



## Arrêt du 30 janvier 2019

---

Composition

Raphaël Gani (président du collège),  
Jürg Steiger, Daniel Riedo, juges,  
Alice Fadda, greffière.

---

Parties

**A. \_\_\_\_\_ SA,**  
représentée par  
Serge Leuenberger, Cabinet TVA Serge Leuenberger,  
recourante,

contre

**Administration fédérale des contributions AFC,**  
Division principale de la taxe sur la valeur ajoutée,  
autorité inférieure.

---

Objet

Taxe sur la valeur ajoutée (2010-2013) ; rente du droit de superficie ; déduction de l'impôt préalable.

**Faits :****A.**

La société A.\_\_\_\_\_ S.A. a son siège à [...]. Inscrite au registre du commerce le [...], elle a pour but [l'exploitation d'un parking]. Elle est immatriculée au registre de l'AFC en qualité d'assujettie depuis le [...] 1995.

**B.**

Par convention des 22 et 30 juin 1978, [la commune C.] constitua, sur une parcelle lui appartenant, un droit de superficie en faveur de la société susmentionnée lui permettant d'établir, maintenir et exploiter un parking souterrain. Cette convention prévoit notamment que la commune renonce à percevoir une rente de superficie tant que les investissements de la superficière et de ses prêteurs ne sont pas rentés et amortis suivant certaines modalités. Le moment à partir duquel la rente devient exigible se détermine selon un calcul effectué sur la base des comptes de la bénéficiaire de la servitude. Il est également prévu que si les dépenses dépassent les recettes brutes, le déficit est ajouté aux charges de l'exercice suivant. Dans le cas contraire, la différence positive est premièrement affectée au remboursement des emprunts, des dettes chirographaires et du capital social et aucune rente n'est perçue avant leur remboursement intégral. Au 2 mai 2017, aucune rente de superficie n'avait encore été perçue par [la commune C.]

**C.**

Suite à un contrôle effectué le 26 mai 2015 et portant sur les périodes fiscales allant du 1<sup>er</sup> trimestre 2010 au 4<sup>e</sup> trimestre 2013, l'AFC constata, entre autres, que l'assujettie n'avait pas opéré une réduction de la déduction de l'impôt préalable malgré la réception d'une subvention sous la forme d'un droit de superficie sans rente. Le montant de la rente de superficie fut estimé sur la base de [taxe communale]. Le 29 juin 2015, l'AFC adressa à la recourante une notification d'estimation fixant les montants de la créance fiscale pour les années 2010 à 2013 et de la correction de l'impôt en sa faveur.

**D.**

Par courrier du 18 décembre 2015, l'assujettie contesta la notification d'estimation, en particulier le mode de détermination de la valeur de la rente de superficie basé sur la [taxe communale]. Elle proposa que le montant de la rente soit déterminé en appliquant un montant de Fr. 50.- par mètre carré de surface extérieure exploitée ou, par mètre carré de surface totale utili-

sée (en surface et en sous-sol) en retenant un rendement de 5%. La différence de résultat entre les deux méthodes de calcul étant minime, l'assujettie proposa alors qu'un montant annuel fixe de Fr. 25'000.- soit retenu à titre de rente de superficie.

Le 2 mai 2016, l'AFC communiqua à l'intéressée son intention de fixer la rente sur la base de la convention sans toutefois tenir compte du déficit reporté. Par courrier du 26 mai 2016, l'assujettie contesta cette méthode et préconisa l'application de la convention de superficie dans son intégralité. Enfin, par décision du 28 juin 2016, l'AFC s'écarta tant du mode de calcul basé sur la [taxe communale]. que de l'application intégrale de l'art. 6 de la convention entre la [commune C.] et l'assujettie. Le montant de la réduction de l'impôt préalable fut ainsi fixé à Fr. 44'565.- pour les périodes fiscales allant de 2010 à 2013.

#### **E.**

Le 30 août 2016 l'assujettie forma réclamation à l'encontre de la précédente décision. Elle demanda à ce que sa réclamation soit déférée au Tribunal administratif fédéral pour être traitée comme un recours *omisso medio* au sens de l'art. 83 al. 4 de la loi fédérale du 12 juin 2009 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (LTVA, RS 641.20). Le 14 février 2017, le Tribunal de céans déclara le recours *omissio medio* irrecevable et renvoya la cause à l'AFC. Par décision sur réclamation du 2 mai 2017, l'AFC rejeta la réclamation.

#### **F.**

La contribuable a formé recours contre la précédente décision en date du 2 juin 2017. La recourante conclut principalement à l'annulation de la décision sur réclamation du 2 mai 2017, à ce que le calcul de la rente soit effectué sur l'intégralité de la disposition conventionnelle applicable à la rente de superficie et à ce qu'il soit reconnu que si le résultat cumulé basé sur l'application de l'article susmentionné devait être négatif, le montant de la rente serait nul, n'entraînant ainsi la constatation d'aucune subvention. Il est subsidiairement conclu à ce qu'en lieu et place de l'application intégrale de l'art. 6 de la convention, le montant de la rente soit déterminé de manière forfaitaire et à ce que le montant de la reprise fiscale soit réduit. Par réponse du 28 juin 2017, l'AFC conclut au rejet du recours.

Les faits seront repris, pour autant que besoin, dans la partie en droit de la présente décision.

**Droit :****1.**

**1.1** Sous réserve des exceptions non réalisées en l'espèce prévues à l'art. 32 de la loi du 17 juin 2005 sur le Tribunal administratif fédéral (LTAF, RS 173.32), celui-ci connaît des recours contre les décisions au sens de l'art. 5 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA ; RS 172.021) prises par les autorités mentionnées à l'art. 33 LTAF. En particulier, les décisions rendues par l'AFC en matière de TVA peuvent être contestées devant le Tribunal administratif fédéral conformément à l'art. 33 let. d LTAF. La procédure est régie par la PA, pour autant que la LTAF n'en dispose pas autrement (art. 37 LTAF).

**1.2** En sa qualité de destinataire de la décision du 2 mai 2017, la recourante est spécialement touchée par celle-ci et a un intérêt digne de protection à son annulation ou à sa modification. Elle a dès lors manifestement qualité pour recourir (art. 48 al. 1 PA). Déposé le 2 juin 2017, le recours a en outre été interjeté dans le délai légal de trente jours (cf. art. 50 al. 1 PA) et répond au surplus aux exigences de contenu et de forme de la procédure administrative (cf. art. 52 al. 1 PA). Il convient donc d'entrer en matière.

**1.3** La loi fédérale du 12 juin 2009 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (LTVA, RS 641.20) et son ordonnance d'exécution du 27 novembre 2009 (OTVA, RS 641.201) sont entrées en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2010. Le présent litige portant sur des périodes fiscales postérieures à cette date, la LTVA et l'OTVA sont seules applicables, tant au fond qu'en ce qui concerne la procédure (cf. art. 112 et 113 LTVA).

**1.4**

**1.4.1** Le recourant peut invoquer la violation du droit fédéral, y compris l'excès ou l'abus du pouvoir d'appréciation, la constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents ou l'inopportunité (cf. art. 49 PA ; ULRICH HÄFELIN/ GEORG MÜLLER/ FELIX UHLMANN, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, 7<sup>e</sup> éd., Zurich 2016, n. marg. 1146 ss ; ANDRÉ MOSER/ MICHAEL BEUSCH/ LORENZ KNEUBÜHLER, *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, 2<sup>e</sup> éd., Bâle 2013, n. marg. 2.149).

**1.4.2** Le Tribunal administratif fédéral constate les faits et applique le droit d'office, sans être lié par les motifs invoqués (cf. art. 62 al. 4 PA), ni par l'argumentation juridique développée dans la décision entreprise (cf. PIERRE MOOR/ ETIENNE POLTIER, *Droit administratif*, vol. II, 3<sup>e</sup> éd., Berne 2011, ch. 2.2.6.5, p. 300 s.). La procédure est régie par la maxime inquisitoire, ce qui signifie que le Tribunal définit les faits d'office et librement

(cf. art. 12 PA). Cette maxime doit toutefois être relativisée par son corollaire, à savoir le devoir des parties de collaborer à l'établissement des faits (cf. art. 13 PA), en vertu duquel celles-ci doivent notamment indiquer les moyens de preuve disponibles et motiver leur requête (cf. art. 52 PA).

**1.4.3** Il n'appartient en principe pas à l'autorité de recours d'établir les faits *ab ovo*. Dans le cadre de la présente procédure, il s'agit bien plus de vérifier les faits établis par l'autorité inférieure (cf. arrêts du TAF A-2888/2016 du 16 juin 2017 consid. 2.3, A-704/2012 du 27 novembre 2013 consid. 3.3, A-5884/2012 du 27 mai 2013 consid. 3.1, A-606/2012 du 24 janvier 2013 consid. 1.5.2 et A-1933/2011 du 29 mai 2012 consid. 3.2 ; cf. également MOSER/ BEUSCH/ KNEUBÜHLER, op. cit., n. marg. 1.52 ; PASCAL MOLLARD in : Xavier Oberson/Pascal Hinny [édit.], LT Commentaire droits de timbre, Zurich/ Bâle/ Genève 2006, ch. 12 ad art. 39a LT ; MOOR/ POLTIER, op. cit., p. 820 ; RENÉ RHINOW/ HEINRICH KOLLER/ CHRISTINA KISS/ DANIELA THURNHERR/ DENISE BRÜHL-MOSER, Öffentliches Prozessrecht, 2<sup>e</sup> éd., Bâle 2010, n. marg. 294a). S'il apparaît que celle-ci a procédé à une constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents, il convient en règle générale de lui renvoyer la cause (cf. art. 61 al. 1 PA ; RHINOW et al., op. cit., n. marg. 1597 et 1679).

En conséquence, l'autorité saisie se limite en principe aux griefs soulevés et n'examine les questions de droit non invoquées que dans la mesure où les arguments des parties ou le dossier l'y incitent (cf. ATF 122 V 11 consid. 1b et 122 V 157 consid. 1a ; arrêt du TF 2C\_842/2014 du 17 février 2015 consid. 6.3.2 et 6.3.5 ; ATAF 2014/24 consid. 2.2 ; arrêts du TAF A-1679/2015 du 24 mai 2016 consid. 2.2 et A-1662/2014 du 28 juillet 2015 consid. 3.3 ; ALFRED KÖLZ/ ISABELLE HÄNER/ MARTIN BERTSCHI, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, Zurich 2013, ch. 1135 s. ; MOLLARD, op.cit., ch. 12 ad art. 39a LT). Le Tribunal administratif fédéral s'impose en outre une certaine retenue dans son examen en matière de taxation par estimation justifiée (cf. arrêt du TAF A-1679/2015 du 24 mai 2016 consid. 2. et réf. cit.). De surcroît, le Tribunal n'a pas l'obligation d'exposer et de discuter tous les faits, moyens de preuve et griefs invoqués par les parties, mais peut se limiter à l'examen des questions décisives pour l'issue du litige (cf. arrêt du TAF A-973/2015 du 14 décembre 2016 consid. 4).

**1.5** Après une libre appréciation des preuves en sa possession, l'autorité (administrative ou judiciaire) se trouve à un carrefour.

Si elle estime que l'état de fait est clair et que sa conviction est acquise, elle peut rendre sa décision. Dans cette hypothèse, elle renoncera à des mesures d'instruction et à des offres de preuve supplémentaires, en procédant si besoin à une appréciation anticipée de celles-ci (cf. ATF 137 III 208 consid. 2.2 ; arrêts du TF 2C\_806/2017 du 19 octobre 2017 consid. 4.1 et 2C\_1124/2016 du 31 janvier 2017 consid. 4.1 ; arrêts du TAF A-3018/2016 du 30 avril 2018 consid. 1.4 et A-5433/2015 du 2 mars 2017 consid. 1.4.1 ; MOSER/ BEUSCH/ KNEUBÜHLER, op. cit., n. marg. 3.144). Par ailleurs, il n'est pas nécessaire que la conviction de l'autorité confine à une certitude absolue qui exclurait toute autre possibilité. Il suffit en effet qu'elle découle de l'expérience de la vie et du bon sens et qu'elle soit basée sur des motifs objectifs (cf. ATF 130 III 321 consid. 3.2 et 128 III 271 consid. 2b/aa ; arrêts du TAF A-5433/2015 précité consid. 4.1 et A-704/2012 précité consid. 3.5.3 ; MOSER/ BEUSCH/ KNEUBÜHLER, op. cit., n. marg. 3.141).

Une telle manière de procéder n'est pas jugée contraire au droit d'être entendu garanti par l'art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst., RS 101 ; cf. ATF 124 V 90 consid. 4b et 122 V 157 consid. 1d ; arrêt du TF 9C\_272/2011 du 6 décembre 2011 consid. 3.1 ; arrêts du TAF A-6866/2013 du 2 janvier 2015 consid. 1.3.2 et A-5519/2012 du 31 mars 2014 consid. 2.2). Par ailleurs, il n'est pas nécessaire que la conviction de l'autorité confine à une certitude absolue qui exclurait toute autre possibilité. Il suffit qu'elle découle de l'expérience de la vie et du bon sens et qu'elle soit basée sur des motifs objectifs (cf. ATF 130 III 321 consid. 3.2 et 128 III 271 consid. 2b/aa ; arrêt du TF 2C\_1201/2012 du 16 mai 2013 consid. 4.5 ; arrêts du TAF A-704/2012 consid. 3.5.3 et A-5519/2012 précité consid. 2.2 ; MOSER/ BEUSCH/ KNEUBÜHLER, op. cit., n. marg. 3.141).

En revanche, lorsque l'autorité de recours reste dans l'incertitude après avoir procédé aux investigations requises, elle appliquera les règles sur la répartition du fardeau de la preuve. Dans ce cadre et à défaut de dispositions spéciales, le juge s'inspire de l'art. 8 du Code civil suisse du 10 décembre 1907 (CC, RS 210), en vertu duquel quiconque doit prouver les faits qu'il allègue pour en déduire un droit (cf. RENÉ RHINOW/ HEINRICH KOLLER/ CHRISTINA KISS/ DANIELA THURNHERR/ DENISE BRÜHL-MOSER, *Öffentliches Prozessrecht*, 3<sup>e</sup> éd., 2014, n. marg. 996 ss ; THIERRY TANQUEREL, *Manuel de droit administratif*, 2010, n. marg. 1563). Cette règle ne s'applique toutefois que s'il se révèle impossible, dans le cadre de la maxime inquisitoire et en application du principe de la libre appréciation des

preuves, d'établir un état de fait qui correspond, avec un degré de vraisemblance suffisant, à la réalité (cf. ATF 139 V 176 consid. 5.2 et réf. cit. ; arrêt du TAF A-3945/2013 du 2 avril 2014 consid. 1.5.2).

Appliquées au droit fiscal, les règles sur la répartition du fardeau de la preuve supposent que l'administration supporte la charge de la preuve des faits qui créent ou augmentent la créance fiscale, alors que l'assujetti doit pour sa part prouver les faits qui diminuent ou lèvent l'imposition. Si les preuves recueillies par l'autorité apportent suffisamment d'indices révélant l'existence d'éléments imposables, il appartient à nouveau au contribuable d'établir l'exactitude de ses allégations et de supporter le fardeau de la preuve du fait qui justifie son exonération (cf. ATF 133 II 153 consid. 4.3 ; arrêt du TF 2C\_1201/2012 précité consid. 4.6 ; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-3060/2015 du 10 novembre 2015 consid. 1.4 et A-7032/2013 du 20 février 2015 consid. 1.4.2).

**1.6** Le présent litige porte sur l'existence d'une éventuelle subvention ainsi que sur l'étendue de l'éventuelle créance fiscale qui en découlerait. Il concerne également la méthode de calcul du montant de la rente du droit de superficie octroyé par [la commune C.] à l'assujettie. Enfin, ce n'est que si la Cour arrive à la conclusion que l'absence de rente de droit de superficie constitue en l'occurrence une subvention que la question du montant de celle-ci devra être examinée.

Au vu de l'objet du litige, le Tribunal traitera dans un premier temps de la notion d'opération TVA (cf. consid. 2.1 ci-après). Dans ce cadre, les concepts de prestation, contre-prestation et de rapport d'échange seront présentés. L'interprétation d'une situation sous l'angle économique ainsi des clauses contractuelles feront également l'objet d'un examen (cf. consid. 2.2 ci-après). Dans un troisième temps, la Cour s'attachera à exposer quelques considérations relatives au droit à la déduction de l'impôt préalable (consid. 3 ci-après). Finalement, il sera traité de la notion de subvention (consid. 4 ci-après).

## **2.**

**2.1** Sont soumises à la TVA les prestations que les assujettis fournissent à titre onéreux, c'est-à-dire moyennant une contre-prestation, sur le territoire suisse, pour autant que la loi n'exclue pas leur imposition (cf. art. 1 al. 2 let. a et art. 18 al. 1 LTVA). L'opération TVA comprend ainsi les trois éléments constitutifs suivants : (1) une prestation, (2) une contre-prestation et (3) un rapport d'échange entre les deux. Si l'un de ces éléments fait défaut, il n'y a pas de fait générateur de l'impôt et l'activité sort du champ

d'application de la TVA suisse (cf. SONJA BOSSART/DIEGO CLAVADETSCHER, in : Martin Zweifel et. al. [édit.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, 2015 [ci-après cité : MWSTG-Kommentar 2015], n. 1 ss ad art. 18).

**2.1.1** La notion de prestation est un terme générique qui recouvre tant les livraisons (cf. art. 3 let. d LTVA) que les prestations de service (art. 3 let. e LTVA ; cf. arrêts du TF 2C\_826/2016 du 6 avril 2018 consid. 2.2 et 2C\_313/2017 du 8 mars 2018 consid. 4.2 ; arrêts du TAF A-239/2016 du 22 février 2017 consid. 3.1.2 et A-5065/2015 du 9 mai 2016 consid. 2.2.1). Une prestation est en particulier le fait d'accorder à un tiers un avantage économique consommable dans l'attente d'une contre-prestation (art. 3 let. c LTVA). Du fait que l'attente d'une contre-prestation est incluse dans la définition de la prestation, ce critère se superpose à celui de l'avantage économique : le seul fait d'attendre une contre-prestation fait que l'avantage a un caractère économique (cf. Feuille fédérale [FF] 2008 6277, p. 6329 ss ; arrêt du TF 2C\_307/2016 du 8 décembre 2016 consid. 5.1). Constitue également une prestation celle qui est fournie en vertu de la loi ou sur réquisition d'une autorité (art. 3 let. c LTVA).

**2.1.2** Le caractère onéreux est une condition essentielle de l'opération TVA : une prestation imposable n'existe que pour autant qu'elle s'effectue en échange d'une contre-prestation. Celle-ci, qui sert de base au calcul de l'impôt (dimension quantitative ; cf. art. 24 al. 1 LTVA), est définie à l'art. 3 let. f LTVA comme la « valeur patrimoniale que le destinataire, ou un tiers à sa place, remet en contrepartie d'une prestation » (dimension qualitative ; cf. arrêt du TF 2C\_307/2016 précité consid. 5.3). Savoir si le montant perçu par l'assujetti a le caractère d'une contre-prestation est une question qu'il convient d'examiner du point de vue du destinataire de la prestation, ce qui correspond à la conception de la TVA comme impôt de consommation. Il convient ainsi de vérifier si la dépense est effectuée par le destinataire en vue d'obtenir la prestation du fournisseur (cf. FF 2008 6277, p. 6331 s ; arrêts du TF 2C\_307/2016 précité consid. 5.3 et 2C\_100/2016 du 9 août 2016 consid. 3.2 ; arrêts du TAF A-5044/2017 du 23 novembre 2018 consid. 3.3.1, A-239/2016 précité consid. 3.1.4 et A-7032/2013 du 20 février 2015 consid. 2.3 ; FELIX GEIGER, in : Felix Geiger/Regine Schluckebier [édit.], MWSTG Kommentar, 2012, n. 1 ad art. 24).

**2.1.3** La contre-prestation est ainsi un élément constitutif de l'opération imposable, au même titre que l'échange entre prestation et contre-prestation (cf. ATF 132 II 353 consid. 4.1 ; arrêt du TF 2C\_826/2016 précité consid. 2.3 ; arrêts du TAF A-239/2016 précité consid. 3.1.2 et A-7032/2013

précité consid. 2.2 ; DANIEL RIEDO, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, 1999, ch. 6 p. 223 ss, en particulier ch. 6.4.2 p. 239 ss). Un tel rapport d'échange suppose qu'il existe entre la prestation et la contre-prestation un rapport économique étroit (« innere wirtschaftliche Verknüpfung »), de même qu'un rapport causal direct entre les deux, en ce sens que la prestation déclenche la contre-prestation (cf. ATF 141 II 182 consid. 3.3 [traduit in : RDAF 2016 II 458] ; arrêt du TF 2C\_826/2016 précité consid. 2.3 ; arrêts du TAF A-239/2016 précité consid. 3.1.3 et A-849/2014 du 15 juillet 2015 consid. 3.2.2 ; ALOIS CAMENZIND et al., Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz, 3<sup>e</sup> éd., 2012, n. 591 ; GEIGER, op. cit., n. 2 ad art. 18). Ce rapport économique étroit se caractérise par l'existence de prestations de valeurs économiques égales, la loi et la jurisprudence n'exigeant cependant pas une équivalence absolue (cf. ATF 141 II 182 consid. 3.3 et 140 I 153 consid. 2.5.1 ; arrêts du TF 2C\_826/2016 précité consid. 2.3 et 2C\_313/2017 précité consid. 4.3 ; arrêts du TAF A-4786/2012 du 12 septembre 2013 consid. 2.2.2 et A-5279/2011 du 1<sup>er</sup> mars 2013 consid. 2.1.1 ; BOSSART/ CLAVADETSCHER, op. cit., n. 23 ad art. 18).

La forme de la contre-prestation ne joue pas de rôle ; la contrepartie peut consister non seulement en un montant en espèces mais également en une marchandise, en un service ou être la compensation d'une créance. Elle doit cependant être exprimée en argent, c'est-à-dire être « appréciable en argent » (arrêts du TAF A-162/2010 du 8 août 2012 consid. 4.4.3, A-1933/2011 du 29 mai 2012 consid. 4.4.3, A-1420/2006 du 10 avril 2008 consid. 4.1.1 ; ALOIS CAMENZIND et AL., Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz, 3<sup>e</sup> éd., 2012, n°2551; RIEDO, op. cit., p. 227).

## 2.2

**2.2.1** Pour déterminer l'existence et l'étendue d'une prestation soumise à la TVA, il s'agit de considérer les choses sous un angle économique (voir arrêts du TAF A-5044/2017 précité consid. 3.3.1, A-358/2017 du 31 août 2017 consid. 3.1). Les rapports de droit privé qui peuvent être à la base des prestations ont en principe valeur d'indice, mais ne sauraient à eux seuls justifier une qualification fiscale (cf. ATAF 2007/23 consid. 2.3.2 ; arrêts du TAF A-239/2016 précité consid. 3.1.3, A-7032/2013 précité consid. 3.2, A-5720/2012 du 19 février 2014 consid. 2.1.3 ; BOSSART/CLAVADETSCHER, op. cit., n° 14 s ad art. 18). En effet, le droit fiscal étant lié aux circonstances économiques, l'analyse d'une situation fiscale doit tenir compte des aspects tant économiques que civils. Il s'agit donc pour l'autorité administrative de clarifier si l'apparence de droit civil correspond ou non à l'opération économique (ERNST BLUMENSTEIN/PETER LOCHER, System

des schweizerischen Steuerrechts, 7<sup>e</sup> éd., 2016, p. 35 ss.). Dès lors, en matière de TVA, lorsque la structure de droit civil d'une situation ne correspond pas aux circonstances économiques, le résultat économique réel doit être pris en compte (voir arrêt du TF 2A.61/2006 du 29 novembre 2006 consid. 3.1 ; arrêt du TAF A-358/2017 du 31 août 2017 consid. 3.1; ALOIS CAMENZIND et al, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz, 3<sup>e</sup> éd., 2012, n° 173). En d'autres termes, pour déterminer l'existence et l'étendue d'une prestation soumise à la TVA, il s'agit en effet avant tout de considérer les choses dans une perspective économique (cf. ATAF 2008/63 consid. 2.1 ; arrêts du TAF A 239/2016 précité consid. 3.1.3 et A 383/2015 du 4 mars 2016 consid. 2.2). Ce qui compte, ce n'est donc pas que la prestation ou la contre-prestation soit fournie en vertu d'une obligation légale ou contractuelle, mais bien la nature économique du lien existant entre les deux. Les rapports concrets entre les personnes concernées sont déterminants (cf. arrêts du TF 2C\_313/2017 précité consid. 4.3 et 2C\_307/2016 précité consid. 5.2 ; arrêt du TAF A 239/2016 précité consid. 3.1.3).

**2.2.2** Ainsi, lorsqu'un litige porte sur l'interprétation d'une clause contractuelle, il y a lieu de rechercher la réelle et commune intention des parties (art. 18 CO ; interprétation subjective). En effet, le point de départ de la qualification en droit civil du contrat est la réelle et commune intention des parties contractantes. Il est donc nécessaire de déterminer cette volonté, afin de pouvoir établir ce que les parties voulaient réellement (arrêt du TAF A-358/2017 précité consid. 3.2; WOLFGANG WIEGAND, in : Basler Kommentar, Obligationenrecht, 6<sup>e</sup> éd., 2015, n°7 ss ad art.18 CO, p. 134 ss.).

L'interprétation subjective se réfère à la volonté des parties au contrat lors de la conclusion de celui-ci. Le comportement des parties après la conclusion du contrat peut être pris en considération dans la mesure où celui-ci permet de faire ressortir leur réelle volonté (ATF 132 III 626 consid. 3.1; 129 III 675 consid. 2.3; arrêts du TF 2C\_746/2015 du 31 mai 2016 consid. 4.2 et 4.3 publié in RDAF 2017 II p. 580, 2C\_1055/2012 du 22 janvier 2014 consid. 2.1, 2C\_576/2013 du 20 décembre 2013 consid. 2.3.). Si la réelle volonté des parties ne peut pas être déterminée, il convient de l'interpréter selon le principe de la confiance. Il sied ainsi de rechercher comment les termes contractuels pouvaient être compris de bonne foi en fonction de l'ensemble des circonstances (interprétation dite objective ou selon le principe de la confiance; ATF 137 III 145 consid. 3.2.1; 136 III 186 consid. 3.2.1, TF 2C\_969/2015 du 24 mai 2016 consid. 3.3.3). L'interprétation objective ne se base pas uniquement sur le texte du contrat mais peut résulter d'autres éléments tels que les objectifs poursuivis, les intérêts des parties

ou les circonstances; il n'y a pas lieu de s'écarter du texte clair du contrat sans la présence d'un motif sérieux permettant de conclure que celui-ci ne correspond pas à la volonté des parties (ATF 137 III 444 consid. 4.2.4.; 136 III 186 consid. 3.2.1; 135 III 295 consid. 5.2; arrêt du Tribunal fédéral TF 2C\_746/2015 précité consid. 4.2, 2C\_711/2014 du 20 février 2015 consid. 3.4.5, 2C\_1055/2012 précité consid. 2.2).

**2.3** Les versements d'argents d'une partie à une autre ne constituent pas toujours des contre-prestations. Selon les circonstances, ils peuvent également apparaître comme des subventions ou des dons. Les subventions et dons visent à encourager et soutenir une activité qui ne serait pas viable par elle-même ou la commercialisation de produits ou de services à un prix réduit par rapport au marché ; ils représentent des recettes supplémentaires qui complètent les chiffres d'affaires (imposables, exclus ou exonérés) du bénéficiaire (ATF 132 II 353 consid. 7.1). Dans ce cadre, on soulignera que la loi prévoit les dispositions suivantes :

« Art. 18 LTVA – Principe :

1. Sont soumises à l'impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse les prestations fournies sur le territoire suisse par des assujettis moyennant une contre-prestation ; ces prestations sont imposables pour autant que la présente loi ne l'exclue pas.
2. En l'absence de prestation, les éléments suivants, notamment, ne font pas partie de la contre-prestation : a. les subventions et autres contributions de droit public, même si elles sont versées en vertu d'un mandat de prestations ou d'une convention-programme au sens de l'art. 46, al. 2, Cst. [...] ».

« Art. 29 OTVA – Subventions et autres contributions de droit public

Sont notamment réputées subventions ou autres contributions de droit public les contributions suivantes consenties par une collectivité publique : a. les aides financières au sens de l'art. 3, al. 1, de la loi du 5 octobre 1990 sur les subventions (LSu) ; b. les indemnités au sens de l'art. 3, al. 2, let. a, LSu, dans la mesure où il n'y a pas de rapport de prestations ; c. les subsides en faveur de la recherche, dans la mesure où la collectivité n'a aucun droit exclusif sur les résultats de la recherche ; d. les fonds analogues à ceux des let. a à c versés sur la base du droit cantonal ou communal. »

N'entrent ainsi pas dans le domaine de la TVA, parce qu'elles n'en remplissent pas les conditions, les contributions qui sont versées sans lien économique avec une prestation déterminée, c'est-à-dire en dehors de tout rapport d'échange, comme les donations, les subventions, les dommages-intérêts, les dividendes, les successions, etc. Sous l'empire de l'ancien droit (cf. RO 2000 1300 et les modifications ultérieures), on parlait de non-opérations ou de non chiffres d'affaires (« Nichtumsätze » ; cf. ATF 132 II 353

consid. 4.3 ; arrêt du TAF A-5805/2011 du 18 novembre 2013 consid. 2.2.3), alors que sous le régime actuel de la LTVA, il est fait référence à la notion de non contre-prestations (« Nicht-Entgelt » ; cf. BOSSART/ CLAVADETSCHER, op. cit., n. 131 ad art. 18 ; arrêts du TAF A-1383/2015 du 4 mars 2016 consid. 2.3 et A-4384/2014 du 26 novembre 2015 consid. 2.1.4). Concernant les subventions, l'art. 33 al. 6 let. b aLTVA avait une teneur analogue à celle de l'art. 18 al. 2 let. a LTVA, de sorte que la jurisprudence rendue sous l'empire de l'ancienne loi et la doctrine y relative restent pertinentes pour juger du présent cas.

### 3.

**3.1** Bien qu'elles répondent aux conditions d'imposition susmentionnées, les opérations visées par l'art. 21 LTVA sont cependant distraites de l'imposition et – sous réserves des cas dans lesquels l'assujetti a opté pour leur imposition selon l'art. 22 LTVA – ne donnent par conséquent pas droit à la déduction de l'impôt préalable (cf. art. 29 LTVA). Le législateur a estimé, pour des motifs étrangers aux principes supérieurs de la TVA, comme de politique sociale ou de formation, que certaines opérations – au sens de l'art. 18 al. 1 LTVA et entrant dès lors dans le champ d'application au sens technique de la TVA – devaient être exonérées au sens impropre (cf. arrêt du TAF A-4388/2015 du 26 novembre 2015 consid. 2.1.4; ANNE TISSOT BENEDETTO, in : Zweifel/Beusch/Glauser/Robinson, n° 1 ad art. 21 LTVA). L'opération est ainsi – en soi – imposable, mais non imposée. Il sied de distinguer ces exonérations des non-opérations et des exemptions, qui concernent, pour ces dernières, l'assujettissement (cf. not. pour les distinctions : MOLLARD/OBERSON/TISSOT BENEDETTO, op. cit., p. 236 n. marg. 252 ss).

**3.2** Afin qu'une prestation soit soumise à l'impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse, il est nécessaire qu'elle soit fournie par un prestataire assujetti (cf. art. 18 al. 1 LTVA). Conformément à l'art. 10 al. 1 LTVA, est assujetti à la TVA sur territoire suisse quiconque exploite une entreprise, même sans but lucratif et quels que soient sa forme juridique et le but poursuivi, pour autant qu'il ne soit pas libéré de l'assujettissement en vertu des art. 10 al. 2 ou 12 al. 3 LTVA. Exploite une entreprise quiconque, d'une part, exerce à titre indépendant une activité professionnelle ou commerciale en vue de réaliser, à partir de prestations, des recettes ayant un caractère de permanence et, d'autre part, agit en son propre nom vis-à-vis des tiers (art. 10 al. 1 LTVA; concernant ce dernier point, cf. arrêt du TAF A-7032/2013 précité consid. 3.1 et les références citées). Est notamment libéré de l'assujettissement quiconque réalise sur le territoire suisse un chiffre d'affaire annuel inférieur à Fr. 100'000.-- provenant de

prestations imposables qu'il fournit, pour autant qu'il ne renonce pas à être libéré de l'assujettissement (art. 10 al. 2 let. a LTVA).

**3.3** Enfin, en vertu de l'art. 28 LTVA, tous les impôts préalables accumulés dans le cadre de l'activité entrepreneuriale, soit les impôts grevant les livraisons de biens et les prestations de services fournies à l'assujetti ("*input*") et lui permettant de réaliser son chiffre d'affaires ("*output*"), sont en principe déductibles. *A contrario*, les dépenses qui n'ont aucun rapport avec l'activité entrepreneuriale, comme les dépenses dans le domaine privé, ne donnent pas droit à la déduction de l'impôt préalable. Bien qu'elles entrent dans le cadre de l'activité entrepreneuriale, les prestations énumérées aux art. 29 et 33 LTVA demeurent réservées. Les charges grevées de TVA qui sont affectées à du chiffre d'affaires imposable mais non imposé – soit les opérations exonérées au sens impropre pour l'imposition desquelles l'assujetti n'a pas opté – ne donnent ainsi pas droit à la déduction de l'impôt préalable (cf. art. 29 LTVA; cf. ég. consid. 2.4 ci-avant), de même que les subventions obtenues par l'assujetti réduisent le droit de ce dernier à récupérer l'impôt ayant grevé, en amont, ses acquisitions de biens et de prestations de services ("*input*"; cf. art. 33 LTVA).

#### 4.

**4.1** Les subventions sont généralement désignées comme des prestations découlant du droit public qui sont accordées à d'autres sujets de droit dans un certain but, sans contrepartie directe pour celui qui les alloue (« der Subventionsgeber »). Il n'existe cependant pas une définition reconnue de manière générale. La notion de subvention est avant tout un concept économique qui, sous l'angle de la TVA, doit être examiné *in concreto* et indépendamment de sa dénomination (cf. ATF 140 I 153 consid. 2.5.5 ; arrêt du TF 2C\_313/2017 précité consid. 6.2 ; arrêts du TAF A-239/2016 précité consid. 3.3.3 et A-6381/2015 du 5 août 2016 consid. 2.2.1.3 ; PIERRE-MARIE GLAUSER/ ALEXANDRA PILLONEL, in : MWSTG-Kommentar 2015, n. 154 ad art. 18).

Si ni la loi, ni l'ordonnance, ne définissent cette notion, l'art. 29 OTVA dresse néanmoins une liste non exhaustive de contributions qui sont réputées constituer des « subventions ou autres contributions de droit public ». Sur un plan cantonal, la loi [cantonale] (Recueil systématique [cantonale] ; ci-après citée : [loi cantonale]) définit les aides financières comme des avantages pécuniaires ou monnayables accordés à des bénéficiaires étrangers à l'administration cantonale aux fins d'assurer ou de promouvoir

la réalisation de tâches d'intérêt public que l'allocataire s'est librement décidé d'assumer (art. 2 [loi cantonale]). Les indemnités sont pour leur part définies comme des prestations accordées à des tiers étrangers à l'administration cantonale pour atténuer ou compenser des charges financières découlant de tâches prescrites ou déléguées par le droit cantonal. Cette loi prévoit en outre que les aides financières sont toujours octroyées pour une durée limitée sans toutefois dépasser quatre ans. Elles peuvent être renouvelées (art. 2 [loi cantonale]).

**4.2** Des prestations que l'Etat acquiert pour accomplir ses tâches publiques peuvent également être soumises à la TVA, à condition d'être en présence d'un échange de prestations et non pas d'un subventionnement (ATF 141 II 182 consid. 3.5). En effet, l'art. 18 al. 2 let. a LTVA exclut expressément que « les subventions et autres contributions de droit public » puissent constituer une contre-prestation au sens exigé par la LTVA. Il y a donc lieu de distinguer entre deux cas de figure. Dans l'hypothèse où l'Etat verse une contribution en vue d'encourager et soutenir un certain comportement qui correspond à l'intérêt public, celle-ci constitue une subvention et il n'y a dès lors pas de place pour une imposition sous l'angle de la TVA (cf. ATF 141 II 182 consid. 3.5 ; 140 I 153 consid. 2.5.5 ; arrêts du TF 2C\_196/2012 du 10 décembre 2012 consid. 2.5, 2C\_105/2008 du 25 juin 2008 consid. 3.2, 2A.547/2002 du 26 mai 2004 consid. 2.3). En revanche, lorsque l'Etat acquiert une prestation concrète et individualisée pour accomplir une tâche lui incombant, on est en présence d'un échange de prestations soumis à la TVA (cf. ATF 141 II 182 consid. 3.5).

**4.3** Il est vrai que, comme le Tribunal fédéral a eu l'occasion de le préciser dans un arrêt récent, même dans le cas d'une subvention, il est attendu du bénéficiaire de celle-ci une sorte de « contrepartie », à savoir qu'il se comporte d'une manière conforme au but d'intérêt public en vue duquel la subvention a été octroyée (cf. ATF 141 II 182 consid. 3.5 ; 126 II 443 consid. 6c ; arrêt du TF 2C\_826/2016 du 6 avril 2018 consid. 2.5). Abstraction faite de cette « obligation de comportement » du bénéficiaire de la subvention, celle-ci a toutefois lieu sans contre-prestation au sens de la TVA ; à tout le moins, est-il nécessaire pour reconnaître une subvention dans ce cadre que la contre-prestation ne soit pas de valeur économique équivalente (cf. ATF 126 II 443 consid. 6c ; arrêts du TF 2A.547/2002 précité consid. 2.3, in : RDAF 2004 II 419, 2A.233/1997 du 25 août 2000 consid. 6, in : RDAF 2003 II 256 ; SCHALLER/ SUDAN/ SCHEUER/ HUGUENOT, TVA annotée, 2005, n. 5.4.1 ad art. 33 aLTVA). Dans un tel cas, il n'y a donc pas de lien économique étroit entre une prestation et une contre-prestation, de sorte qu'il ne peut pas être question d'un échange de prestations (ATF 141

Il 182 consid. 3.5 ; cf. arrêts 2C\_105/2008 du 25 juin 2008 consid. 3.2 et 2A.197/2005 du 28 décembre 2005 consid. 4.1 ; voir aussi le Message du Conseil fédéral sur la simplification de la TVA du 25 juin 2008 ; FF 2008 6277, p. 6348 s. ; GLAUSER/ PILLONEL, in : MWSTG-Kommentar 2015, n. 178 ad art. 18 LTVA p. 422). Il en va de même lorsque la subvention est versée en vertu d'un mandat de prestations (art. 18 al. 2 let. a LTVA ; cf. ATF 141 II 182 consid. 3.5 ; arrêt du TF 2A.273/2004 du 1<sup>er</sup> septembre 2005 consid. 2.4, in : RDAF 2006 II 61). Si la prestation économique fournie par l'Etat n'est pas liée à une (contre-) prestation spécifique de la part du bénéficiaire, mais que ce dernier demeure libre de déterminer, dans le cadre du mandat général de prestations, les mesures nécessaires à favoriser le but poursuivi, cela constitue en pratique un indice en faveur d'une subvention (ATF 141 II 182 consid. 3.5, cf. arrêts du TF 2C\_196/2012 précité consid. 2.5 , 2A.233/1997 précité consid. 8, in :RDAF 2003 II 256).

**4.4** En outre, une subvention peut prendre plusieurs formes : prestations pécuniaires ; conditions préférentielles consenties lors de prêts, remises de prêts et abandons de créances ; octroi de droits de superficie sans rente ou avec rente réduite ; prestations en nature et services accordés à titre gracieux ou à des conditions avantageuses ; etc. (AFC, Info TVA 05, subventions et dons, applicable dès le 1<sup>er</sup> janvier 2010, p. 6 s., n. marg. 1.2 [ci-après : Info TVA 05]). Ainsi, une subvention peut consister en la renonciation totale ou partielle par le concédant à une prestation qui lui est due par le bénéficiaire de la subvention (arrêts du TF 2C\_174/2010 du 15 juillet 2010 consid. 2.4, 2C\_647/2007 du 7 mai 2008 consid. 5 [publié in : ASA 78 p. 174], 2A.547/2002 précité consid. 2.3, décision de la CRC du 8 octobre 2002 [CRC 2001-119] consid. 3b/ee ; arrêts du TAF A-5468/2008 et A-5469/2008 du 21 janvier 2010 consid. 2.2.2 et A-1483/2006 du 16 octobre 2007 consid. 3.1.2). Le point commun à ces transactions est que le bénéficiaire de la subvention reçoit un avantage appréciable en argent (arrêt du TF 2C\_174/2010 précité consid. 2.4).

Il ressort également de la jurisprudence que lorsque l'auteur de la contre-prestation a un intérêt à l'exécution de la prestation, on admet en principe l'existence d'un rapport de prestations. L'intérêt du contributeur peut consister en particulier en ceci que la prestation du bénéficiaire le décharge d'une tâche qui lui incombe (cf. arrêt du TF 2A.166/2005 du 8 mai 2006 consid. 4.3 et la jurisprudence citée ; cf. également arrêt du TAF A-239/2016 précité consid. 6.2.1).

## 5.

En l'espèce, au vu de l'objet du litige, la Cour de céans analysera dans un premier temps s'il peut être admis que l'absence de rente de superficie constitue, comme le soutient l'AFC, une subvention de la part de [la commune C.] à la recourante. Dans ce cadre, il conviendra pour le Tribunal de déterminer l'existence et l'étendue d'une éventuelle contre-prestation fournie par la recourante en échange de l'octroi du droit de superficie (cf. consid. 5.1 ci-après). A cette fin, il s'agira notamment d'interpréter la Convention de droit de superficie, et d'analyser, pour autant que l'on soit en présence d'une contre-prestation, si cette dernière se trouve dans un rapport d'échange avec la prestation de [la commune] (cf. consid. 5.2 ci-après).

Il s'agira ensuite de se pencher sur la question de l'éventuelle existence d'une subvention (cf. consid. 5.2 s. ci-après). En effet, ce n'est que si le Tribunal parvient à la conclusion que le droit de superficie a été octroyé sans contre-prestation que l'absence de rente de superficie pourrait être qualifiée de subvention. Si tel devait être le cas, il s'agira encore pour le Tribunal administratif fédéral de se prononcer sur le montant de dite subvention.

**5.1** Concernant la détermination de l'existence et l'étendue d'une éventuelle contre-prestation fournie par la recourante en échange de l'octroi du droit de superficie dont il est question ici, il y a lieu d'exposer ce qui suit.

**5.1.1** Il est important de rappeler, à titre liminaire, que sont soumises à la TVA les prestations que les assujettis fournissent à titre onéreux, c'est-à-dire moyennant une contre-prestation, sur le territoire suisse, pour autant que la loi n'exclue pas leur imposition (cf. art. 1 al. 2 let. a et art. 18 al. 1 LTVA). L'opération TVA comprend ainsi les trois éléments constitutifs suivants : (1) une prestation, (2) une contre-prestation et (3) un rapport d'échange entre les deux (cf. consid. 2.1 ci-avant). En l'occurrence, est litigieuse la question de savoir si le droit de superficie (soit la prestation de la [commune C.]) a été octroyée à la recourante sans que cette dernière ne s'engage à fournir en échange une contre-prestation. En d'autres termes, il faut déterminer si l'absence de versement d'une rente de superficie est constitutive d'une subvention.

Il sied encore pour la Cour de céans de rappeler que pour déterminer l'existence et l'étendue d'une prestation soumise à la TVA, il s'agit de considérer les choses sous un angle économique. En effet, les rapports de droit privé qui peuvent être à la base des prestations ont en principe valeur d'indice, mais ne sauraient à eux seuls justifier une qualification fiscale. Il s'agit donc pour le Tribunal de clarifier si l'apparence de droit civil correspond ou non

à l'opération économique. Dès lors, en matière de TVA, lorsque la structure de droit civil d'une situation ne correspond pas aux circonstances économiques, le résultat économique réel doit être pris en compte. En d'autres termes, pour déterminer l'existence et l'étendue d'une prestation soumise à la TVA, il s'agit en effet avant tout de considérer les choses dans une perspective économique (cf. consid. 2.2.1 ci-avant). Ainsi, lorsqu'un litige porte sur l'interprétation d'une clause contractuelle, il y a lieu de rechercher la réelle et commune intention des parties (art. 18 CO ; interprétation subjective). En effet, le point de départ de la qualification en droit civil du contrat est la réelle et commune intention des parties contractantes. Il est donc nécessaire de déterminer cette volonté, afin de pouvoir établir ce que les parties voulaient réellement (cf. consid. 2.2.2 ci-avant).

**5.1.2** En l'occurrence, il ressort clairement de la convention que la [commune C.] a eu l'intention dès le départ de permettre à la recourante d'établir, maintenir et exploiter un parking souterrain dans le cadre d'un partenariat économique. Au vu de la convention, il est manifeste que la [commune] propriétaire voulait permettre la réalisation de cet ouvrage qui était également dans son intérêt. Il lui aurait été loisible de procéder elle-même à la construction, mais a préféré en confier les risques à une entreprise privée, la société recourante.

Certes, bien que la loi n'en fasse pas une condition de l'existence du droit de superficie, cette servitude est généralement accordée moyennant une contre-prestation. Celle-ci peut parfois consister en un versement unique, ou, plus généralement dans le service d'annuités ou d'autres montants périodiques (qui représente la rente du sol) (cf. PAUL-HENRI STEINAUER, Les droits réels, vol. III, Berne 2012, p. 126, n. marg. 2545).

Certes encore, comme le fait valoir l'AFC, le Tribunal fédéral a jugé que lorsqu'une collectivité publique constitue en faveur d'une entreprise assujettie un droit de superficie tout en renonçant au versement d'une rente, elle octroie clairement une subvention (arrêt du TF 2C\_174/2010 du 15 juillet 2010) consid. 2.2 ss). Cela dit, dans cet arrêt, non seulement le versement d'une rente de droit de superficie n'était pas exigé de la part de la Ville de Saint-Gall, mais le retour gratuit des installations à la Ville à l'échéance du droit de superficie n'était pas convenu. De surcroît, comme l'a répété le Tribunal fédéral, la notion de subvention est en premier lieu un concept économique (ATF 126 II 443 consid. 6c).

**5.2** Sur un plan économique, tant que la rente n'est pas versée, la recourante est dans la même situation que si [la commune] lui versait le montant

de la rente au titre de subvention. Il s'agit donc ici pour la Cour de contrôler si la recourante n'effectue pas une prestation économique de son côté en faveur de [la commune C.] qui exclurait alors tout avantage. Il s'agit ainsi d'examiner si en l'occurrence l'absence de rente de superficie n'est pas la résultante d'une contre-prestation directe de la recourante. Or, tel est bien le cas.

En effet, comme le souligne la recourante, le contrat d'octroi d'un droit de superficie doit être lu dans son entier. Or, ce contrat fixe la rente de superficie en fonction des bénéfices de la recourante (art. 3 du contrat), après toutefois que les investissements de la superficière et de ses prêteurs soient rentés et amortis suivant certaines modalités de l'art. 6. Il faut aussi souligner que le contrat prévoit qu'à l'échéance du droit les constructions feront retour au superficière – quand bien même elles ont été financées par le superficiant – et ce, sans indemnité particulière contrairement à ce que prévoit l'art. 779d al. 1 du Code civil suisse du 10 décembre 1907 [CC, RS 210]. Dans ce contexte, on comprend sur un plan économique que l'absence de rente de superficie tant que les investissements de la recourante n'ont pas été amortis et rentés découle de l'appauvrissement qu'elle subira à l'échéance du droit de superficie par la perte de ses investissements sans indemnité. En d'autres termes, sur un plan économique, le système convenu entre la recourante et [la commune C.] se trouve dans un rapport économique étroit et est équivalent à celui qui aurait vu celle-là obtenir un droit de superficie moyennant une rente pour autant qu'à échéance du droit, lorsque les constructions font retour au superficiant, elle en obtienne une correcte indemnisation. Au fond, l'absence de rente dans le cas d'espèce n'est que la compensation d'une absence d'indemnisation de la recourante à l'échéance du droit. Cette équivalence est d'autant plus remarquable ici que les parties ont précisément prévu que la rente commencerait à être versée lorsque les investissements auront été amortis et auront générés un rendement pour ses investisseurs. Par conséquent, plus longtemps dure le droit de superficie, meilleures sont les chances d'obtenir une rente par [la commune C.].

Force est ainsi de constater que les prestations des parties au contrat sont dans un rapport d'échange, qui exclut l'existence d'une quelconque subvention (cf. consid. 4.1 ci-avant). D'une part, [la commune C.] met à disposition un droit de construire et obtient gratuitement à l'échéance de ce droit l'entier des constructions qu'elle n'a pas eu à financer, d'autre part, la recourante qui doit financer les constructions obtient de ne pas devoir payer de loyer pour le droit de construire sur le fonds communal.

**5.3** Compte tenu de ce qui précède, c'est à tort que l'administration intimée a retenu dans le cas d'espèce l'existence d'une subvention. L'absence de rente de superficie est expliquée économiquement par une absence d'indemnité lors du retour des constructions, les parties étant dans un véritable rapport d'échange. Dans ces conditions, nul n'est besoin ici pour la Cour de céans de se pencher sur la question de la détermination du montant de la subvention.

Enfin, et à toutes fins utiles, le Tribunal ajoute ici que la question de la TVA éventuellement due sur le retour des constructions à la Ville à l'issue de la Convention de droit de superficie doit pour sa part s'analyser séparément. Cette question ne faisant pas l'objet du litige, la Cour de céans ne la traitera pas plus avant et renvoie l'affaire à l'AFC afin qu'elle se prononce sur la TVA éventuellement due sur le retour des constructions et quant au sort du montant déjà versé par la recourante.

Le recours est donc admis et la décision attaquée, annulée.

## **6.**

**6.1** Vu l'admission du recours, conformément à l'art. 63 al. 1 et 2 PA et aux art. 1 ss du règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral (FITAF, RS 173.320.2), les frais de procédure de Fr. 3000.- ne sont ni mis à la charge de la recourante, qui obtient gain de cause, ni à la charge de l'AFC. L'avance de frais de Fr. 3'000.- versée par la recourante lui sera donc restituée une fois le présent arrêt définitif et exécutoire.

**6.2** L'art. 64 al. 1 PA prévoit que l'autorité de recours peut allouer, d'office ou sur requête, à la partie ayant entièrement ou partiellement obtenu gain de cause, une indemnité pour les frais indispensables et relativement élevés qui lui ont été occasionnés par le litige (art. 7 ss FITAF). Le Tribunal fixe les dépens sur la base de l'éventuel décompte remis par la partie concernée et, à défaut, sur la base du dossier (art. 14 al. 2 FITAF). Les frais d'avocats engagés en relation avec la procédure menée devant l'administration elle-même ne sont pas couverts par les dépens (ATF 132 II 47 consid. 5.2).

En l'occurrence, la recourante a droit à des dépens, à charge de l'autorité inférieure. En l'absence de note d'honoraires, ceux-ci seront fixés à Fr. 4'500.-, compte tenu de la nature de la cause et de son degré de complexité, de l'écriture de recours, ainsi que de l'ampleur des actes de procédure.

**Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :**

**1.**

Le recours est admis.

**2.**

La décision sur réclamation du 2 mai 2017 est annulée. Le dossier est renvoyé à l'autorité inférieure afin qu'elle se prononce sur la TVA éventuellement due sur le retour des constructions et quant au sort du montant déjà versé par la recourante.

**3.**

Il n'est pas perçu de frais de procédure. Le montant de l'avance de frais de Fr. 3'000.- (trois mille francs) déjà versée par la recourante lui sera restitué, une fois le présent arrêt définitif et exécutoire.

**4.**

L'Administration fédérale des contributions doit verser Fr. 4'500.- (quatre mille cinq cents francs) à la recourante à titre de dépens.

**5.**

Le présent arrêt est adressé :

- à la recourante (Acte judiciaire)
- à l'autorité inférieure (n° de réf. [...] ; Acte judiciaire )

L'indication des voies de droit se trouve à la page suivante.

Le président du collège :

La greffière :

Raphaël Gani

Alice Fadda

**Indication des voies de droit :**

La présente décision peut être attaquée devant le Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14, par la voie du recours en matière de droit public, dans les trente jours qui suivent la notification (art. 82 ss, 90 ss et 100 LTF). Le mémoire doit être rédigé dans une langue officielle et doit indiquer les conclusions, les motifs et les moyens de preuve, et être signé. La décision attaquée et les moyens de preuve doivent être joints au mémoire, pour autant qu'ils soient en mains de la partie recourante (art. 42 LTF).

Expédition :