



CRC 2004-005

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

Décision du 30 août 2004

en la cause

La Société Coopérative X, ..., recourante, 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) ;
1^{er} trimestre 1996 au 4^{ème} trimestre 2000 ;
location de place d'amarrage pour bateaux

I. En fait :

A.– La Société Coopérative X est une société coopérative au sens des art. 828 ss du Code des obligations du 30 mars 1911 (CO ; RS 220), dotée de la personnalité juridique, ayant pour but l'étude, la construction et l'exploitation d'un port pour la petite battellerie à A (selon extrait du registre du commerce du canton B, en date du 8 juillet 2004). La Commune A ayant reçu

l'autorisation du canton B à faire usage des eaux et des grèves du lac C au lieu dit « D », par acte de concession du 23 janvier 1980, confia la construction et l'exploitation du port public de plaisance ainsi prévu à la société précitée par convention du 10 septembre 1982.

B.– Par courriers des 14 novembre 1994 et 25 février 1999, la Société Coopérative X requit de l'Administration fiscale des contributions (AFC) des renseignements sur le traitement fiscal des charges annuelles facturées aux « propriétaires », soit aux membres de la société, de places d'amarrage, des locations annuelles ou de courte durée desdites places d'amarrage à des tiers, de la cession de parts sociales et de la mise à disposition de la grue du port, ainsi que sur la question de principe de son assujettissement. Suite à la requête en ce sens de l'administration fiscale, la Société Coopérative X produisit divers documents, dont les statuts de la société et des exemplaires de convention d'amarrage et de location de places d'amarrage ou sur terre. Sur base de ces derniers, l'AFC expliqua entre autres à l'intéressée que la location de places d'amarrage et l'entreposage de bateaux étaient soumis à l'impôt. La Société Coopérative X ayant déposé le « questionnaire pour l'enregistrement comme contribuable TVA » (ci-après : le formulaire d'assujettissement) en date du 22 décembre 2000, l'AFC procéda à l'immatriculation avec effet rétroactif de celle-ci au registre des contribuables, avec effet au 1^{er} janvier 1996.

C.– La Société Coopérative X requit, par correspondance du 5 avril 2001, que toutes les locations de places d'amarrage de plus de trois mois soient « exclues du champ de l'impôt » au sens de l'art. 14 ch. 17 let. c de l'ordonnance du 22 juin 1994 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (OTVA ; RO 1994 1464 et les modifications ultérieures), de même que les revenus liés aux transferts de parts sociales de la société en conformité de l'art. 14 ch. 15 let. e OTVA. Elle remit à l'AFC les décomptes trimestriels pour la période du 12 janvier 1996 au 31 décembre 2000 (1^{er} trimestre 1996 au 4^{ème} trimestre 2000) en tenant compte des revendications précitées.

D.– En date des 26, 28 et 30 novembre 2001, l'administration fiscale procéda à un contrôle auprès de la société intéressée et effectua dans ce cadre une correction globale de la créance fiscale déclarée pour les périodes précitées du 1^{er} janvier 1996 au 31 décembre 2000. L'AFC précisa en effet que les locations de places d'amarrage étaient imposables – que le cocontractant soit un membre de la société ou non – et tint compte d'un complément de chiffre d'affaires imposable pour la mise à disposition des places aux sociétaires, dans la mesure où le prix qui leur était facturé était inférieur à celui exigé de tiers. Enfin, elle estima que la société devait imposer la commission résultant de ses activités dans la négociation de cession des parts sociales, puisqu'elle ne pouvait être considérée comme une représentante directe. Dès lors, l'AFC établit un décompte complémentaire n° ... en date du 30 novembre 2001 portant, pour les périodes fiscales considérées, sur un montant de Fr. 93'323.–, intérêts moratoires en sus.

E.– Par courrier-fax du 28 décembre 2001, la Société Coopérative X contesta le bien-fondé du décompte précité, lequel fut toutefois confirmé par décision du 4 mars 2002. L'AFC expliqua entre autres que la location des places d'amarrage était imposable même en présence de contrats de longue durée dépassant trois mois en application de l'art. 14 ch. 17 let. d OTVA.

F.– A l'encontre de la décision précitée, la Société Coopérative X déposa une réclamation par acte du 11 avril 2002, laquelle fut admise partiellement par décision du 25 novembre 2003. L'AFC considéra en effet que les commissions que la société intéressée percevait en contrepartie de son intervention dans le cadre de la cession de parts sociales devaient être exonérées de l'impôt, dans la mesure où, les conditions de la représentation directe n'étant pas réunies, il s'imposait de tenir compte de deux opérations distinctes de cession – soit entre le sociétaire et la société, d'une part, et entre cette dernière et le tiers acquéreur, d'autre part – lesquelles étaient toutes deux « exclues du champ de l'impôt » selon l'art. 14 ch. 15 let. e OTVA. Elle confirma pour le surplus le décompte complémentaire concernant la location des places d'amarrage et la reprise d'impôt pour un montant global de Fr. 60'370.05, compte tenu des règlements effectués en date du 18 avril 2001 de Fr. 12'536.05 et Fr. 19'383.90.

G.– Par mémoire du 8 janvier 2004 (recte : 9 janvier 2004, date du sceau postal), la Société Coopérative 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 la jurisprudence de la Commission de recours invoquée par l'administration fiscale n'est pas applicable à son cas, dans la mesure où la recourante ne fournit, au contraire du cas déjà jugé, que des places d'amarrage, munies de simples attaches, bouées, prises, robinets et système d'évacuation, sans mettre à disposition des usagers d'autres installations telles qu'un hangar muni de dispositifs servant à suspendre des bateaux. Elle considère donc que la prestation en cause est clairement une mise à disposition d'immeubles ou parts d'immeubles « exclue du champ de l'impôt » au sens de l'art. 14 ch. 7 OTVA, l'équipement fourni étant une prestation accessoire suivant le même sort que la prestation principale et devant donc bénéficier de l'exonération précitée. Enfin, elle explique que les sociétaires ne peuvent être considérés comme des « proches » au sens de l'art. 26 al. 2 in fine OTVA et conteste que ces derniers reçoivent un quelconque avantage dans la location des places d'amarrage, la différence s'expliquant par le fait que les tiers n'ont pas investi de capital.

Par réponse du 10 février 2004, l'AFC a conclu au rejet du recours, avec suite de frais.

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 25 novembre 2003, a été notifiée à la recourante au plus tôt 26 novembre 2003. Le recours du 9 janvier 2004 a donc été interjeté dans le délai prescrit par l'art. 50 PA au regard des feries applicables (art. 22a 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 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 aux seules questions de l'imposition de la location de places d'amarrage et de la qualité de « proche » des sociétaires au sens de l'art. 26 al. 2 in fine OTVA et donc de l'adaptation du prix facturé à ces derniers pour la location litigieuse. 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.– a) En l'occurrence, le litige concerne en premier lieu l'éventuelle exonération au sens technique de la location de places d'amarrage comme étant une mise à disposition d'immeubles ou de parts d'immeubles à des fins de jouissance au sens de l'art. 14 ch. 17 1^{ère} phrase OTVA.

A cet égard, il convient 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, l'on déterminera celles qui sont imposées de celles qui sont éventuellement exonérées (décisions de la Commission de recours du 11 janvier 2000, in Jurisprudence des autorités administratives de la

Confédération [JAAC] 64.80 consid. 3a et du 14 avril 1999, in JAAC 63.93, consid. 4 in initio ; Daniel Riedo, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Berne 1999, p. 143 s. ; Pascal Mollard, La TVA suisse et la problématique des exonérations, in Archives de droit fiscal suisse [Archives] 63 448). 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 [Revue de droit administratif et de droit fiscal [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 P. 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/Genève/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; 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. 57; également très réticent Mollard, Commentaire..., op. cit., p. 1226 s.).

c) Comme on l'a vu, il s'agit dans un premier temps d'examiner les dispositions topiques de l'OTVA visant les exonérations en matière 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. 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 « 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 à l'usage des assujettis TVA, dans leur version de 1994 et 1997 [ci-après : Instructions 1994 ou 1997], ch. 657).

bb) 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).

3.– a) En l'espèce, la recourante invoque le fait que la jurisprudence de la Commission de céans rendue en matière de location de places d'amarrage (décision du 6 novembre 2001, in JAAC 66.41) ne s'applique pas dans son cas. Elle explique à cet égard qu'il était question dans cet arrêt de la mise à disposition de hangars à bateaux munis de dispositifs de suspension allant, de son point de vue, bien au-delà de la seule location de place d'amarrage. Elle estime que la qualification de mise à disposition d'outillages et de machines au sens de l'art. 14 ch. 17 let. d OTVA dans le cas déjà jugé n'a été retenue qu'en raison du caractère prépondérant des installations par rapport à la mise à disposition de l'immeuble. Or, dans le cas présent, la recourante ne possède aucun hangar à bateaux ou de quelconque dispositif de suspension pour bateaux. Ne faisant que louer des places d'amarrage et permettre l'utilisation par ses locataires

d'un équipement modeste, constitué de chaînes d'attache, de bouées, de prises et robinets, ainsi que d'un système d'évacuation (recours, en page 7), la recourante ne remplirait pas les conditions d'une imposition au sens de la disposition précitée. Elle considère en effet que les quelques prestations ainsi décrites ne sont qu'accessoires à la prestation principale de mise à disposition d'une place pour véhicule, lesquelles doivent suivre le sort de cette dernière et être exonérées.

b) 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. 2c/aa 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. 2c/bb ci-dessus).

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, tels que des bouées, des crochets et des chaînes d'attache, ainsi que des dispositifs permettant la vidange de WC chimiques, ce que la recourante reconnaît elle-même (réponse de l'AFC, en page 3 ; cf. également recours, en page 7). Cette dernière précise également qu'elle met à disposition des usagers des prises électriques, ainsi que des robinets. La plupart de 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 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 du ponton, et donc de l'installation en question. Point n'est nécessaire qu'un hangar à bateaux avec des dispositifs de suspension soit également mis à disposition. En l'occurrence, les outillages dont peuvent, respectivement doivent faire usage les locataires pour permettre le stationnement de leur bateau suffisent en soi pour les considérer au sens de l'art. 14 ch. 17 let. d OTVA.

c) L'argument de la recourante relatif au caractère accessoire de la mise à disposition des outillages en cause au regard de la location de la place d'amarrage comme telle ne modifie en rien ce qui précède. En effet, au contraire des équipements que le bailleur d'un appartement loue, comme le lave-vaisselle, la cuisinière ou le lave-linge, les équipements en cause ne peuvent être considérés comme de simples « accessoires » à la place d'amarrage, puisque, comme on l'a vu, ils en font partie intégrante et sont loués avec la place d'amarrage. Ils en permettent par ailleurs précisément l'utilisation pour stationner les bateaux. Il est toutefois vrai que les équipements ne sont pas mentionnés comme tels dans les contrats de bail, ni même dans le règlement de la recourante. Ce dernier ne fait d'ailleurs que préciser que les amarres sont à la charge de ces

derniers et donner quelques indications d'utilisation (amarres devant être agréées par le garde-port, être suffisamment tendues, etc. ; art. 14 dudit règlement, produit par l'AFC en pièce n° 19). Il n'empêche que ces équipements sont mis à disposition par la recourante et qu'ils sont indispensables au maintien du bateau à quai. Aussi jouent-ils un rôle principal dans la relation contractuelle, avec laquelle ils forment un tout.

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.

4.-a) Sont soumises à l'impôt, à moins d'être expressément exclues de son champ d'application (art. 14 OTVA ; cf. consid. 2a ci-dessus), les livraisons et les prestations de services fournies à titre onéreux sur territoire suisse au sens de l'art. 4 al. 1 let. a et b, mais également les prestations à soi-même en conformité de l'art. 4 al. 1 let. c OTVA. Aux termes de l'art. 8 al. 1 let. a OTVA, il y a prestation à soi-même lorsque l'assujetti prélève de son entreprise des biens, ou des éléments les composant, ayant ouvert droit à une déduction totale ou partielle de l'impôt préalable pour les affecter à des fins étrangères à l'entreprise, en particulier à ses besoins privés ou à ceux de son personnel. Il y a également prestation à soi-même lorsque l'assujetti exécute des travaux sur des constructions, nouvelles ou existantes, destinées à être aliénées à titre onéreux ou mises à disposition à titre onéreux, à des fins d'usage ou de jouissance ou lorsqu'il fait exécuter ces travaux (art. 14 ch. 16 et 17 OTVA), sans avoir opté pour l'imposition (art. 8 al. 2 let. a OTVA).

b) En sa qualité d'impôt général sur la consommation, la TVA doit frapper la consommation finale de la manière la plus complète possible. Or, un assujetti ne fournit pas seulement des prestations à des tiers contre rémunération. Il se peut également qu'il se livre quelque chose à lui-même (prélèvement d'un bien de son entreprise) ou bien qu'il fournisse des objets à des tiers à titre gratuit. Afin d'atteindre le but d'imposition de la TVA (soit la consommation finale), un impôt sur les prestations à soi-même doit être prévu dans de tels cas (Camenzind/Honauer, op. cit., p. 40 ch. 62 ; Ernst Höhn/Robert Waldburger, *Steuerrecht*, vol. I, 8e éd., Berne/Stuttgart/Vienne 1997, § 24 ch. marg. 66).

5.- a) L'impôt se calcule sur la contre-prestation. 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. La contre-prestation comprend également la couverture de tous les frais, même si ceux-ci sont facturés séparément (art. 26 al. 1 et al. 2 OTVA). Selon l'art. 26 al. 2 3^{ème} phrase OTVA, en cas de livraison ou de prestation de services à un proche, la contre-prestation correspond à la valeur qui aurait été convenue entre des tiers indépendants.

b) L'art. 26 al. 2 3^{ème} phrase OTVA – dont la constitutionnalité a été confirmée – peut poser certains problèmes en ce qui concerne la délimitation avec les prestations à soi-même (décision de la Commission de recours du 16 février 2000, publiée dans la JAAC 64.81

consid. 5c). En premier lieu, il est donc clair que cette disposition ne peut trouver application que lorsqu'on se trouve réellement en présence d'une livraison ou d'une prestation de services, c'est-à-dire lorsqu'il y a un véritable échange de prestations entre l'assujetti et le proche. En effet, dans le cas contraire, soit si l'assujetti fournit une prestation à un proche à titre gratuit, ce sont les dispositions concernant les prestations à soi-même qui entrent en ligne de compte (voir Riedo, op. cit., p. 229).

c) Dans l'ancien système de l'impôt sur le chiffre d'affaires (IChA), lorsqu'un assujetti livrait des marchandises à un prix inférieur au prix de revient, on considérait que l'on avait affaire à une livraison uniquement si le bas prix était dicté par une dévalorisation de la marchandise, une situation spéciale du marché ou des circonstances analogues. C'est ce que le Tribunal fédéral qualifiait de ventes-dumping (arrêt non publié du Tribunal fédéral du 1^{er} septembre 1999, en la cause C. AG [2A.122/1998], consid. 2b et 2c). En revanche, si le bas prix était dû à des relations étroites existant entre le fournisseur et l'acquéreur ou bien si le prix n'était qu'une simple participation aux frais, l'assujetti devait s'acquitter de l'impôt sur la consommation particulière (l'équivalent des prestations à soi-même de la TVA) sur le tout. Même si seuls les coûts qui n'étaient pas inclus dans le prix étaient en soi assimilables à une prestation à soi-même (consid. 3b in fine de l'arrêt précité), l'ensemble de l'opération était assimilée à une remise sans contre-prestation et donc imposée au titre de la consommation particulière (consid. 2c de l'arrêt précité). L'art. 26 al. 2 3^{ème} phrase OTVA met en place un autre régime que celui de l'IChA. En cas de livraison ou de prestation de services faite à un prix préférentiel, l'opération en question demeure une livraison ou une prestation de services faite à titre onéreux et c'est la contre-prestation qui est ajustée pour qu'elle corresponde à la valeur qui aurait été convenue entre des tiers indépendants (principe du prix de pleine concurrence « Dealing at arm's length » ; Commentaire de l'OTVA du Département fédéral des finances [DFF] ad art. 26 al. 2 OTVA, p. 29). A première vue, cette manière de considérer ces opérations semble plus correcte que celle qui prévalait du temps de l'IChA. En effet, dès lors qu'une opération est faite à un tiers – même proche – et qu'une contre-prestation – aussi minime soit-elle – est prévue, les conditions des prestations à soi-même ne sont plus réunies (cf. également sur ce point, Brochure Prestations à soi-même n° 610.507-29, novembre 1996, ch. 9). Il paraît donc plus conforme au système de la TVA d'opérer un ajustement au niveau de la valeur de la contre-prestation que d'assimiler tout d'un coup une livraison onéreuse à une prestation à soi-même faite à titre gratuit.

d) aa) Selon la pratique de l'AFC reconnue par la Commission de recours, sont considérées comme proches les personnes détenant des parts de l'entreprise (par exemple, les actionnaires, coopérateurs, membres de sociétés de personnes), ainsi que les entreprises liées (par exemple, en raison d'une relation étroite, telle que l'appartenance à un groupe, ou en fonction de relations contractuelles, économiques ou personnelles ; décision précitée de la Commission de recours, in JAAC 64.81 consid. 5e ; Instructions 1997, ch. 433b). Il en va de même s'agissant des parents du titulaire de l'entreprise.

bb) La question est cependant moins claire pour les employés (cf. décision du 16 février 2000, ne tranchant pas la question, in JAAC 64.81 consid. 5e; affirmatif: Stephan Kuhn/Peter Spinnler, Mehrwertsteuer, Ergänzungsband, Muri/Berne 1994, p. 41 ch. 2.3.1.2). Le ch. 433d des Instructions 1997 consacre pour sa part un développement spécifique, distinct de celui destiné aux prestations à des proches, aux prestations fournies au personnel à des conditions de faveur ; il en résulte cependant que la base d'imposition se calcule de la même manière que dans le cadre des prestations fournies à des proches : les prestations fournies au personnel à des conditions de faveur doivent être imposées au prix qui serait facturé à un tiers indépendant de la même catégorie d'acquéreurs. La pratique de l'AFC soumet ainsi les prestations au personnel à des conditions de faveur au même régime que les prestations à des proches. La systématique mise en place par la pratique de l'AFC n'est certainement pas arbitraire et le personnel recevant des prestations à des conditions de faveur peut faire l'objet de dispositions identiques à celles s'appliquant aux proches. En effet, ces prestations trouvent leur raison d'être dans ce lien économique particulier – la relation de travail – qui unit l'assujetti et l'employé : l'employé peut donc être considéré comme un proche, sous l'angle économique, de l'assujetti qui l'emploie.

cc) La notion de « proche » sous l'angle de la TVA doit être comprise plus largement que celle ressortant du droit de l'impôt anticipé (art. 20 de l'ordonnance d'exécution de la loi fédérale sur l'impôt anticipé [OIA ; RS 642.211]) ou de la loi fédérale du 14 décembre 2000 sur l'impôt fédéral direct (LIFD ; RS 642.11). En effet, l'art. 26 al. 2 in fine OTVA n'opère aucune distinction, au contraire de l'art. 20 OIA, entre les titulaires de participations et les proches. Elle se distingue également de la notion pouvant résulter du droit des impôts fédéraux directs ou de l'impôt anticipé, dans la mesure où ce qui est déterminant est la relation existante entre le « proche » en question et l'assujetti, ainsi que le fait qu'un avantage soit concédé (décision de la Commission de céans du 22 mai 2001, in JAAC 65.103 consid. 7d ; cf. sous l'angle de la LTVA qui reprend les termes de l'art. 26 al. 3 in fine OTVA, Baumgartner, op. cit., ad art. 33 al. 1 et 2 ch. marg. 44 et 45 et références citées ; Alois Camenzind/Niklaus Honauer/Klaus A. Vallender, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz, Berne 2000, ch. 1220, p. 417).

e) Finalement, il convient d'interpréter de manière correcte la notion juridique imprécise que constituent les termes « la valeur qui aurait été convenue entre des tiers indépendants ». Etant donné que la TVA est un impôt général ayant comme principal objectif de frapper la consommation finale de dernier stade et eu égard au large pouvoir d'appréciation législatif dont jouit le Conseil fédéral, la Commission de recours estime que rien ne s'oppose à ce que l'on se fonde sur une véritable « valeur marchande » de l'opération effectuée (cf. Instructions 1997, ch. 295). Demeure, il est vrai, dans cette optique, un problème que l'ancien IChA connaissait déjà en la matière. Faut-il faire la comparaison avec un tiers indépendant de même genre, plus exactement de même stade que l'assujetti redevable de l'impôt? Ou alors, dans une optique plus rigide, faut-il, dans tous les cas, comparer la situation avec un véritable consommateur final de dernier stade, dans des conditions de pleine concurrence (« Dealing at arm's length » ; cf. Commentaire du DFF de l'OTVA ad art. 26 al. 2 OTVA ; voir aussi l'arrêt de la CJCE du 19 mai 1997, en la cause W. Skripalle, aff. C-63/96, Rec. 1997-5 I p. 2866 ss) ? La réponse, qui serait par exemple importante dans l'hypothèse d'une livraison entre entreprises proches, peut ici

demeurer indécise, compte tenu des termes du litige à résoudre. Il suffit de considérer que la comparaison s'étend de toute manière à un consommateur de dernier stade, dans des conditions de pleine concurrence, lorsqu'il s'agit d'une livraison à un proche qui agit comme une personne privée (décisions du 22 mai 2001, in JAAC 65.103 7e/aa et du 16 février 2000, in JAAC 64.81 consid. 5d).

6.- a) En l'espèce, il ne fait pas de doute que les coopérateurs sont des proches de la recourante au sens de l'art. 26 al. 2 in fine OTVA, contrairement à ce que prétend la recourante. Ils en remplissent en effet les conditions, dans la mesure où ils sont membres de la société, leur taux de participation n'étant en soi pas déterminant. A cet égard, les conditions invoquées par la recourante pour affirmer que les coopérateurs ne sont pas des « proches » ne sont pas pertinentes en soi dans ce cadre, puisqu'elles ne peuvent être appliquées pour distinguer les proches des tiers, mais seulement pour distinguer les prestations faites à titre onéreux de celles faites à titre gratuit (prestations à soi-même). Enfin, les références aux notions de « proches » telles que définies en matière d'impôt anticipé ou d'impôt direct ne modifient en rien ce qui précède, dans la mesure où elles ne se recoupent pas nécessairement (cf. consid. 7d/cc ci-dessus).

b) Cela étant, les prestations litigieuses sont in casu clairement fournies avec une contre-prestation, même minime, de la part des coopérateurs, celle-ci équivalent aux frais administratifs et d'exploitation encourus par la recourante. Il s'agit donc de prestations fournies à titre onéreux, et non à titre gratuit, ce qui exclut le régime des prestations à soi-même. Dans ce cadre et dans la mesure où des prestations sont fournies tant à des proches de la recourante que des tiers, il s'impose d'appliquer le principe de pleine concurrence et donc de déterminer si la valeur de la contre-prestation correspond à celle qui aurait été convenue entre des tiers indépendants au sens de l'art. 26 al. 2 3^{ème} phrase OTVA. A cet égard, la recourante reconnaît elle-même que les charges facturées aux coopérateurs pour la location des places d'amarrage ne sont pas identiques à celles facturées aux tiers locataires (recours, en page 9). En effet, comme on l'a vu, les membres de la société recourante ne versent au titre de la location que l'équivalent des frais administratifs et d'exploitation, alors que les autres usagers versent, outre les montants précités, un montant correspondant à un intérêt à 5,25% calculé sur la valeur des parts sociales qu'un coopérateur bénéficiant de la même catégorie de place d'amarrage détient. Il s'impose donc de corriger et d'ajuster le loyer payé en contre-partie par les sociétaires afin qu'elle corresponde aux prix facturés aux tiers pour la même prestation, et donc à la valeur marchande.

Sur ce point, la recourante invoque encore le fait que la différence de traitement se justifie sous l'angle économique, puisque les tiers locataires n'ont pas investi de capital, au contraire des coopérateurs. Elle estime en outre que le montant additionnel réclamé ainsi aux coopérateurs au titre de la location devrait de toutes les manières être exclus du champ de l'impôt s'agissant d'une opération financière. Cette manière de voir ne saurait être suivie. En effet, comme le souligne à juste titre l'AFC, il convient de distinguer avec précision l'opération financière consistant à investir dans la société recourante, cet investissement n'étant que le prix d'entrée dans la société en cause, et la contre-prestation versée au titre de la mise à disposition

d'une place d'amarrage dans le port de A, dans la mesure où il n'est question dans la présente affaire que de cette dernière opération en tant que soumise à l'impôt. Même si, sous l'angle économique, l'on peut comprendre la démarche et le raisonnement de la recourante compte tenu de la base de calcul établi pour déterminer le loyer d'une place d'amarrage, il n'en demeure pas moins que sous l'angle de la TVA les sociétaires bénéficient d'un avantage en qualité de proche de la société recourante, laquelle leur met à disposition lesdites places à des prix préférentiels. Compte tenu du principe du prix de pleine concurrence applicable, il se justifie pleinement d'ajuster le loyer à celui réclamé aux tiers usagers.

7.- Il résulte de ce qui précède que le recours doit être rejeté et la décision entreprise confirmée. Vu l'issue de la cause, les frais de la présente procédure comprenant l'émolument d'arrêté et les émoluments de chancellerie sont mis à la charge du recourant qui succombe, conformément à l'art. 63 al. 1 PA. L'autorité de recours impute dans le dispositif l'avance sur les frais de procédure correspondants et rembourse le surplus éventuel (art. 63 al. 1 PA et art. 1 ss, plus particulièrement art. 5 al. 3 de l'ordonnance sur les frais et indemnités en procédure administrative [RS 172.041.0]).

Par ces motifs,

la Commission fédérale de recours en matière de contributions, statuant par voie de circulation 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 Coopérative X est rejeté et la décision sur réclamation de l'Administration fédérale des contributions du 25 novembre 2003 est confirmée.
 2. Les frais de procédure, par Fr. 2'000.-, 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. 2'000.-.
 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 :

La greffière :

André Moser

Anne Tissot Benedetto