



CRC 2003-091
CRC 2003-092

Président : Pascal Mollard
Juges : Xavier Oberson ; Daniel Riedo
Greffier ad hoc : Alexandre de Chambrier

Décision du 16 septembre 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) ;
mise à disposition d'appareils automatiques.

I. En fait :

A.– La société anonyme X (ci-après : X) est immatriculée 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 de l'ordonnance du 22 juin 1994 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (OTVA; RO 1994 1464 et les modifications ultérieures). Elle a comme buts l'exploitation, la location, l'achat, la vente et la production de jeux et d'automates en tout genre. X a conclu en date du 3 octobre 1989 un « Accord d'exploitation de jeux » avec la société Z, propriétaire de bâtiments à ..., conférant, entre autres, à l'exploitant (X) le droit d'installer et d'exploiter, en exclusivité, dans l'établissement du preneur (Z) tous les appareils et tous les jeux de n'importe quel genre (ch. 1 let. a). Cet accord fut accompagné d'une convention (n° 10133), par laquelle Z, en qualité de propriétaire, s'est engagée à ce que le ou les locataires successifs de son établissement signeront avec l'exploitant l'accord précité. Par acte du 29 juillet 1992, A (ci-après : A), étant devenu locataire des bâtiments propriétés de Z, a conclu une convention avec X, sous forme d'avenant à la convention n° 10133. Le ch. 4 de cette convention stipule que le propriétaire (à savoir A, selon les termes de la convention) confère à l'exploitant (X) le droit d'installer et d'exploiter, en exclusivité, y compris en cas d'extension du nombre dans son établissement, toutes les machines à sous autorisées par la loi et mises à la disposition du public à titre onéreux. Alors que le ch. 5 précise que X s'engage, à ses frais, à installer et à dépanner ces machines en cas de besoin, ainsi qu'à procéder régulièrement à l'encaissement des recettes. A s'engage de son côté à placer les automates à l'endroit le plus approprié, à les enclencher dès l'ouverture de l'établissement, à les déclencher qu'à la fermeture et notamment à s'assurer contre les dommages (voir ch. 6).

B.– A la suite d'un contrôle fiscal effectué auprès de A, l'AFC a estimé que des erreurs avaient été commises par X dans l'imposition de son chiffre d'affaire portant sur la période fiscale du 1^{er} janvier 1995 au 31 décembre 1999. Il en est résulté le décompte complémentaire n° ... du 11 septembre 2000. 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. 193'590.--, plus intérêts moratoires, montant duquel il faut déduire l'impôt préalable, soit la somme de Fr. 43'530.-- conformément à l'avis de crédit n° ... du 15 novembre 2001. Dès lors, la créance réclamée par l'autorité fiscale est de Fr. 150'060.--, plus intérêts moratoires dès le 30 avril 1998. Ce redressement fiscal concernait des chiffres d'affaires soumis, mais non imposés, en l'occurrence les recettes provenant de l'exploitation de machines à sous se trouvant dans les locaux de A sis à Il est à noter que l'autorité fiscale avait dans un premier temps estimé que c'était A qui mettait à disposition les infrastructures à la société exploitante des jeux X, et qu'en contrepartie cette dernière lui versait la moitié des recettes issues des jeux. A effectuant de la sorte une prestation imposable, il en a découlé le décompte complémentaire n° ... (voir rapport de révision, p. 10 [pièce de l'AFC n° 12]). Or, A ayant contesté son assujettissement et constatant que lui seul est au bénéfice d'une autorisation d'exploiter des machines à sous (voir notamment l'« arrêté » du Département de l'Economie du Canton de ... du 1^{er} décembre 1997), l'autorité fiscale a annulé le décompte complémentaire précité. Par la suite, se fondant notamment sur cette autorisation, l'AFC considéra, dans un deuxième temps, que seul A devait être considéré comme exploitant des machines en question et que X devant être vu comme le bailleur de celles-ci, effectuait, de ce fait, des prestations préalables imposables. Il en est résulté le décompte complémentaire n° ... cité précédemment, lequel fait l'objet de la présente procédure. Enfin, suite à un contrôle fiscal en vertu de l'art. 50 OTVA, l'AFC adressa à X le décompte complémentaire n° ..., daté du 15 novembre 2001, et portant sur la période fiscale du

1^{er} janvier 2000 au 31 décembre 2000, pour un montant de Fr. 42'362.--, plus intérêts moratoires dès le 15 octobre 2000. L'autorité fiscale invoqua les mêmes motifs que pour le décompte n° ..., à savoir que les locations de machines effectuées par l'assujetti au A sont des prestations préalables à l'exploitation des appareils de jeux à l'argent, soumises à la TVA. Par courriers du 12 octobre 2000 et du 14 décembre 2001, X contesta les créances fiscales résultant des décomptes n° ... et n°

C.– En dates du 7 janvier 2002 et du 22 avril 2002, l'AFC rendit deux décisions formelles (art. 51 al. 1 OTVA), par lesquelles elle confirmait la teneur des décomptes complémentaires susmentionnés (n° ... et n° ...), déclarant notamment que seule la société A était au bénéfice d'une autorisation d'exploiter des machines à sous, que cette activité ne pouvait dès lors être reconnue à la réclamante et qu'il fallait par conséquent voir dans la relation que cette dernière avait avec A l'existence d'un contrat de bail portant sur des biens mobiliers. Agissant par voie de réclamation selon l'art. 52 OTVA, l'assujettie requit, le 8 février 2002 et le 17 mai 2002, l'autorité fiscale d'annuler ces prononcés et de renoncer à l'encaissement des créances litigieuses aux motifs, entre autres, que le service des contributions du Canton de ... considérait les installations de X comme un établissement stable – ce qui ne peut être le cas que si l'exploitant exerce lui-même une activité – et que l'arrêté du 1^{er} décembre 1997 du Département de l'Economie et de la Coopération du Canton de ... autorisant A à exploiter des appareils de jeux à l'argent, ne précise pas que l'exploitant doit être le concessionnaire. Par conséquent, X exploitait, et était en droit de le faire, les automates placés dans les locaux du casino et elle devait donc être exonérée en vertu de l'art. 14 ch. 19 OTVA. Par décisions sur réclamation du 29 avril 2003 et du 30 avril 2003, l'AFC confirma les créances de Fr. 150'060.-- et de Fr. 42'362.--, plus intérêts moratoires dès le 30 avril 1998 et respectivement dès le 15 octobre 2000.

D.– A l'encontre des décisions sur réclamation présentées, la société 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 actes tous deux datés du 28 mai 2003. La recourante maintient les arguments invoqués par ses réclamations du 8 février 2002 et du 17 mai 2002, rappelant que X est l'exploitante des machines à sous et conclut, à titre subsidiaire, si cette qualité doit lui être refusée, à l'annulation de la décision attaquée pour les périodes fiscales du 1^{er} janvier 1995 au 31 décembre 1996, dans la mesure où l'autorisation du 1^{er} décembre 1997 invoquée par l'AFC – sur laquelle celle-ci base son argumentation – ne prend effet qu'à partir du 1^{er} janvier 1997 et ne peut concerner de ce fait les périodes précitées.

E.– Par réponses du 25 août 2003, l'autorité fiscale a conclu au rejet du recours sous suite de frais. Elle rappelle que l'AFC ne peut pas prendre en considération une activité exercée sans droit pour conclure à son exonération de l'impôt. Ainsi, seul le A exploite les automates, et l'activité exercée par la recourante consiste en la mise à disposition de ces derniers contre rémunération (part du revenu des machines), opération soumise à l'impôt qui ne peut bénéficier de l'exonération de l'art. 14 ch. 19 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, les décisions sur réclamation de l'autorité fiscale ont été rendues le 29 avril 2003 et le 30 avril 2003 et ont été reçues par la recourante au plus tôt le lendemain. Cette dernière a recouru devant la Commission de céans le 28 mai 2003, respectant de la sorte le délai de 30 jours pour recourir (art. 50 PA). Un examen préliminaire des recours révèle en outre que ces actes remplissent les exigences posées aux art. 51 et 52 PA et qu'ils ne présentent aucune carence de forme ni de fond. Il y a dès lors lieu d'entrer en matière.

c) Conformément à l'art. 24 de la loi fédérale de procédure civile fédérale du 4 décembre 1947 (PCF ; RS 273) en relation avec l'art. 4 PA, il y a lieu de réunir en une seule procédure des recours qui présentent une étroite unité dans le contenu de leur état de fait et dans lesquels se posent les mêmes questions de droit (André Moser, in Moser/Uebersax, Prozessieren vor eidgenössischen Rekurskommissionen, Bâle et Francfort-sur-le-Main 1998, ch. 3.12), une telle solution répondant à l'économie de procédure et étant dans l'intérêt de toutes les parties (ATF 122 II 368 consid. 1a). Dans le même sens, si deux recours se dirigent contre la même décision, qu'ils concernent les mêmes parties et les mêmes questions de droit, il convient, pour des raisons d'économie de procédure, de les traiter ensemble (arrêt non publié du Tribunal fédéral du 29 juin

1999, en la cause R.-T. [2A.186/1998 et 2A.187/1998], consid. 1, voir également les ATF 129 V 240 consid. 1, 127 V 33 consid. 1 et 123 II 20 consid. 1 ; décisions non publiées de la Commission de recours du 25 mars 2004, en la cause J. [CRC 2003-170 ; CRC 2003-171] consid. 1c et du 26 novembre 2002, en la cause H. [CRD 2002-043-044-045] consid. 1c). En l'espèce, les deux recours formés par la recourante répondent manifestement à ces conditions et il convient d'ordonner la jonction des recours, ce qui implique qu'ils feront l'objet d'une seule et même décision.

En vertu de l'art. 45 al. 1 PA, les décisions préjudicielles et autres décisions incidentes rendues dans une procédure précédant la décision finale et qui peuvent causer un préjudice irréparable sont séparément susceptible de recours. En l'espèce, la décision de jonction des recours ne peut causer aucun préjudice irréparable ; il ne se justifie donc pas de la prendre sous la forme d'une décision incidente séparément susceptible de recours.

d) 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, op. cit., ch. 2.13 et 2.85). En l'occurrence, les impositions des prestations comprises dans les décomptes complémentaires n° ..., ..., ..., ... et l'avis de crédit n° ... ne sont pas contestées dans les présents recours. Elles ne seront donc pas discutées par la suite. L'objet du litige se limite par conséquent à l'examen de la contestation de la taxation des prestations liées aux recettes de l'exploitation d'appareils automatiques servant aux jeux d'argent dans les locaux exploités par A à ..., selon les décomptes complémentaires n° ... du 11 septembre 2000 et n° ... du 15 novembre 2001.

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. 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 ; 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.).

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. [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]).

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. ATF non publié, en la cause X. [2A.304/2003] du 14 novembre 2003, consid. 3.6.1 et références citées ; 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; Ivo P. Baumgartner, in

mwst.com, Bâle/Genève/Munich 2000, ad art. 33 al. 1 et 2, p. 551, ch. 12; Riedo, op. cit., p. 112; Stephan Kuhn/Peter Spinnler, Mehrwertsteuer, Muri/Berne 1994, p. 38 in fine et 41). 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 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).

ccc) La jurisprudence constante du Tribunal fédéral précise que la conclusion d'un contrat n'est pas une condition nécessaire pour qu'il y ait prestation. Seul est à cet égard déterminant le comportement de fait du prestataire. Il est sans importance que ce dernier se trouve, ou non, dans un rapport obligatoire, ou si tel est le cas, qu'un tel rapport soit illicite, contraire à l'usage, annulable ou nul (cf. ATF 126 II 249, consid. 4a et références citées ; ATF non publié du 1^{er} avril 2004, en la cause U. [2A.330/2002], consid. 3.2). D'ailleurs, il est intéressant de constater que la Cour de justice des Communautés européennes (CJCE), même si cette jurisprudence n'est pas déterminante pour la Suisse (cf. ATF du 8 janvier 2003, consid. 3.3.4, in RDAF 2003, part. II, p. 408), estime que le principe de la neutralité fiscale, qui est un des fondements de la TVA, s'oppose dans cette matière, à une différenciation généralisée entre les transactions licites et les transactions illicites (cf. décisions de la CJCE du 5 juillet 1988, en la cause Mol, c-269/86, du 5 juillet 1988, en la cause Happy family, c-289/86 et du 2 août 1993, en la cause Lange, c-111/92). Ce principe s'applique aussi en matière d'exonération ce qui, en d'autres termes, signifie que l'on ne peut pas se baser uniquement sur le caractère illicite d'une activité pour conclure à l'impossibilité d'une exonération de celle-ci (voir décision de la CJCE du 25 juin 1997, en la cause Commission des Communautés européennes contre République italienne, c-45/95, concernant l'art. 13 B, sous c de la sixième directive [77/388/CEE] du Conseil, du 17 mai 1997). La CJCE fait cependant une exception pour les cas où toute concurrence entre un secteur économique licite et un secteur illicite est exclue (décisions de la CJCE du 5 juillet 1988, en la cause Mol, c-269/86, du 5 juillet 1988, en la cause Happy family, c-289/86).

b) Cela étant, le juge de droit public, s'il s'impose à lui d'interpréter un contrat de droit privé, doit recourir en premier lieu à l'interprétation dite subjective, c'est-à-dire rechercher la « réelle et commune intention des parties », le cas échéant empiriquement, sur la base d'indices (cf. art. 18 al. 1 CO). S'il ne parvient pas à établir avec sûreté cette volonté effective, ou s'il constate que l'un des contractants n'a pas compris la volonté réelle exprimée par l'autre, le juge recherchera le sens que les parties pouvaient et devaient donner, selon les règles de la bonne foi, à leurs manifestations de volonté réciproques. Ce faisant, le juge doit partir de la lettre du contrat et tenir compte des circonstances qui ont entouré sa conclusion. (cf. arrêt du Tribunal fédéral, du

17 septembre 2002, en la cause S [5c.134/2002], consid. 3.1, in La Semaine Judiciaire [SJ], 2003 I 315 ss et références citées). Les déclarations de volonté doivent donc être interprétées à la lumière du principe de la confiance. Principe déduit de la bonne foi objective. Ainsi la déclaration de volonté doit être prise et comprise du point de vue de son destinataire, au moment de la réception, mais comme le feraient des personnes honnêtes et raisonnables (Pierre Engel, Traité des obligations en droit suisse, Berne 1997, p.238 ss). Selon la jurisprudence, il convient de ne pas attacher une importance décisive au sens des mots, même clairs, utilisés par les parties. Il ressort de l'article précité qu'on ne peut ériger en principe qu'en présence d'un texte clair, on doit exclure d'emblée le recours à d'autres moyens d'interprétation ; même si la teneur d'une clause contractuelle paraît claire et indiscutable à première vue, il peut résulter du but poursuivi par les parties ou d'autres circonstances que la lettre ne restitue pas exactement l'accord conclu (cf. arrêt précité du Tribunal fédéral du 17 septembre 2002, en la cause S [5c.134/2002], consid. 3.1, in SJ, 2003 I 315 ss). Cela étant dit, le texte – pour autant qu'il existe en matière contractuelle – reste le point de départ de toute interprétation et, dans la majorité des cas, restitue de manière raisonnable le sens du contrat (cf. C. Chappuis, Note à propos des ATF 127 III 318 et 127 III 444 : l'interprétation d'un texte clair, in SJ 2002 I 158). Tout le langage d'une déclaration de volonté n'appelle pas nécessairement un effort spécial de compréhension ni, par conséquent, d'interprétation ; le plus souvent la déclaration de volonté ne souffre d'aucune ambiguïté, aucune obscurité (Pierre Engel, op. cit., p.236). Donc, qu'une clause soit textuellement claire n'exclut pas à priori une interprétation. Il faut examiner s'il y a des raisons de penser qu'une clause devait être comprise d'une autre manière que son sens littéral (ATF 128 III 215).

c)

aa) 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).

bb) 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). Le système de l'impôt sur le chiffre d'affaires vise autrement dit 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).

3.- En l'espèce, il convient d'examiner dans un premier temps, la nature des prestations effectuées par la recourante, afin de déterminer si elle peut être reconnue comme exploitante des machines à sous (a), puis si tel est le cas, donc si elle effectue une prestation au consommateur final, il faudra, dans un deuxième temps, établir si les conditions permettant une exonération en vertu de l'art. 14 ch. 19 OTVA sont réunies (b).

a)

aa) Sous l'angle du droit privé, et bien que cela ne puisse servir que d'indice (voir consid. 2a/cc/aaa ci-dessus), l'on constate que l'avenant à la convention n° 10133, du 29 juillet 1992, conclut entre la recourante et A désigne nommément la recourante comme exploitante. De plus, en son ch. 4 cette convention stipule que le propriétaire confère à l'exploitant le droit d'installer et d'exploiter, en exclusivité, y compris en cas d'extension du nombre dans son établissement, toutes les machines à sous autorisées par la loi et mises à la disposition du public à titre onéreux. La formulation de cette disposition semble claire et ne souffrir d'aucune ambiguïté et obscurité. Il ne paraît donc pas qu'elle doive être comprise d'une autre manière que son sens littéral (voir consid. 2b ci-dessus). La Commission de céans, au vu des pièces qui lui ont été présentées et tout

en gardant à l'esprit que cela ne peut être décisif, constate, comme l'avait fait l'AFC précédemment (cf. Rapport de révision du 16 novembre 2001, p. 10, pièce n° 12 AFC), qu'au regard du droit privé, la recourante doit être considérée comme l'exploitante des machines concernées, ce qui est renforcé par le ch. 5 de la convention en question qui stipule que c'est la recourante qui est chargée d'encaisser les recettes et que c'est donc elle qui perçoit les contre-prestations des consommateurs. Par conséquent, il faut donc voir dans le rapport juridique existant entre cette dernière et A un contrat de mise à disposition de locaux, accompagné d'un contrat de mandat concernant des tâches comme le maintien en état de propreté (art. 6 de la convention du 29 juillet 1992) et où le locataire (X) y est exploitant de machines à sous. Certes, l'art. 2 let. b de l'arrêté du 26 janvier 1988 (pièce n° 1 AFC) n'autorise pas la requérante (A) à affermer A. Cependant, la seule conclusion qui pourrait s'imposer au vu de cette interdiction serait d'admettre que le contrat de bail concernant la mise à disposition des locaux est nul. Or, même dans ce cas, cela ne permet pas de considérer qu'il s'agit en fait d'un contrat de location de machines à sous qui aurait comme bailleur la recourante. Dans le même sens, l'invocation de l'absence d'autorisation d'exploiter lesdites machines n'est pas d'un plus grand secours, car là aussi, on comprend mal comment l'AFC, sur ce seul motif, peut considérer que le bailleur de locaux (A) devient, suite à ce constat, locataire de machines et exploitant, et que, de ce fait, la recourante passe du statut de locataire de locaux, exploitante de machines, à bailleur d'appareils de jeux à l'argent.

Pour conclure, l'autorité de céans constate que, sous l'angle du droit privé, rien ne vient s'opposer de façon déterminante au fait que la recourante doive être vue comme l'exploitante des machines en question et qu'elle bénéficie pour ce faire des locaux mis à disposition par le A. La question de la validité des contrats concernés n'est pas pertinente pour le présent cas, puisqu'en matière de TVA peut importe que la convention soit annulable ou nulle (voir consid. 2a/cc/cc). Enfin, bien que non déterminante, la présente constatation est un indice fort de l'existence d'un rapport juridique entre la recourante et le A, où ce dernier met à disposition des locaux pour l'exploitant des jeux concernés.

bb) Il n'est pas inutile de préciser ici que le service des contributions du Canton de ... a considéré l'exploitation des jeux à ... comme un établissement stable de la recourante (pièce n° 14 AFC). Certes, cela n'a que valeur d'indice (voir consid. 2a/cc/bbb) et l'AFC n'est assurément pas liée par les considérations des autorités fiscales cantonales, mais c'est un élément qui vient se greffer aux autres.

cc) Sous l'angle économique, il apparaît, au vu du dossier et sans preuve du contraire fournie par l'AFC, que c'est la recourante qui se charge de l'encaissement des recettes, avec l'obligation d'en redistribuer une partie au casino. Cette seconde opération constitue alors une contre-prestation fournie en échange d'une prestation effectuée par A, à savoir la mise à disposition de locaux accompagnée de missions d'entretien et autres tâches. On est alors en présence de prestations préalables à celles consistant à mettre à disposition des joueurs des machines à sous. Or, cela étant dit, l'on est obligé de constater que la recourante étant la destinataire de la contre-prestation effectuée par le consommateur final, elle doit être considérée

comme exploitante et non comme bailleur desdites machines. C'est également ce qu'avait reconnu l'AFC avant de constater que l'autorisation d'exploitation d'appareils de jeux à l'argent n'était au bénéfice que du casino. Or, il ne faut pas oublier que ce qui est déterminant en matière de TVA, c'est le comportement des personnes concernées (voir consid. 2a/cc/ccc ci-dessus). Que la recourante ait agi dans l'illicéité ne modifie en rien le fait, qu'économiquement, elle a participé à un échange de prestation avec les joueurs. A contrario, étant établi qu'en l'occurrence A ne fournit pas de prestation au consommateur final (puisque c'est la recourante qui perçoit la contre-prestation), on voit difficilement comment l'on pourrait soutenir que soudainement tel est le cas, en se fondant uniquement sur le fait que celui-ci est au bénéfice d'une autorisation d'exploiter. Finalement, et au surplus, il est de notoriété publique que c'est le nom de la recourante, et non celui du casino, qui figure sur les machines à sous en question. Dès lors, rappelant que le fait d'agir en son propre nom est un des éléments permettant de déterminer qui est le prestataire de tel ou tel service ou livraison, on est dans l'obligation de constater que, dans le cas d'espèce, c'est la recourante qui apparaît comme le prestataire de l'opération consistant à mettre à disposition du joueur, consommateur final, lesdites machines avec comme but d'encaisser les mises.

dd) En conclusion, la Commission de céans constate que le poids des indices, aussi bien au niveau du droit privé que des impôts directs, mais surtout l'analyse économique démontrent que la recourante est l'exploitante des machines à sous, certes sans autorisation, et qu'elle effectue donc des prestations imposables au consommateur final, étant éventuellement réservée une exonération en vertu de l'art. 14 ch. 19 OTVA. Dès lors, le rapport juridique entre la recourante et A doit être vu comme une opération préalable, consistant notamment à mettre à disposition des locaux.

b)

aa) Etant reconnu que la recourante, en exploitant des appareils de jeux à l'argent, fournit des prestations au consommateur final (voir consid. 2c/bb ci-dessus), il convient de se demander si les conditions permettant une exonération au sens de l'art. 14 ch. 19 OTVA sont réunies. Or, en l'occurrence, il ressort du dossier que les recettes en question proviennent de l'exploitation de jeux de hasard avec mise d'argent et sont donc susceptibles d'être exonérées en vertu de l'article précité (voir consid. 2c/aa ci-dessus). Ce point n'est par ailleurs pas contesté par les parties. Cependant, reste encore la question de l'absence d'autorisation. En effet, les prestations ont été obtenues, en tout cas à partir du 1^{er} janvier 1997, de manière illicite et l'AFC estime qu'elle ne peut pas prendre en considération une activité exercée sans droit pour conclure à son exonération de l'impôt. Toutefois, la Commission de recours considère qu'une exonération dans ces conditions est possible. Car, si, afin de déterminer si une prestation est imposable ou non, l'approche économique et le comportement de fait sont les fondements de l'analyse d'une situation en matière de TVA, l'on ne voit pas pourquoi il faudrait procéder autrement pour l'examen d'une exonération. Certes, l'AFC se prévaut, à titre définitif, de l'arrêt du 3 décembre 1998 du Tribunal fédéral (2A.564/1997) pour motiver l'impossibilité d'exonérer les prestations en question. Il y a cependant d'extrêmes réserves à émettre quant à cet arrêt, au point qu'il perd en l'espèce de sa force référentielle, dès lors qu'à l'époque l'IchA n'était pas un impôt sur la

consommation générale. Au surplus, il convient de préciser, en opposition à l'arrêt précité, qu'une exonération, en matière de TVA, empêche la déduction de l'impôt préalable et n'est donc pas toujours favorable à l'assujéti qui en bénéficie, il ne s'agit donc pas nécessairement d'un privilège. En outre, cette position est renforcée par la CJCE qui considère que le principe de neutralité fiscale s'oppose à ce que l'on renonce à exonérer une prestation sur le seul motif que cette dernière est illicite (voir consid. 2a/bb/c/c ci-dessus). Finalement, on rappellera que l'exonération fait pleinement partie du champ de la TVA et, qu'à ce titre, elle doit suivre le sort des opérations qui sont dans le champ de l'impôt.

bb) En conclusion, la Commission de céans constate que l'absence d'autorisation n'est pas un élément suffisant pour décider de la non-exonération d'une prestation et que les autres conditions nécessaires à l'application de l'art. 14 ch. 19 OTVA étant remplies, il convient de donner raison à la recourante. Dès lors, les prestations effectuées par cette dernière concernent l'exploitation de machines à sous et doivent être exonérées à ce titre.

4.- Les considérations qui précèdent conduisent la Commission de céans à admettre au sens des considérants le recours formé par la recourante et à renvoyer le dossier à l'AFC pour nouvelle décision dans le sens des considérants. Compte tenu de l'issue du litige, les frais de procédure, s'élevant à Fr. 4'000.--, ne peuvent être mis à la charge de la recourante ni à celle de l'AFC. Les avances des frais versées par la recourante lui sont remboursées 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. 4'000.-- 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. La jonction des causes CRC 2003-091 et CRC 2003-092 est ordonnée.
2. Les recours d'X sont admis au sens des considérants et les décisions sur réclamation de l'Administration fédérale des contributions du 29 avril

2003 et du 30 avril 2003 sont annulées. La cause est renvoyée à l'Administration fédérale des contributions pour nouvelle décision.

3. Il n'est pas perçu de frais de procédure et les avances de frais de Fr. 3'000.-- et de Fr. 1'000.-- sont remboursées à la recourante dès l'entrée en vigueur du présent prononcé.
4. Une indemnité à titre de dépens de Fr. 4'000.--, à la charge de l'Administration fédérale des contributions, est allouée à la recourante.
5. 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

Le greffier ad hoc

Pascal Mollard

Alexandre de Chambrier