



CRC 2003-183

Vice-Président : André Moser
Juges : Xavier Oberson ; Christine Sayegh
Greffière : Anne Tissot Benedetto

Décision du 11 octobre 2004

en la cause

X, recourant,

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) ;
1^{er} trimestre 1996 au 3^{ème} trimestre 2000 ;
location de place d'amarrage pour bateaux

I. En fait :

A.– X est une société anonyme au sens des art. 620 ss du Code des obligations du 30 mars 1911 (CO ; RS 220) ayant notamment pour but la délivrance de concessions de places d'amarrage pour bateaux pour le compte des communes de H et O et la recherche des bénéficiaires et vente de places d'amarrage, pour son propre compte ou pour le compte de titulaires de places d'amarrage (selon extrait du registre du commerce du canton de D, en date du 4 août 2004). Ayant reçu l'autorisation du canton de D à faire usage des eaux et des grèves du ...

au lieu dit « T » par acte de concession du 29 décembre 1982, les communes de H et O confièrent la construction et l'exploitation du port public de plaisance ainsi prévu à la société précitée par contrat d'entreprise et convention d'entretien du 29 novembre 1984. La société X est immatriculée au registre de l'Administration fédérale des contributions (AFC) depuis le ... 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).

B.– Lors d'un contrôle fiscal opéré auprès du X en date des 2, 3, 27 et 28 février 2000, l'AFC constata des erreurs d'imposition, la société en cause n'ayant notamment pas imposé certains chiffres d'affaires, dont ceux résultant de la location de places visiteurs, de la vente de matériels et de la mise à disposition de places d'amarrage (droits de boucle). L'AFC procéda aux rectifications de l'imposition concernant les périodes fiscales du 1^{er} trimestre 1995 au 3^{ème} trimestre 1999 (1^{er} janvier 1995 au 30 septembre 1999) et établit le décompte complémentaire n° ... pour un montant global arrondi de Fr. 746'413.–, plus intérêts moratoires, dû au titre de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA).

C.– Par courrier du 10 mars 2000, la société X contesta le bien-fondé du décompte précité, plus précisément en ce qu'il concerne la mise à disposition des places d'amarrage (ch. 1b dudit décompte). Elle précisa que ces places n'étaient, contrairement à ce que prétendait l'administration fiscale, pas louées, mais vendues et de ce fait exclues du champ de l'impôt au sens de l'art. 14 ch. 16 OTVA.

D.– L'AFC rendit une décision formelle en date du 2 mai 2002, confirmant la créance fiscale résultant du décompte complémentaire n° ... et estimant que la société X procédait dans le cas présent à des locations de places d'amarrage soumises à l'impôt en vertu de l'art. 14 ch. 17 let. d OTVA. A l'encontre de celle-ci, l'assujettie déposa une réclamation par acte du 3 juin 2002, réitérant les moyens développés précédemment concernant l'imposition des droits de boucle.

E.– Par décision sur réclamation du 30 octobre 2003, l'AFC rejeta la réclamation interjetée, confirmant que la mise à disposition des places d'amarrage devait être considérée comme étant une location d'outillages et de machines fixées à demeure faisant partie d'une installation soumise à l'impôt au sens de l'art. 14 ch. 17 let. c OTVA.

F.– Par mémoire du 1^{er} décembre 2003, la société X (ci-après : la recourante) a interjeté recours contre la décision précitée auprès de la Commission fédérale de recours en matière de contributions (ci-après : la Commission de recours ou de céans). Elle fait notamment valoir à l'appui de ce dernier que les places d'amarrage sont transférées sur le plan économique aux concessionnaires jusqu'en 2042 et qu'il s'agit donc d'une cession de droits exclue du champ de l'impôt au sens de l'art. 14 ch. 16 OTVA. Elle s'oppose ainsi fermement à l'application dans ce cas de l'art. 14 ch. 17 let. d OTVA, la convention de « transfert » portant non pas sur l'anneau d'attache mis également à disposition, mais essentiellement sur le domaine public comme tel. Elle invoque enfin l'art. 17 al. 4 OTVA, estimant que les communes de H et O effectuent une

tâche publique en concédant par son intermédiaire l'usage d'un poste de mouillage à l'utilisateur final.

G.– Par réponse du 12 janvier 2004, l'AFC a conclu au rejet du recours, avec suite de frais. La recourante a répliqué par mémoire du 25 juin 2004 et indiqué que c'est à titre principal qu'elle fait valoir l'exonération des prestations litigieuses en application de l'art. 14 ch. 16 OTVA. Ce n'est donc qu'à titre subsidiaire, c'est-à-dire pour le cas où la Commission de recours considérerait qu'il s'agit quand même d'une location, qu'elle invoque l'argument selon lequel il s'agit d'une pure location d'emplacement pour bateaux non imposable au regard des explications données par l'administration fiscale selon courrier du 15 octobre 1998.

L'AFC a confirmé ses conclusions de rejet du présent recours par duplique du 14 juillet 2004.

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 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 du 2 septembre 1999 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 30 octobre 2003, a été notifiée à la recourante au plus tôt le 31 octobre 2003. Le délai de recours échéant le samedi 29 novembre 2003 a été reporté au premier jours utile, soit le lundi 1^{er} décembre 2003 (art. 20 al. 3 PA). Aussi le recours interjeté à cette date l'a-t-il été dans le délai prescrit par l'art. 50 PA. En

outre, un examen préliminaire du recours révèle qu'il remplit pleinement les exigences posées aux art. 51 et 52 PA et qu'il ne présente aucune carence de forme ni de fond. Il importe donc d'entrer en matière.

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

En l'occurrence, la recourante limite ses contestations aux seuls points encore en litige ressortant de la décision entreprise, celle-ci ayant admis partie des griefs invoqués par l'intéressée. Ses moyens se limitent ainsi à la seule question de l'imposition des droits de boucle (ch. 1b du décompte complémentaire n° ...). Sous réserve de ce qui précède, la recourante ne conteste pas le calcul même de l'impôt, ni le principe du versement des intérêts moratoires. Aussi ces derniers points ne seront-ils pas examinés par la suite.

2.– Compte tenu du litige en cause et des griefs invoqués par la recourante, il convient de se demander si l'activité qu'elle exerce se situe bien dans le champ d'application de la TVA.

a) D'une manière générale, on rappellera que l'une des caractéristiques fondamentales de la TVA est qu'il s'agit d'un impôt général sur la consommation prélevé à tous les stades de la production et de la distribution (décision de la Commission de recours du 11 janvier 2000, publiée in *Jurisprudence des autorités administratives de la Confédération [JAAC] 64.80* consid. 3a et références citées). Il s'ensuit que, comme la Cour de justice des communautés européennes (CJCE) l'a d'ailleurs souligné à plusieurs reprises, le champ d'application de la TVA est très large, englobant tous les stades de la production et de la distribution des biens et des services (arrêt de la CJCE en la cause van TIEM, affaire C-186/89, Rec. 1990 I p. 4386 ; Daniel Riedo, *Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht*, Berne 1999, p. 29 s.). 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, l'on déterminera celles qui sont imposées de celles qui sont éventuellement exonérées (décisions de la Commission de recours du 11 janvier 2000, in *JAAC 64.80* consid. 3a et du 14 avril 1999, in *JAAC 63.93* consid. 4 *in initio* ; Riedo, op. cit., p. 143 s.; Pascal Mollard, *La TVA suisse et la problématique des exonérations*, in *Archives de droit fiscal suisse [Archives] 63 448*).

b) aa) Les opérations de puissance publique ne font pas partie du champ d'application de la TVA. En effet, l'art. 17 al. 4 OTVA dispose que « la Confédération, les cantons et les communes, les autres institutions de droit public ainsi que les personnes et organisations auxquelles ont été confiées des tâches relevant de l'administration publique ne sont pas assujettis

pour les prestations qu'ils fournissent dans l'exercice de leur puissance publique, même s'ils prélèvent, pour de telles prestations, des taxes, des redevances ou d'autres contributions. (...) Les activités fournies contre rémunération énumérées de manière non exhaustive dans l'annexe à l'OTVA sont dans tous les cas imposables ». Le Tribunal fédéral a eu l'occasion de se prononcer favorablement sur la constitutionnalité de l'art. 17 al. 4 OTVA (cf. notamment arrêt du Tribunal fédéral du 5 octobre 1999, en la cause B [2A.455/1998], consid. 6 et 7 ; ATF 125 II 480 consid. 7c).

bb) Il résulte de la jurisprudence du Tribunal fédéral que la notion de tâche impliquant l'exercice de la puissance publique est une notion juridique imprécise devant être interprétée de manière restrictive et diffère de la notion de tâche relevant de l'administration publique (arrêts non publiés du Tribunal fédéral du 6 janvier 2003, dans la cause B. [2A.305/2002], consid. 6, du 25 août 2000, en la cause D. [2A.233/1997], consid. 4a, du 3 août 2000, dans la cause C. [2A.527/1998], consid. 5a/bb et dans la cause R. [2A.564/1998], consid. 4a, avec les références citées ; voir aussi les décisions de la Commission de recours du 25 janvier 1999, en la cause B. [CRC 1998-028], consid. 3b/aa et du 19 juillet 1999, en la cause S. [CRC 1998-171], consid. 4a). Ainsi, une collectivité agit dans l'exercice de la puissance publique si elle prend une décision aux termes de laquelle elle oblige, de manière contraignante, une ou plusieurs personnes à accomplir une action ou faire acte de tolérance. L'acte de puissance publique se caractérise donc par un rapport de subordination et par l'application d'une réglementation de droit public opposable à l'administré (arrêts précités du Tribunal fédéral du 6 janvier 2003, dans la cause B. [2A.305/2002], consid. 6, du 25 août 2000, en la cause D. [2A.233/1997], consid. 4b et références citées, du 3 août 2000, dans la cause C. [2A.527/1998], consid. 5a/bb et dans la cause R. [2A.564/1998], consid. 4b). Etant donné que l'exercice de la puissance publique est un privilège et un monopole de l'Etat, son transfert à des organisations privées requiert toujours une délégation légale, voire constitutionnelle, et la pratique administrative la soumet avec raison à des conditions strictes. Ainsi, selon la pratique de l'AFC, confirmée par la jurisprudence du Tribunal fédéral (arrêts précités du Tribunal fédéral du 3 août 2000, dans la cause C. consid. 5a/cc et références citées et dans la cause R. consid. 4c), une personne ou une organisation chargée de tâches relevant de l'administration publique fournit des prestations relevant de la puissance publique au sens de l'art. 17 al. 4 OTVA lorsqu'elle remplit trois conditions (cumulatives) : premièrement, la collectivité délégante a elle-même la compétence juridique d'effectuer l'activité en cause en exerçant la puissance publique, deuxièmement, la délégation du droit d'accomplir cette activité à une personne ou une organisation est prévue par la loi et, enfin, l'organisation ou la personne qui agit en exerçant la puissance publique doit pouvoir prendre en son propre nom des décisions au sens de l'art. 5 PA à l'encontre desquelles des voies de droit sont ouvertes.

cc) Cela dit, par définition, l'activité exercée par une collectivité publique ou son délégataire ne peut en principe pas être considérée comme purement étatique, s'il s'agit d'une activité économique ou commerciale qui pourrait être exercée par n'importe quelle entreprise privée du marché, les prestations ainsi fournies ne devant pas être commercialisables (« nicht marktfähig ») (arrêts précités du Tribunal fédéral du 6 janvier 2003, dans la cause B.

[2A.305/2002], consid. 6 ; du 25 août 2000 consid. 4b ; du 3 août 2000 dans la cause R. consid. 4b et dans la cause C. consid 5a/bb et références citées ; voir également les art. 4 § 5 al. 2 de la sixième directive et l'arrêt de la CJCE du 6 février 1997, affaire C-247/95, Rec. 1997 I p. 791, ch. 17 ; Manuel Vogel, Die Besteuerung der Gemeinwesen im Mehrwertsteuerrecht, TVA/MWST/VAT-Journal 2/99, p. 69 s). Dans ce cas, en effet, il s'impose de soumettre une telle activité à la TVA afin de respecter notamment le principe de l'égalité devant la concurrence. La directive du Conseil 77/388/CEE (sixième directive) du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des Etats membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme, Journal officiel des Communautés européennes (JOCE) L 145 du 13 juin 1977 – Rectificatif : JOCE L 149 du 17 juin 1977 l'a d'ailleurs clairement exprimé en précisant que les collectivités publiques devaient être considérées comme assujetties pour leurs activités ou opérations lorsque leur non-assujettissement conduirait à des distorsions de concurrence d'une certaine importance (art. 4 § 5 al. 2 de la sixième directive ; voir également l'arrêt précité de la CJCE, affaire C-247/95, Rec. 1997 I p. 791 ch. 17). Il y a en effet lieu d'admettre que lorsqu'une collectivité publique effectue des prestations dans le cadre d'une exploitation commerciale ou professionnelle, elle se présente aussitôt comme un sujet juridique de même rang que les autres opérateurs (Dieter Metzger, Handbuch der Warenumsatzsteuer, Berne 1983, ch. 137 ; Alois Camenzind/Niklaus Honauer, Manuel du nouvel impôt sur la taxe à la valeur ajoutée (TVA) destiné aux entreprises et conseillers fiscaux, Ed. française par Marco Molino, Berne 1996, p. 193 ; Riedo, op. cit., p. 194). A l'inverse, lorsqu'une personne ou une organisation se voit déléguer une parcelle de puissance publique lui permettant d'exercer de manière exceptionnelle une activité purement étatique, elle se trouve rehaussée au rang des collectivités publiques et il s'impose alors de la faire bénéficier du même régime fiscal que ces dernières. Par ailleurs, le caractère purement étatique de l'activité sera nié, en général, lorsque la collectivité ou son délégataire exerce un monopole de fait, mais que l'opération n'est prise en charge que pour des raisons d'intérêt public, sans que l'activité en cause ne ressortisse par nature aux tâches que l'Etat ne peut déléguer – si ce n'est à une tierce personne investie elle aussi du même pouvoir étatique (décisions précitées de la Commission de recours du 25 janvier 1999, consid. 3b/bb et du 19 juillet 1999, consid. 4b).

dd) Enfin, il y a lieu de s'en référer également à l'annexe de l'OTVA, qui constitue une mise en oeuvre des principes dégagés ci-dessus au sujet de la notion de puissance publique, sous la forme d'une liste non exhaustive d'opérations considérées dans tous les cas comme professionnelles ou commerciales – et donc sujettes à l'impôt (Camenzind/ Honauer, op. cit., p. 193). Cette annexe constitue une interprétation de l'art. 17 al. 4 OTVA qui figure dans l'OTVA elle-même et qui a été dégagée par le Conseil fédéral, lequel jouit à cet égard d'une large marge d'appréciation, à condition que les droits et principes constitutionnels soient respectés (ATF 123 II 298 s. consid. 3a [Revue de droit administratif et de droit fiscal [RDAF] 1997 II p. 748 s.]).

3.– En l'espèce, il s'impose de déterminer si les prestations en cause peuvent être considérées comme une tâche relevant de l'exercice de la puissance publique au sens de l'art. 17 al. 4 OTVA, même si la recourante ne l'invoque qu'à titre subsidiaire. La Commission de

recours se doit d'examiner ces éléments en priorité, étant entendu que si elle parvient à une conclusion positive, il deviendra superflu d'examiner les autres griefs de la recourante.

a) La recourante explique sur ce point que les communes de H et O concèdent par son intermédiaire à l'utilisateur final l'usage d'un poste de mouillage, soit une tâche relevant de l'administration publique ne figurant pas dans l'annexe à l'OTVA relative à l'interprétation de la disposition topique et que de ce fait les prestations en cause ne seraient pas imposables.

De son côté, l'administration fiscale estime que les conditions d'une éventuelle délégation de compétence ne sont pas réalisées, raison pour laquelle les activités en cause entrent dans le champ de l'impôt (réponse de l'AFC du 12 janvier 2004, en page 7). Elle a eu en outre l'occasion de préciser, de manière générale, au canton de V par lettre du 15 octobre 1998 – dont la recourante se prévaut également à l'appui de ses autres griefs – que « le lien de droit existant entre la République et Canton de V et l'utilisateur de places d'amarrage n'est pas un acte de puissance publique, mais un contrat de location, qui est en principe régi par le Code des obligations et qui situe l'Etat et le citoyen comme sujets de droit équivalents » (pièce n° 15 produite par l'AFC). Elle a ainsi considéré que le lien de subordination faisait défaut dans de telles situations et précisé que le seul fait que l'Etat agisse sur la base du droit public était insuffisant.

b) En l'occurrence, il est manifeste que l'exploitation d'un port de plaisance, et donc la mise à disposition de postes de mouillage contre rémunération, ne peut être considérée comme une tâche relevant de la puissance publique au sens restrictif de l'art. 17 al. 4 OTVA. En effet, par de telles activités, les communes, respectivement la recourante n'interviennent que comme simples particuliers sans poursuivre aucun intérêt public. Les relations juridiques existantes entre ces derniers et les utilisateurs des places d'amarrage ne ressortent par ailleurs pas d'un acte de puissance publique. Ni les communes, ni la recourante n'interviennent par voie de décision pour contraindre les usagers, mais bien plutôt par voie contractuelle. Il n'existe dès lors aucun lien de subordination, pourtant essentiel dans l'exercice de la puissance publique, tel que défini par l'art. 17 al. 4 OTVA. Aussi les communes agissent-elles, dans le cas d'espèce, comme toute autre entreprise, se présentant comme sujet de droit de même rang que les utilisateurs des places litigieuses. Cette manière de voir est d'ailleurs confirmée par la liste des activités du secteur public considérées comme commerciales ou professionnelles de l'annexe à l'OTVA relative à l'art. 17 al. 4 OTVA, laquelle mentionne précisément les « prestations de services portuaires » (ch. 4 de l'annexe). Les prestations en cause font donc ainsi partie des activités pour lesquelles la Confédération, les cantons, les communes, les institutions de droit public et les personnes ou organisations, auxquelles ont été confiées les tâches en cause, doivent être assujettis au sens de l'art. 17 al. 4 OTVA. Enfin, l'on ne peut que constater par surabondance que, même si l'exploitation d'un port de plaisance pouvait être considéré comme une tâche relevant de la puissance publique, les conditions d'une délégation de compétence ne seraient pas remplies dans le cas présent, comme le retient à juste titre l'AFC (réponse du 12 janvier 2004, en page 7). En effet, la délégation de compétence pour construire et exploiter le port de plaisance, laquelle appartient prioritairement au canton de D (cf. notamment art. 1 de la loi F du 5 septembre 1944

sur l'utilisation des lacs et cours d'eau dépendant du domaine public [ci-après : loi F. sur l'utilisation des lacs et cours d'eau ; Recueil systématique ...]), ne repose que sur un acte de concession, soit un acte administratif mixte, composé pour partie de clauses bilatérales et pour partie de clauses unilatérales, respectivement sur un contrat d'entreprise et d'entretien conclu entre la recourante et les communes intéressées. Il n'existe donc aucune base légale expresse. En considération de ce qui précède, les prestations en cause doivent être considérées comme faisant pleinement partie du champ d'application de la TVA et donc sans hésitation comme imposables sous l'angle des art. 4 et 17 al. 4 OTVA.

4.– a) Vu ce qui précède, il s'agit, dans un deuxième temps, de déterminer si les prestations en cause peuvent bénéficier de l'exonération au sens technique prévue par l'art. 14 ch. 16 OTVA, comme invoqué par la recourante à titre principal, ou encore par l'art. 14 ch. 17 1^{ère} phrase OTVA.

A cet égard, comme on l'a rappelé précédemment (cf. consid. 2a ci-dessus), 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, l'on déterminera celles qui sont imposées de celles qui sont éventuellement exonérées. 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 [RDAF 1998 II p. 397] ; Mollard, La TVA suisse ..., op. cit., p. 447 s.).

Selon la jurisprudence et la doctrine, le champ d'application de la TVA ne doit pas être restreint par une définition extensive des opérations exonérées de l'impôt (ATF 124 II 377 consid. 6a, 124 II 202 consid. 5e [RDAF 1998 II p. 397], 123 II 302 consid. 5b [RDAF 1997 II p. 751] ; décision de la Commission de céans du 9 février 2001, publiée in JAAC 65.82 consid. 3a/aa ; décision de la Commission fédérale de recours en matières de douanes du 23 février 2000, publiée in JAAC 64.84 consid. 3b ; décision non publiée de la Commission de céans du 15 août 2000, en la cause T. SA et al. [CRC 2000-012 à 014], consid. 3a/cc ; Riedo, op. cit., p. 115).

b) Lorsque seule une partie des prestations d'un opérateur est susceptible de bénéficier d'une exonération, il convient d'examiner si le principe de l'unité de la prestation doit trouver application dans son cas. En vertu de ce principe, des opérations économiques ne doivent pas être scindées en plusieurs prestations indépendantes si elles sont indissociables et forment un tout d'un point de vue économique (voir notamment les décisions précitées de la Commission de recours du 9 février 2001, consid. 3b/bb, ainsi que JAAC 63.93 consid. 7a/bb et JAAC 63.75 consid. 5a ; voir aussi l'ATF relatif à l'ancien impôt sur le chiffre d'affaires du 9 mai 2000, en la cause T. [2A.326/1999/bmt], consid. 2c ; Pascal Mollard, Commentaire de l'art. 17 LTVA, in mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Bâle/V/Munich 2000, p.

1225 s. ; Günter Rau/Erich Dürrwächter, *Kommentar zum Umsatzsteuergesetz*, Cologne, § 1 ch. 86, particulièrement § 3 ch. 78 ; Otto Sölch/Karl Ringleb/Heinrich List, *Umsatzsteuer, Kommentar*, Munich, § 1 ch. 14 ss). L'on ne peut toutefois 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.

Du point de vue de la TVA, des opérations distinctes peuvent aussi être considérées comme faisant partie d'une prestation unique si elles se trouvent dans un rapport d'accessoire à principal, les prestations accessoires partageant le sort fiscal de la prestation principale si les opérations sont annexes l'une à l'autre ou si elles se trouvent dans un rapport étroit. Une prestation ne peut toutefois être qualifiée d'accessoire qu'à la condition qu'elle serve à l'accomplissement d'une autre prestation, la complète ou l'améliore. Eu égard aux exigences du principe de la légalité, l'unité de deux prestations distinctes ne doit être admise qu'avec réserve lorsque l'une des prestations serait exonérée et l'autre non (cf. décisions précitées publiées in JAAC 63.93 consid. 7a/cc et in JAAC 63.75 consid. 5a ; Camenzind/Honauer, op. cit., p. 57 ; également très réticent Mollard, *Commentaire...*, op. cit., p. 1226 s.).

c) Comme on l'a vu, il s'agit d'examiner les dispositions topiques de l'OTVA visant les exonérations en matière de transfert de droits réels et de mise à disposition d'immeubles ou de parts d'immeubles à des fins de jouissance, ainsi que les exceptions existantes conduisant à l'imposition.

aa) L'art. 14 ch. 16 OTVA « exclut du champ de l'impôt » le transfert et la constitution de droits réels sur des immeubles, ainsi qu'à certaines conditions, les prestations fournies par les communautés de copropriétaires par étages à leurs membres. Par droits réels, il faut entendre la propriété (art. 665 ss du Code civil suisse du 10 décembre 1907 [CC ; RS 210]), les servitudes et charges foncières (art. 730 ss, 745 ss et 782 ss CC), ainsi que les gages immobiliers (art. 793 ss CC) (Camenzind/Honauer, op.cit., p. 157 ; cf. également les Instructions à l'usage des assujettis TVA, dans leur version de 1994 et 1997 [ci-après : Instructions 1994 ou 1997], ch. 657). Cette disposition tient ainsi compte du fait que les cessions de droits réels dans le domaine immobilier sont soumises aux impôts cantonaux de mutation et à l'impôt sur les gains immobiliers (Camenzind/Honauer, op.cit., p. 157 ; *Commentaire de l'Ordonnance régissant la taxe sur la valeur ajoutée du 22 juin 1994 du Département fédéral des finances [ci-après : Commentaire OTVA]*, p. 17). Sont ainsi exonérés uniquement les chiffres d'affaires se rapportant au transfert de droits réels sur des immeubles, soit à la cession pure et simple de la propriété immobilière, les autres prestations même directement liées à l'opération d'aliénation de l'immeuble étant imposables (Camenzind/Honauer, op.cit., p. 158).

bb) L'art. 14 ch. 17 OTVA – dont la constitutionnalité a été confirmée – dispose que la mise à disposition d'immeubles et parts d'immeubles à des fins d'usage ou de jouissance est également « exclue du champ de l'impôt », quel qu'en soit l'usage fait par le locataire, sous réserve de certaines catégories de location et d'affermage. Ainsi, la location, pour une durée

allant jusqu'à trois mois, d'emplacements n'appartenant pas au domaine public pour le stationnement de véhicules (art. 14 ch. 17 let. c OTVA ; cf. décision de la Commission de recours du 21 mai 2002, in JAAC 66.96 et décision du même jour, non publiée, en la cause G. S [CRC 2000-051]), de même que la location ou l'affermage d'outillages et de machines fixés à demeure faisant partie d'une installation ainsi que d'établissements sportifs (art. 14 ch. 17 let. d OTVA) sont imposables (cf. décision non encore entrée en force du 30 juin 2004, en la cause B. SA [CRC 2002-028], consid. 34 et 35 ; décision de la Commission de recours du 6 novembre 2001, in JAAC 66.41 consid. 3, 4f et 5a ; Instructions 1994 ou 1997, ch. 657).

Selon la pratique administrative, font partie de la location les équipements et les machines fixés à demeure, comme les bouées, les places d'amarrage pour bateaux ou les places dans des hangars à bateaux avec dispositifs de suspension, etc. (Instructions 1994 et 1997, ch. 661 ; Brochure Collectivités publiques n° 610.507-16, dans sa version du mois de janvier 1995, annexe 3, ch. 13-14). L'AFC applique ainsi l'art. 14 ch. 17 let. d OTVA à de telles prestations et refuse donc de les exonérer de l'impôt. La Commission de céans a eu l'occasion de confirmer la pratique administrative précitée, dans la mesure où elle est conforme au droit (décision précitée du 6 novembre 2001, in JAAC 66.41 consid. 4a à f).

5.– En l'espèce, il convient d'examiner si les prestations en cause peuvent être considérées comme un transfert de droits réels sur un immeuble au sens de l'art. 14 ch. 16 OTVA (let. a) ou, à défaut, comme une location non imposable au vu du contenu du courrier de l'AFC du 15 octobre 1998 (let. b).

a) aa) Le port de plaisance exploité par la recourante est construit sur le domaine public du canton de D, soit le L (cf. art. 138 et 138a de la loi du 30 novembre 1910 d'introduction dans le Canton de D du Code civil suisse [...]). De par son statut de « domaine public », il est insaisissable et imprescriptible et ne peut être aliéné que dans les formes instituées par des dispositions spéciales (...). Aux termes de l'art. 1 de la loi F sur l'utilisation des lacs et cours d'eau, seul le canton de D a le droit de disposer des eaux, et donc du L. Ainsi, nul ne peut détourner les eaux du domaine public, ni les utiliser sans l'autorisation préalable du Conseil d'Etat (art. 2 de la loi précitée sur l'utilisation du domaine public). Une telle autorisation peut être donnée en vue de l'utilisation de l'eau comme force motrice ou à d'autres fins telles que l'exploitation d'un port et d'installations nautiques (cf. art. 5 ss de la loi F sur le domaine public ; art. 79 ss du règlement du 17 juillet 1953 d'application de la loi F précitée [...]). Sur cette base, le Conseil d'Etat ... a autorisé les communes de H et O, par acte de concession du 29 décembre 1982, à faire usage du L au lieu dit « T », ceci afin d'y construire un port public de plaisance (pièces n° 6 et 8 produites par l'AFC). La concession confère en particulier aux concessionnaires, soit aux communes précitées, le droit de construire le port en question, d'en réglementer l'usage et de percevoir les taxes d'amarrage et précise que la surface concédée et les grèves pouvant se former à l'abri des ouvrages continuent de faire partie intégrante du domaine public cantonal (art. 6 et 15 dudit acte de concession, en pièces n° 6 et 8 produites par l'AFC).

Dite concession échoit le 31 décembre 2048 selon l'avenant n° 5 du 4 novembre 1998 (pièces n° 6 et 8 produites par l'AFC).

Aux termes de l'avenant n° 1 du 27 juin 1984, les communes ont été autorisées à confier à la recourante tant la construction que l'exploitation du port de plaisance, ce qu'elle a fait par convention d'entreprise et d'entretien du 29 novembre 1984. Autorisée à représenter les communes concernées, la recourante a conclu diverses « conventions d'usage du domaine public », par lesquelles elle met à disposition de l'utilisateur un poste de mouillage au port de la B de la « T » moyennant acquittement d'un droit de boucle, constituant une contribution unique, et d'une taxe annuelle (pièce n° 8 produite par l'AFC).

La recourante ne conteste pas l'imposition de la taxe annuelle précitée, mais bien celle du droit de boucle. Elle invoque à cet égard, à titre principal, l'application de l'art. 14 ch. 16 OTVA, estimant que la mise à disposition d'un tel poste de mouillage doit s'analyser comme étant un transfert de propriété au sens de la disposition précitée si l'on suit les instructions de l'administration fiscale. En effet, la recourante se fonde sur le ch. 118 des Instructions 1997 relatif à « l'aliénation de biens meubles et immeubles », lequel dispose qu'« une livraison se produit lorsque, moyennant contre-prestation, une personne met l'acquéreur en mesure de disposer d'un bien sur le plan économique, et cela de manière qu'il puisse l'affecter à son propre usage (p. ex. le consommer ou l'utiliser lui-même), soit le remettre dans le circuit économique en son propre nom », et considère que les « conventions d'usage » passées avec les différents utilisateurs des places d'amarrage au port de la B doivent être interprétées dans le sens d'une mise à disposition du domaine public et donc d'une aliénation au sens de ce qui précède sur le plan économique. Elle estime ainsi que le fait de transférer des places d'amarrage à des particuliers moyennant un prix ne doit pas être soumis à l'impôt selon l'art. 14 ch. 16 OTVA, tout en réservant la taxe annuelle. Elle précise enfin que le fait que les droits de boucle soient payés en plusieurs annuités ne modifient en rien ce qui précède, s'agissant de simples modalités de paiement.

L'AFC estime au contraire que les seules mises à dispositions des eaux publiques prévues par le droit cantonal ne peuvent être considérées que comme une location, à tout le moins que comme une cession d'un droit personnel, et non d'un droit réel. Il en résulte, de son point de vue, que l'art. 14 ch. 16 OTVA ne peut trouver vocation à s'appliquer in casu.

bb) En l'occurrence, comme on l'a vu, il est patent que le domaine sur lequel est construit le port concerné et les places d'amarrage appartient au domaine public. Cette qualification n'a pas été modifiée par l'acte de concession du 29 décembre 1982, ce dernier n'ayant que permis aux communes intéressées de faire usage du L au lieu dit « T » et d'y construire un port public de plaisance. Elles ne sont dès lors pas autorisées à aliéner au sens du droit civil les eaux publiques dont elles n'ont que l'usage. Il s'agit de rappeler sur ce point que la concession n'a pour objectif que de permettre un usage accru du domaine public, ceci sans destituer l'Etat de ses prérogatives et de l'exercice de sa souveraineté sur le domaine public en cause. Seul l'usage est ainsi confié à d'autres collectivités ou à des particuliers, et ce pour un temps limité (voir sur

l'ensemble de ces points, Pierre Moor, Droit administratif, vol. III, Berne 1992, p. 297 ss, ch. 6.4.4). Les communes, respectivement la recourante ne pouvant transférer plus de droits qu'elles n'en possèdent ne sont à même que de transférer aux usagers finaux un droit personnel à la mise à disposition d'une place d'amarrage au sein du port de plaisance qu'elle a construit et qu'elle exploite. Il ne peut donc s'agir que d'une location et non d'une constitution ou d'un transfert de droits réels que ni la recourante, ni les communes ne possèdent sur le domaine public. Ce raisonnement est par ailleurs confirmé par les termes même employés par les parties, lesquelles font état dans le règlement du port en cause de « convention d'usage du domaine public » lorsqu'il est question de la cession du droit d'amarrage ou de « sous-location » (art. 5 et 6 du règlement du port de la T-Est adopté par le canton de D et les communes de H et O du 5 avril 1995, pièce n° 13 produite par l'AFC) ou encore dans le cadre des dites conventions de « mise à disposition » (pièce n° 8 produite par l'AFC). Les communes intéressées, respectivement la recourante ne pouvant transférer un quelconque droit réel sur le domaine public en cause, la mise à disposition des places d'amarrage à des particuliers, même pour une longue durée – laquelle ne saurait par ailleurs dépasser celle prévue pour la concession (art. 5 du règlement précité) – doit être clairement qualifiée de location, ce qui exclut toute application possible de l'exonération au sens technique découlant de l'art. 14 ch. 16 OTVA.

L'approche économique tirée des Instructions 1997 relative à la définition de « livraison » ne modifie en rien ce qui précède, puisque la seule question qui doit être résolue dans le cas présent est celle de l'existence d'une exonération au sens de l'art. 14 ch. 16 OTVA et donc d'un transfert ou d'une constitution de droits réels sur un immeuble. Aussi la définition donnée de la « livraison » au sens de l'art. 4 OTVA par l'AFC ne permet-elle pas d'interpréter la notion de « droits réels » découlant d'une toute autre disposition. Il est au surplus précisé que l'existence d'une opération TVA n'est pas remise en cause par les parties et ne saurait donc être examinée plus avant.

En conséquence, la recourante ne peut se prévaloir de l'exonération au sens de l'art. 14 ch. 16 OTVA, les conditions n'étant manifestement pas remplies.

b) aa) Enfin, la recourante fait valoir que même si l'on se trouve en présence, non pas d'une vente des postes de mouillage, mais d'une simple location, celle-ci n'est pas imposable au regard de la pratique administrative explicitée par l'AFC dans un courrier du 15 octobre 1998 qu'elle a adressé au Conseil d'Etat du canton de V (pièce n° 15 produite par l'AFC). La recourante se réfère sur ce point également à une décision rendue par la Commission de céans en matière de location de places d'amarrage (décision du 6 novembre 2001, publiée in JAAC 66.41). Elle explique à cet égard que l'AFC procède de manière contradictoire en ayant, dans le cas de l'affaire ayant donné lieu à la décision précitée, invoqué que l'art. 14 ch. 17 let. c OTVA n'avait pas vocation à s'appliquer aux bateaux et, à l'appui de son courrier du 15 octobre 1998, affirmé le contraire. Sur ce point, elle considère que les prestations en cause doivent bénéficier de l'exonération résultant de l'art. 14 ch. 17 1^{ère} phrase OTVA, dans la mesure où l'exception de la let. c n'est pas réalisée en l'occurrence, les contrats venant à échéance en 2042 et portant donc sur une période supérieure à trois mois. Elle estime enfin que l'art. 14 ch. 17 let. d OTVA n'entre

pas en considération dans son cas, s'agissant d'une situation différente. Elle prétend en effet que, même s'il existe « un anneau d'attache relié à une chaîne-mère encastrée dans le fonds » (recours, en page 3), l'objet essentiel des conventions d'usage conclues avec les particuliers est le domaine public en soi. L'objet des conventions étant principalement la location des places d'amarrage et non les équipements mobiliers annexes comme les chaînes d'attache, la recourante ne remplirait pas les conditions d'une imposition au sens de la disposition précitée.

bb) Ce raisonnement ne résiste toutefois pas à l'examen. En effet, comme on l'a vu, l'exonération de la location d'immeubles ou parts d'immeubles au sens de l'art. 14 ch. 17 1^{ère} phrase OTVA ne dépend pas de l'usage qui en est fait par le locataire (consid. 4c/bb ci-dessus). Du point de vue de la TVA, il ne joue dès lors aucun rôle si l'immeuble n'est finalement pas utilisé ou s'il l'est par une voiture à des fins commerciales ou privées ou encore par un bateau. Il n'en va toutefois pas de même si ce n'est pas le bien-fonds en tant que tel, en tout ou partie, qui est mis à disposition, mais seulement des outillages faisant partie intégrante d'une infrastructure, définie selon son type d'utilisation, ou bien un élément d'une installation au sens de l'art. 14 ch. 17 let. d OTVA, la location de ces dernières étant imposables (consid. 4c/bb ci-dessus). Le courrier de l'administration fiscale du 15 octobre 1998 ne fait que formuler cette pratique administrative que la Commission de céans a eu l'occasion de confirmer (cf. consid. 4c/bb).

Dans le cas présent, l'administration fiscale a retenu que la recourante mettait à disposition de ses locataires tant la place d'amarrage comme telle que des équipements fixés à demeure aux pontons, aux digues, aux catways et au quai, tels que des bouées d'amarrage, des chaînes mère et des montées et ringères (décision entreprise, en page 7, reprenant ainsi les termes de l'art. 13 du règlement précité, pièce n° 13 produite par l'AFC). Ces installations ont pour but principal de maintenir le bateau à quai, et donc de permettre l'utilisation de la place d'amarrage mise à disposition. Aussi, contrairement à ce que la recourante prétend, la location de places d'amarrage par ses soins va-t-elle plus loin que la seule mise à disposition du domaine public, et donc d'immeubles ou parts d'immeubles à des fins d'usage ou de jouissance selon l'art. 14 ch. 17 1^{ère} phrase OTVA. Elle comprend en effet la location d'outillages et de machines fixes faisant partie intégrante du port, plus précisément des pontons et digues, et donc de l'installation en question. En l'occurrence, les outillages, dont peuvent, respectivement doivent faire usage les locataires pour permettre le stationnement de leur bateau, suffisent en soi pour être compris comme des outillages au sens de l'art. 14 ch. 17 let. d OTVA.

Dans ce cadre, il importe peu de déterminer la durée des contrats de location des places, dès le moment où les conditions de l'art. 14 ch. 17 let. d OTVA sont réalisées. Dans un tel cas de figure, il est manifeste que les prestations litigieuses ne peuvent plus bénéficier de l'exonération au sens de la 1^{ère} phrase de la disposition en cause, notamment en raison de leur durée supérieure à trois mois.

En conclusion, les conditions de l'art. 14 ch. 17 let. d OTVA étant pleinement remplies, les prestations en cause doivent être imposées et c'est donc à juste titre que l'AFC y a procédé.

6.– a) Il résulte de ce qui précède que le recours doit être rejeté et la décision entreprise confirmée.

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

Par ces motifs,

la Commission fédérale de recours en matière de contributions, statuant par voie de circulation 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 de la société X est rejeté et la décision sur réclamation de l'Administration fédérale des contributions du 30 octobre 2003 est confirmée.
 2. Les frais de procédure, par Fr. 5'500.–, comprenant l'émolument d'arrêté et les émoluments de chancellerie, sont mis à la charge de la recourante et imputés sur l'avance de frais de Fr. 5'500.–.
 3. La présente décision est notifiée par écrit à la recourante et à l'Administration fédérale des contributions.
-

Indication des voies de droit

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

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

Commission fédérale de recours en
matière de contributions

Le vice-président :

André Moser

La greffière :

Anne Tissot Benedetto