club sont des usagers privilégiés des installations ne relève quant à elle pas de l'objet du présent litige. Est seul déterminant en l'espèce le fait qu'ils paient des green-fees à la recourante, en échange desquels ils ont accès aux installations. En conséquence, l'accès aux installations ne peut pas être considéré comme une prestation en échange de laquelle seraient versés, par le Golf-Club de A, les montants litigieux susmentionnés.

Dans son recours, la recourante soutient que les versements englobent également des règlements d'une dette datant des années 1991-1992, qui ne devraient dès lors pas être soumis à l'impôt. La question est devenue sans objet, étant donné que ces versements ont été considérés comme non soumis à l'impôt en tant qu'apports.

c) Reste encore litigieuse la question de l'imposition des recettes résultant des taxes de séjour mises à disposition de la recourante par les communes membres de celle-ci. S'agissant des taxes de séjour et de sport, elles sont payées, par nuit passée dans les communes, par les hôtes des communes et perçues par les hôteliers. La souveraineté fiscale est communale. Il s'agit bien en l'espèce de montants revenant aux communes, mais que celles-ci laissent à disposition de la recourante. Il s'agit d'un impôt spécial servant à la couverture des frais liés à la maintenance de certaines installations et non d'une contribution causale, puisque la taxe est aussi due si l'hôte n'utilise pas les installations. Les recettes provenant du prélèvement des taxes sont donc – en soi – exclues de la TVA. Mais cela ne dit encore rien sur le traitement fiscal TVA auprès de la recourante, puisque en réalité les produits de l'impôt sont mis à disposition de la recourante par les communes et c'est bien cette relation qu'il faut considérer.

La recourante indique avoir encaissé ces taxes au nom et pour le compte des communes concernées ; la part qu'elle conserve n'est rien d'autre qu'une participation financière des communes et ne s'insère pas dans un échange de prestations. Subsidiairement, si cette solution ne devait pas être retenue par la Commission de recours, la recourante considère qu'il conviendrait de considérer que le produit des taxes de séjour constitue des subventions au sens de l'art. 26 al. 6 let. b OTVA.

L'AFC estime pour sa part qu'il y a en l'espèce échange de prestations. En plus, en présence d'un mandat concret de gestion, on ne peut pas parler de subvention.

Comme relevé auparavant, la Commission de recours estime que la recourante et les communes ne sont pas liées par un rapport d'échange reposant sur une base contractuelle, séparée du contrat de société de base. Les taxes de séjour ne sont pas mises à disposition de la recourante au titre de contre-prestation, mais en tant qu'apport des membres à la société. Ainsi,

l'art. 14 de la convention liant les trois communes membres de la recourante indique : « Les nouveaux investissements seront financés par les taxes de séjour ». Au demeurant, même s'il fallait suivre la théorie de l'AFC qui nie l'existence d'apport, il faudrait considérer le montant des taxes de séjour comme une subvention fournie à la recourante. En effet, comme l'a jugé le Tribunal fédéral (Archives 71 171 s., consid. 9 [RDAF 2003, 2^e partie, p. 269 s.]), s'agissant des montants que la commune paie pour supporter les coûts afférents aux services techniques concernant le golf, le jeu de la boule, les chemins pédestres, les jardins, ainsi que les couvertures de déficits, il faut considérer que les activités en rapport avec ces montants sont couvertes par la convention liant les communes et créant la recourante, ainsi que par la loi valaisanne sur l'organisation de l'UVT et des sociétés de développement, à laquelle renvoie la convention elle-même. Il s'agit bien de promouvoir les intérêts touristiques des communes. Il n'y a rien à objecter à considérer ces activités comme étant faites dans l'intérêt public et à estimer que les montants reçus en rapport sont des subventions au sens de l'art. 26 al. 6 let. b OTVA. L'argument de l'AFC selon lequel on serait en l'occurrence en présence d'un mandat concret de gestion ne permet pas d'aller à l'encontre de la jurisprudence du Tribunal fédéral.

5.- Au vu des considérations qui précèdent, le recours doit être admis et la décision de l'AFC annulée, sous réserve du considérant 1c. Compte tenu de l'issue du litige, les frais de procédure, qui s'élèvent à Fr. 4'500.--, ne peuvent être mis à la charge de la recourante ni à celle de l'AFC. L'avance des frais versée par la recourante lui sera remboursée d'office dès l'entrée en force du présent prononcé (art. 63 al. 2 et 3 PA). Conformément aux art. 64 al. 1 PA et 8 al. 1, 3 et 4 de l'ordonnance sur les frais et indemnités en procédure administrative du 10 septembre 1969 (RS 172.041.0) et, par renvoi, aux art. 4 al. 1 et 6 al. 1 du tarif pour les dépens alloués à la partie adverse dans les causes portées devant le Tribunal fédéral du 9 novembre 1978 (RS 173.119.1), une indemnité à titre de dépens de Fr. 6'000.-- est accordée à la recourante.

Par ces motifs,

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

prononce :

1. Le recours des X est admis et la décision de l'Administration fédérale des contributions du 1^{er} juillet 2004 annulée sous réserve du considérant 1c.
2. Il n'est pas perçu de frais de procédure et l'avance de frais de Fr. 4'500.-- est remboursée à la recourante dès l'entrée en vigueur du présent prononcé.
3. Une indemnité à titre de dépens de Fr. 6'000.-- à la charge de l'Administration fédérale des contributions est allouée à la recourante.

4. La présente décision est notifiée par écrit à la recourante et à l'Administration fédérale des contributions.

Indication des voies de droit

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

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

Commission fédérale de recours en
matière de contributions

Le président

La greffière

Pascal Mollard

Liliane Subilia-Rouge