



CRC 2003-098

Président : Pascal Mollard  
Juges : Daniel Riedo ; Peter Spinnler  
Greffière : Liliane Subilia-Rouge

## **Décision du 13 décembre 2004**

en la cause

**X (en liquidation)**, recourante, représentée par B,

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) ;  
stockage de mazout ; transfert du pouvoir de disposer

---

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

A.– La X, en liquidation (ci-après : X), a été immatriculée au registre de l'Administration fédérale des contributions (AFC) 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) à partir du 1<sup>er</sup> janvier 1995. Elle a été dissoute le 25 avril 2003. Elle avait pour but la sauvegarde des intérêts de ses membres pour le ravitaillement en mazout et autres carburants pour le chauffage. A cet effet, elle pouvait notamment, selon les statuts, construire ou acquérir toutes installations de stockage et procéder pour le compte de ses membres à l'achat, la vente et le stockage de mazout ou autres.

B.– A l'occasion d'un contrôle effectué en date du 22 juillet 1998, l'AFC établit le décompte complémentaire n° ... portant sur un montant de Fr. 31'925.-- plus intérêts depuis le 31 mai 1995 (périodes du 1<sup>er</sup> trimestre 1995 au 1<sup>er</sup> trimestre 1998). L'AFC estimait en effet que l'ensemble du stock « consignation membres », bien que payé avant le 1<sup>er</sup> janvier 1995, n'avait été livré qu'après le 1<sup>er</sup> janvier 1995 et qu'il devait dès lors être soumis à la TVA. Comme ce stock n'était pas conservé dans un réservoir séparé, la livraison n'intervenait qu'au moment du remplissage de la citerne au domicile du client.

C.– Ce décompte ayant été contesté par la X, notamment au motif que le mazout acheté par les sociétaires en 1994 et stocké dans les parts de citernes dont disposaient les clients ne lui appartenait plus au 1<sup>er</sup> janvier 1995, l'AFC rendit une décision formelle en date du 22 septembre 1999. Elle confirma le décompte complémentaire, considérant que les paiements effectués en 1994 pour du mazout livré en 1995 devaient être considérés comme des paiements anticipés pour des livraisons effectuées en 1995 et dès lors imposables en vertu de l'art. 84 al. 1 OTVA.

D.– Par réclamation du 22 octobre 1999, la X, représentée dès ce moment par Me A, conclut à l'annulation de la décision précitée. Elle estimait que le transfert du pouvoir de disposer, et par conséquent les livraisons, avait lieu au moment où le mazout était mis en dépôt dans ses citernes (sur la base d'un contrat de stockage) au nom des sociétaires qui pouvaient dès ce moment en disposer librement. Il était faux d'affirmer que les livraisons n'avaient lieu qu'au moment où le mazout était livré aux sociétaires.

E.– Par décision sur réclamation du 7 mai 2003, l'AFC a rejeté la réclamation précitée, en se référant à la réalité économique des opérations effectuées. Elle relevait tout d'abord que, d'un point de vue comptable, la X ne faisait apparaître le chiffre d'affaires réalisé sur les ventes à ses sociétaires qu'au moment du transport du mazout. Auparavant, elle mentionnait certes les sommes provenant de la vente de mazout dans un compte « stock mazout membres » au passif du bilan, mais elle indiquait également une valeur identique dans un compte « stock consignation membres » à l'actif du bilan. L'AFC en déduisait qu'aucun contrat de dépôt n'était passé entre X et ses sociétaires. L'AFC mettait en outre en doute le fait que le pouvoir de disposer était transféré avant la période de stockage. Dans la mesure où il s'agissait de choses de genre, la livraison n'avait lieu qu'au moment de transfert, conformément à l'art. 185 al. 2 de la loi fédérale du 30 mars 1911 complétant le code civil suisse (Code des obligations ; CO ; RS 220).

F.– Le 6 juin 2003, la X (ci-après : la recourante) a interjeté un recours contre la décision sur réclamation de l'AFC devant la Commission fédérale de recours en matière de contributions (ci-après : la Commission de recours ou de céans) et conclut à l'annulation de la décision sur réclamation. Concernant la comptabilisation des opérations, elle explique que, lorsque le mazout est vendu aux sociétaires, il est transféré du compte « mazout de manœuvres » au compte « consignation membres ». Les quantités de mazout figurant sur le compte « consignation membres » ne sont plus sa propriété, mais celle des sociétaires. Il n'y a aucun équivoque comptable et le mode de comptabilisation choisi permet à chaque instant de déterminer qui a le droit de disposer des huiles de chauffage dont elle fait état. La recourante s'étonne également de

ce que l'AFC n'ait pas reconnu l'existence d'un contrat de dépôt. En effet, lors de son contrôle, l'AFC n'avait pas contesté que le produit encaissé auprès des sociétaires sur la base des contrats de stockage était imposable. Par ailleurs, dans ses relations avec les tiers, la recourante indique de manière claire que la marchandise entreposée chez elle n'est pas sa propriété. Quant à l'argument tiré de l'individualisation de la marchandise, la recourante considère que la référence à l'art. 185 CO n'est pas pertinente, puisque les parties sont libres d'y déroger, ce qui a été le cas en l'espèce.

G.– Par réponse du 21 août 2003, l'AFC a conclu au rejet du recours, sous suite de frais, reprenant pour l'essentiel l'argumentation développée dans la décision sur réclamation. Elle soutient notamment que la comptabilisation effectuée par la recourante peut être comparée à celle d'un papier-valeur, mais non à celle d'une vente exécutée. L'AFC indique également que le fait que la recourante perçoive des frais liés à la conservation du mazout dans ses cuves ne signifie pas pour autant que le pouvoir de disposer de cette marchandise a été transféré. Concernant l'application de l'art. 185 al. 2 CO, elle soutient que si les conventions restent possibles entre les parties, elles ne peuvent être valables qu'à la condition que la chose déterminée seulement par son genre ait été individualisée.

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

## **II. En droit :**

1.– a) Conformément à l'art. 8 al. 1 des dispositions transitoires (disp. trans.) de l'ancienne Constitution 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). Cette dernière étant entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2001 (arrêté du Conseil fédéral du 29 mars 2000 ; RO 2000 1346), il en résulte que l'OTVA a été abrogée à partir de cette même date. Toutefois, selon l'art. 93 al. 1 LTVA, les dispositions abrogées ainsi que leurs dispositions d'exécution sont applicables, sous réserve de l'art. 94 LTVA, à tous les faits et rapports juridiques ayant pris naissance au cours de leur validité. En l'espèce, l'art. 94 LTVA n'entre pas en considération, si bien que l'OTVA demeure applicable.

b) Aux termes de l'art. 53 OTVA en relation avec l'art. 71a al. 1 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA ; RS 172.021), les décisions sur réclamation rendues par l'AFC peuvent faire l'objet d'un recours auprès de la Commission de recours dans les trente jours qui suivent leur notification. En l'occurrence, la décision sur réclamation de l'autorité fiscale, datée du 7 mai 2003, a été notifiée à la recourante au plus tôt le 8 mai 2003. Le

recours a été adressé à la Commission de céans le 6 juin 2003. Il est donc intervenu dans le délai légal prescrit par l'art. 50 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.

2.– a) Conformément à l'art. 84 al. 1 OTVA, le nouveau droit s'applique aux opérations effectuées dès l'entrée en vigueur de l'OTVA, ainsi qu'aux importations de biens qui n'ont pas été provisoirement dédouanés auparavant et qui ne seront définitivement dédouanés à l'importation qu'à partir de l'entrée en vigueur de l'OTVA. De même, aux termes de l'art. 84 al. 3 OTVA, l'ancien impôt sur le chiffre d'affaires (IChA) ne sera plus perçu sur les livraisons effectuées dès l'entrée en vigueur de l'OTVA, mais dont la contre-prestation a été reçue avant celle-ci. Au surplus, les paiements anticipés reçus avant l'entrée en vigueur de l'OTVA pour des livraisons effectuées après celle-ci, sont soumis à l'impôt conformément à l'OTVA. En résumé, une opération effectuée en 1995 est clairement imposable selon les règles de l'OTVA même si le contrat de base a été passé en 1994 et, par ailleurs, la base imposable est constituée par toute contre-prestation y relative, fût-elle remise en l'année 1994, partiellement ou non.

b) La règle de la soumission à la TVA des opérations effectuées après l'entrée en vigueur de l'ordonnance a été jugée constitutionnelle par le Tribunal fédéral (ATF 123 II 396 s. consid. 9a). Il en va de même pour l'imposition – en tant que contre-prestation – des paiements préalables ou partiels encaissés en l'année 1994 pour des opérations effectuées en 1995. En effet, l'art. 34 OTVA, qui règle la naissance de l'impôt de manière différente, n'exclut pas qu'une réglementation y dérogeant soit adoptée pour la période transitoire. C'est précisément le cas de l'art. 84 OTVA qui relie la naissance de la créance fiscale à des faits qui se réalisent sous l'empire du nouveau droit (la survenance de l'opération), les paiements ou paiements partiels encaissés auparavant (art. 84 al. 3 et 4 OTVA) ne servant que comme base imposable de l'impôt, de sorte qu'il n'y a pas dans ces hypothèses de véritable – et inadmissible – rétroactivité de la loi (ATF 123 II 398 consid. 9b ; décision de la Commission de céans du 20 janvier 2003, publiée in JAAC 67.83; décisions non publiées du 14 juillet 2004, en la cause R. [CRC 2002-147], consid. 3a/cc, et du 28 septembre 2001, en la cause S. AG [CRC 2001-017], consid. 5a). Au surplus, il est à relever que ces dispositions respectent manifestement les règles et principes généraux qui régissent toute réglementation de droit transitoire (ATF 123 II 393 consid. 7 et 396 consid. 9, 123 II 447 consid. 9) et on rappellera pour mémoire que la brochure n° 610.502 « Passage du régime de l'impôt sur le chiffre d'affaires à celui de la taxe sur la valeur ajoutée » s'est révélée jusqu'ici conforme au principe de la légalité (décision de la Commission de recours du 22 octobre 1996, publiée in JAAC 61.65 consid. 8a et traduite in Revue de droit administratif et de droit fiscal [RDAF] 1997, 2° partie, p. 327).

3.– a) Conformément à 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. Aux termes de l'art. 5 al. 1 OTVA, il y a livraison lorsqu'est accordé le pouvoir de disposer économiquement d'un bien en son propre nom (p. ex. en vertu d'un contrat de vente au sens des art. 184 ss CO ou d'un contrat de commission au sens des art. 425 ss CO). L'art. 5 al. 2 let. b OTVA précise quant à lui qu'il y a également livraison lorsqu'un bien est mis à disposition à des fins d'usage ou de jouissance (p. ex. en vertu d'un contrat de bail à loyer ou de bail à ferme au sens des art. 253 ss CO).

b) Il y a livraison lorsqu'est accordé le pouvoir de disposer économiquement d'un bien en son propre nom (art. 5 al. 1 OTVA ; ATF 123 II 392 consid. 6). S'agissant de déterminer s'il y a transfert du pouvoir de disposer, il importe peu de savoir si, du point de vue du droit civil, la possession ou la propriété passe à l'acquéreur (par rapport à l'OTVA, cf. arrêt non publié du Tribunal fédéral du 1<sup>er</sup> avril 2004, en la cause U. SA [2A.330/2002], consid. 3.1 ; JAAC 64.80 consid. 6a/aa ; décision non publiée de la Commission de recours du 14 juin 2002, en la cause S. [CRC 2001-049], consid. 2a, confirmée sur ce point par le Tribunal fédéral en date du 31 janvier 2003, mentionnée in Revue fiscale 2003 p. 547; Jean-Marc Rivier / Annie Rochat Pauchard, Droit fiscal suisse, La taxe sur la valeur ajoutée, Lausanne 2000, p. 40 ; par rapport à l'impôt sur le chiffre d'affaires [IChA], arrêts non publiés du Tribunal fédéral du 1<sup>er</sup> décembre 1999, en l'affaire L. [2A.462/1999], consid. 2a et du 27 mai 1998 en l'affaire Z. [2A.400/1997], consid. 4b ; Archives de droit fiscal suisse [Archives], vol. 66 p. 72 consid. 2b, vol. 63 p. 57 consid. 1a, vol. 61 p. 69 consid. 2). La notion de pouvoir de disposer ne se recoupe ainsi pas avec les notions civiles de possession et de propriété. Il peut y avoir pouvoir de disposer d'un bien, alors même que ce bien fait l'objet d'un pacte de réserve de propriété et qu'il n'est pas déposé auprès du fournisseur (arrêt précité du Tribunal fédéral du 27 mai 1998 consid. 5b/bb) ou qu'il s'agit d'un objet volé, qui pourrait être réclamé par une action possessoire (Alois Camenzind / Niklaus Honauer, Manuel du nouvel impôt sur la taxe à la valeur ajoutée [TVA] destiné aux entreprises et conseillers fiscaux, éd. française par Marco Molino, Berne 1996, p. 57). La conclusion d'un contrat n'est pas une condition nécessaire pour qu'il y ait transfert du pouvoir de disposer et ainsi livraison. Seul est à cet égard déterminant le comportement de fait du fournisseur. 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. arrêt non publié du Tribunal fédéral du 1<sup>er</sup> avril 2004, en la cause U. SA [2A.330/2002], consid. 3.2 ; ATF 126 II 249 consid. 4a et les références citées).

On peut tout à fait considérer qu'il y a livraison au sens de la TVA même si le fournisseur ne transmet avec les biens livrés qu'un pouvoir de disposer limité et si en conséquence le destinataire est lié par les mêmes restrictions du pouvoir de disposer que le fournisseur auparavant (décision susmentionnée de la Commission de céans du 14 juin 2002, en la cause S. [CRC 2001-049], consid. 2c/bb). Le pouvoir de disposer permet à celui qui reçoit le bien d'affecter celui-ci à son propre usage ou de le faire passer en son nom propre dans une autre phase économique (par rapport à l'OTVA, décision non publiée de la Commission de céans du 27 juillet 2004, en la cause X [2003-054], consid. 2c ; Archives, vol. 63 p. 57 consid. 1a, vol. 60 p. 433 consid. 3a, arrêts relatifs à l'IChA). Il y a dès lors transfert du pouvoir de disposer lorsque celui qui reçoit un bien peut en disposer comme un propriétaire, à savoir lorsqu'il peut à son tour

le transférer ou le vendre en son propre nom (Camenzind/Honauer, op. cit., p. 57 ; Dieter Metzger, Handbuch der Warenumsatzsteuer, Berne 1983, ch. 269). Une telle interprétation rejoint la jurisprudence européenne en la matière (arrêt de la Cour de Justice des Communautés européennes [CJCE] du 8 février 1990 en la cause Shipping and Forwarding Entreprise Safe, affaire C-320/88, Rec. 1990 I 285). On notera également qu'en soi la conception de l'OTVA pourrait aller plus loin que celle de l'IchA, puisqu'elle se base expressément sur la notion de pouvoir de disposer économique, qui est suffisant. On entend par là qu'il n'est nul besoin d'un pouvoir de disposer matériellement des biens transférés pour effectuer une livraison.

c) On rappellera par ailleurs que, dans le droit de la TVA, la facture revêt une importance déterminante : premièrement, elle permet de suivre le chemin des biens en indiquant qui détient le pouvoir d'en disposer, deuxièmement, elle est nécessaire à la déduction de l'impôt préalable et troisièmement, elle détermine le moment de la naissance de l'impôt pour l'assujetti qui décompte selon le mode des « contre-prestations convenues » (art. 34 let. a ch. 1 OTVA ; ATF 123 II 396 consid. 9a ; décisions de la Commission de céans du 11 octobre 2000, publiée in JAAC 65.59, consid. 3d et références citées, et du 9 avril 1998, publiée in JAAC 63.24, consid. 5b, traduite et résumée dans la RDAF 1999, 2<sup>e</sup> partie, p. 268 ; décisions non publiées du 29 juillet 2004, en la cause E. [CRC 2002-152], consid. 3a, et du 3 décembre 1999, en la cause D. [SRK 1998-199], consid. 3). Comme déjà en matière d'IchA, la jurisprudence a considéré que la facture constitue un indice important, voire une présomption, qu'une opération TVA a eu lieu et qu'elle a été effectuée par l'auteur de la facture, agissant en principe en son nom (cf. JAAC 65.59 consid. 3d, relatif à des prestations de services). La présomption est d'autant plus forte que la facture a été acquittée.

4.- En l'espèce, est litigieux le moment auquel ont été réalisées les livraisons de mazout, facturées par la recourante à ses sociétaires et payées par ces derniers en 1994, mais stockées par la recourante jusqu'en 1995.

a) Pour déterminer l'existence et l'étendue d'une prestation soumise à la TVA, il s'agit d'abord de considérer les choses dans une perspective économique (arrêts du Tribunal fédéral du 23 décembre 2002, mentionnés in Revue fiscale 2003 p. 542 s., consid. 3.2, et du 30 avril 2004, en la cause S. [2A.334/2003], consid. 3.3). Il découle du principe de l'appréciation économique que c'est le résultat économique qui compte, et dès lors l'interprétation économique qui prime l'interprétation de droit civil (arrêts du Tribunal fédéral du 14 novembre 2003 [2A.304/2003], consid. 3.6.1, avec les références et du 8 janvier 2003, traduit in RDAF 2003, 2<sup>e</sup> partie, p. 394 consid. 3.2 ; entre autres, décision de la Commission de recours du 18 mai 1998, en la cause A. [CRC 1997-014], consid. 8, in TVA/MWST/VAT-Journal [TVA-Journal] 3/98, p. 138 [cassée par l'arrêt non publié du Tribunal fédéral du 27 février 2001 [2A.314/199], mais pas sur ce point]; en détail : Daniel Riedo, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Berne 1999, p. 112 ; cf. aussi Stefan Kuhn / Peter Spinnler, Mehrwertsteuer, Muri/Berne 1994, p. 38 in fine, 41 ; cf. Ivo P. Baumgartner, Commentaire de l'art. 33 al. 1 et 2 LTVA, in mwst.com, Kommentar zum

Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Bâle/Genève/Munich 2000, note marg. 12). En ce qui concerne la qualification juridique d'états de fait, il faut entendre par appréciation économique le fait que les rapports de droit privé (contrats) qui sont à la base des prestations fournies par les assujettis ne sont pas déterminants, s'ils ne correspondent pas à la réalité économique des transactions. 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. Pour déterminer le contenu et l'étendue d'une prestation éventuellement soumise à la TVA, il s'agit en effet d'abord de considérer les choses d'un point de vue économique.

b) En l'occurrence, il y a eu vente en 1994 par la recourante à ses sociétaires de mazout, marchandise qui n'a pas été transportée chez les acheteurs avant 1995. Il ressort de la configuration du cas d'espèce que, dès le moment où les sociétaires ont acquitté le prix de la marchandise, ils ont détenu le pouvoir de l'aliéner, caractéristique essentielle du pouvoir de disposer. L'AFC ne conteste par ailleurs pas que les sociétaires avaient le pouvoir d'aliéner le mazout qu'ils avaient acheté, alors même qu'il était encore stocké auprès de la recourante. En conséquence, le transfert du pouvoir de disposer, c'est-à-dire la livraison, a eu lieu au moment où les sociétaires ont acquitté le prix de la marchandise.

Cette interprétation est en accord avec les principes exposés ci-dessus, à savoir qu'il n'est nul besoin de disposer matériellement des biens transférés pour effectuer une livraison, en d'autres termes que la livraison TVA peut avoir lieu indépendamment du transfert physique. Dès lors, le fait que le mazout acheté par les sociétaires ait été stocké par la recourante au lieu d'être transporté directement chez les sociétaires n'est pas déterminant et n'exclut pas la possibilité que la livraison du mazout soit considérée comme achevée. De l'avis de la Commission de recours, le stockage et le transport ultérieur chez l'acheteur doivent plutôt être considérés comme des prestations indépendantes de la prestation principale (la vente), effectuées sur la base de contrats distincts. En effet, on ne peut conclure à l'existence d'une prestation unique que lorsque les différentes activités en cause sont liées sur les plans objectif, temporel et économique de telle manière qu'elles forment les composantes indissociables d'une opération qui les englobe toutes. En outre, des prestations de droit civil indépendantes, en particulier lors d'une facturation séparée, conduisent aussi en principe à des prestations TVA indépendantes (cf. arrêt non publié du Tribunal fédéral du 29 juin 2004, en la cause S. [2A.520/2003], consid. 10.1 ; décision de la Commission de céans du 22 mai 2001, publiée in JAAC 65.103 consid. 4b). Cette question dépasse toutefois les limites fixées par le recours à l'objet du litige et n'a pas à être examinée plus en détail.

L'AFC invoque le fait que, dans le cadre des inscriptions comptables, la recourante ne fait apparaître le chiffre d'affaires réalisé sur les ventes à ses sociétaires qu'au moment du transport. Auparavant, elle mentionne certes les sommes provenant de la vente de mazout dans un compte « stock mazout membres » au passif du bilan, mais elle indique également une valeur identique dans un compte « stock consignation membres » à l'actif du bilan. La recourante répond que, lorsque le mazout est vendu aux sociétaires, il est transféré du compte « mazout de manoeuvres » au compte « consignation membres ». Les quantités de mazout figurant sur le

compte « consignation membres » ne sont plus sa propriété, mais celle des sociétaires et il n'y a dès lors aucun équivoque comptable.

La Commission de recours rappelle en premier lieu que des écritures comptables ne peuvent modifier la réalité économique des faits. Plus précisément, ce n'est pas la perspective comptable qui est décisive, mais bien la vision économique, c'est-à-dire en l'espèce la facture, comme évoqué ci-dessus (cf. aussi décision non publiée de la Commission de céans du 20 juillet 2001, en la cause V. [CRC 2001-011], consid. 5d/dd). C'est elle qui va déterminer la suite des maillons de la chaîne des assujettis, en créant un nouveau stade (cf. à ce propos et notamment sur le fait que la facturation introduit peu à peu une véritable fiction, Pascal Mollard, La TVA : vers une théorie du chaos ?, in Festschrift SRK/Mélanges CRC, Lausanne 2004, pp. 68-69). La Commission de recours constate au surplus que même si les écritures comptables peuvent avoir valeur d'indice, elles ne fournissent pas d'indication déterminante en l'espèce, dans la mesure où la vente au sociétaire entraîne une modification du compte « mazout de manœuvres » au bénéfice du compte « consignation membres » (censé signifier notamment aux yeux des tiers que le mazout n'est plus propriété de la recourante), mais n'apparaît pas au compte de résultat en tant que chiffre d'affaires. Les comptes de la recourante n'infirment ni ne confirment ainsi aucune des théories en présence. Cependant, en dépit de l'incertitude comptable, il n'est pas contesté par l'AFC que l'on est en l'occurrence en présence de factures, auxquelles répondent des paiements. Un nouveau stade TVA a ainsi été créé, indépendamment du stockage et du transport des marchandises en cause.

L'AFC se réfère encore à la réglementation du Code des obligations selon laquelle les profits et les risques de la chose vendue passent à l'acquéreur dès la conclusion du contrat, sauf les exceptions résultant de circonstances ou de stipulations particulières (art. 185 al. 1), et disposant que si la chose n'est déterminée que par son genre, il faut en outre qu'elle ait été individualisée ; si elle doit être expédiée dans un autre lieu, il faut que le vendeur s'en soit dessaisi à cet effet (art. 185 al. 2). L'AFC en déduit, en se référant à une ancienne jurisprudence (décision de l'AFC publiée in Archives, vol. 16 p. 433), que, dans la mesure où il s'agit de choses de genre, la livraison ne peut avoir lieu qu'au moment du transfert physique de la marchandise, si ce n'est directement à l'acheteur à tout le moins dans un réservoir séparé (cf. rapport de révision). Il faut constater en premier lieu que l'art. 185 CO se rapporte au régime des profits et des risques entre le moment de la conclusion du contrat et de la livraison au sens civil du terme, et non au régime de la propriété en tant que tel. Or, sur le plan du droit privé, il apparaît clairement, aux yeux de la Commission de céans, que l'accent doit être mis sur le transfert de la propriété des biens et celui-ci a bien eu lieu (le transfert de propriété exigeant la mise en possession et le transfert de possession étant possible également sans tradition en vertu de l'art. 924 du Code civil suisse du 10 décembre 1907 [CC; RS 210]). On citera notamment à cet effet l'inscription figurant sur les parts sociales de stockage : « Cette part nominative donne droit à un volume de stockage de 10 000 litres d'huile de chauffage extra légère, *appartenant* au titulaire, dans le dépôt propriété de X ». Cela étant, il existe déjà a fortiori – l'opération TVA ne requérant même pas un transfert de propriété – une livraison imposable de la part de la recourante, avant que le mazout ne soit transporté chez les sociétaires. Au demeurant, les



concepts TVA s'interprètent indépendamment du droit civil (voir notamment ATF 123 II 397 consid. 2a ; décision de la Commission de recours du 13 juin 2000, in TVA-Journal 4/2000 p. 184 ss consid. 2b in fine, confirmée par le Tribunal fédéral [traduite in RDAF 2001, 2e partie, p. 362 ss]).

En conclusion, sur la base d'une appréciation économique des faits, la Commission de recours estime que les opérations litigieuses (ventes de mazout par la recourante à ses sociétaires facturées et payés en 1994, mais transportées en 1995) doivent être considérées comme réalisées en 1994 et ne sont dès lors pas imposables sous l'angle TVA.

5.– Les considérations qui précèdent conduisent la Commission de céans à admettre le recours formé par la recourante. Compte tenu de l'issue du litige, les frais de procédure, s'élevant à Fr. 2'200.--, ne peuvent être mis à la charge de la recourante ni à celle de l'AFC. L'avance de 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. 3'500.-- 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 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 la X (en liquidation) est admis et la décision sur réclamation de l'Administration fédérale des contributions du 7 mai 2003 est annulée.
2. Il n'est pas perçu de frais de procédure et l'avance de frais de Fr. 2'200.-- est remboursée à la recourante dès l'entrée en vigueur du présent prononcé.
3. Une indemnité à titre de dépens de Fr. 3'500.--, 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<sup>e</sup> jour avant Pâques au 7<sup>e</sup> jour après Pâques inclusivement ;
- b) Du 15 juillet au 15 août inclusivement ;
- c) Du 18 décembre au 1<sup>er</sup> janvier inclusivement.

Commission fédérale de recours en  
matière de contributions

Le président

La greffière

Pascal Mollard

Liliane Subilia-Rouge