(Décision de la Commission fédérale de recours en matière de contributions du 12 octobre 2001 en la cause Z [CRC 2000-037])

Mehrwertsteuer (MWST). Zurverfügungstellung von Spielautomaten. Gegenleistung. Direkter Zusammenhang. Stille Gesellschaft. Durch einen Gesellschafter erbrachter Beitrag.

Art. 196 Ziff. 14 Abs 1 Bst. b Ziff. 9 BV. Art. 14 Ziff. 19, Art. 26 MWSTV.

- Abgesehen von den Fällen des Eigenverbrauchs ist die Existenz einer Gegenleistung *conditio sine qua non*, damit eine Lieferung oder eine Dienstleistung als in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer fallend betrachtet wird und demzufolge besteuert werden kann. Bestätigung der Rechtsprechung zur Bedeutung des Begriffs Gegenleistung, namentlich was die Notwendigkeit eines direkten Zusammenhangs zwischen der erbrachten Leistung und der erhaltenen Gegenleistung betrifft (E. 3c).

- Leistungen, die ein Gesellschafter gegenüber der Gesellschaft erbringt, der er angehört, sind grundsätzlich nicht steuerbar, ausser wenn sie Anlass geben für eine spezielle, im Hinblick auf diese Leistung ausgerichtete Entschädigung. Die blosser Beteiligung an Gewinn und Verlust der Gesellschaft lässt mangels direkten Zusammenhangs zwischen Leistung und Gegenleistung den Schluss auf das Vorliegen eines eigentlichen Leistungsaustausches nicht zu (E. 5c/cc).

- Diese Überlegung kommt auch im Falle eines Gesellschafters zum Tragen, der als Teilhaber einer stillen Gesellschaft lediglich an Gewinn und Verlust beteiligt ist (E. 7b/dd und ee).

Taxe sur la valeur ajoutée (TVA). Mise à disposition d'automates de jeux. Contre-prestation. Lien direct. Société simple tacite. Apport effectué par un associé.

Art. 196 ch. 14 al. 1 let. b ch. 9 Cst. Art. 14 ch. 19, art. 26 OTVA.

- Hormis les cas de prestations à soi-même, l'existence d'une contre-prestation est la condition *sine qua non* pour qu'une livraison ou une prestation de services soit considérée comme se trouvant dans le champ d'application de la TVA, donc puisse être imposable. Rappel de la signification de la notion de contre-prestation et notamment de la nécessité d'un lien direct entre la prestation fournie et la contre-prestation reçue (consid. 3c).

- Les prestations qu'un associé fournit à la société dont il fait partie ne sont en principe pas imposables, à moins qu'elles ne donnent lieu à une rémunération spéciale, liée à l'opération effectuée. La simple participation aux bénéfices et aux pertes de la société ne remplit pas les conditions permettant de conclure à l'existence d'un véritable échange de prestations, faute d'un lien direct entre la prestation et la contre-prestation (consid. 5c/cc).

- Ce raisonnement s'applique également au cas d'un associé membre d'une société simple tacite participant uniquement aux bénéfices et pertes de la société (consid. 7b/dd et ee).

Imposta sul valore aggiunto (IVA). Messa a disposizione di apparecchi da gioco. Controprestazione. Legame diretto. Società semplice tacita. Conferimento effettuato da un associato.

Art. 196 n. 14 cpv. 1 let. b n. 9 Cost. Art. 14 n. 19, art. 26 OIVA.

- A parte i casi di consumo proprio, l'esistenza di una controprestazione è la condizione *sine qua non* perché una fornitura o una prestazione di servizi rientri nel campo d'applicazione dell'IVA e possa quindi essere imponibile. Conferma della giurisprudenza concernente il significato del concetto di controprestazione, in particolare per quanto riguarda la necessità di un legame diretto tra la prestazione fornita e la controprestazione ricevuta (consid. 3c).

- In linea di principio, le prestazioni che un socio fornisce alla società di cui fa parte non sono imponibili, a meno che esse non diano luogo ad una remunerazione speciale, legata all'operazione effettuata. La semplice partecipazione ai ricavi e alle perdite della società non permette di ritenere che vi sia un vero e proprio scambio di prestazioni, vista l'assenza di un legame diretto fra la prestazione e la controprestazione (consid. 5c/cc).

- Questo ragionamento è applicabile anche nel caso di un socio di una società semplice tacita, il quale partecipi unicamente ai ricavi e alle perdite della società (consid. 7b/dd e ee).

A. Z, avocat et notaire, est immatriculé au registre de l'Administration fédérale des contributions (AFC) depuis le 1er janvier 1995 en qualité d'assujetti au sens de l'art. 17 de l'ordonnance du 22 juin 1994 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (OTVA, RO 1994 1464 et les modifications ultérieures).

B. Les 13 et 14 août 1998, l'assujetti fit l'objet, conformément à l'art. 50 OTVA, d'un contrôle fiscal portant sur les périodes fiscales allant du 1er janvier 1995 au 31 décembre 1997. A cette occasion, l'autorité fiscale constata que Z n'avait pas imposé plusieurs sommes d'argent reçues de la part de X. Ces montants avaient comme origine deux conventions secrètes des 25 mai 1994 et 25 octobre 1995, lesquelles stipulaient que X devait reverser à l'assujetti la moitié des bénéfices résultant de la mise à disposition d'automates de jeux à la société C SA. Sur cette base, l'AFC procéda à une reprise d'impôt supplémentaire de Fr. 64'538.-, plus intérêt moratoire dès le 29 juillet 1997 (échéance moyenne), au moyen d'un décompte complémentaire daté du 19 octobre 1998.

C. En date du 29 avril 1999, l'AFC fixa sa reprise fiscale dans une décision au sens de l'art. 51 OTVA. En temps utile, le contribuable forma une réclamation, que l'AFC rejeta par décision sur réclamation du 21 février 2000.

D. Par mémoire du 22 mars 2000, Z (ci-après: le recourant) a formé un recours auprès de la Commission fédérale de recours en matière de contributions (CRC, Commission de recours ou Commission de céans). Il conclut à l'admission du recours et à l'annulation de la décision sur réclamation de l'AFC du 21 février 2000. Invitée à présenter ses observations, l'AFC demande le rejet du recours dans toutes ses conclusions avec suite de frais (réponse du 30 mai 2000).

Extrait des considérants:

1.-2. (...)

3.a. Conformément à l'art. 4 let. a et b OTVA, sont soumises à l'impôt les livraisons de biens et les prestations de services effectuées par des assujettis à titre onéreux sur le territoire suisse, pour autant qu'elles ne soient pas expressément exclues du champ de l'impôt sur la base de l'art. 14 OTVA. Aux termes de l'art. 5 al. 1 OTVA, il y a livraison lorsqu'est accordé le pouvoir de disposer économiquement d'un bien en son propre nom (p. ex. en vertu d'un contrat de vente au sens des art. 184 ss du Code des obligations du 30 mars 1911 [CO], RS 220, ou d'un contrat de commission au sens des art. 425 ss CO). L'art. 5 al. 2 let. b OTVA précise quant à lui qu'il y a également livraison lorsqu'un bien est mis à disposition à des fins d'usage ou de jouissance (p. ex. en vertu d'un contrat de bail à loyer ou de bail à ferme au sens des art. 253 ss CO).

b. Selon l'art. 6 al. 1 OTVA, est considérée comme prestation de services toute prestation qui ne constitue pas la livraison d'un bien. Les prestations de services sont donc définies de manière négative. La prestation de services se présente comme un comportement consistant à faire ou à ne pas faire un acte ou à tolérer un acte ou une situation, pour autant que ce comportement n'ait pas pour objet le transfert du pouvoir de disposer d'un bien corporel (Jean-Marc Rivier/Annie Rochat Pauchard, *Droit fiscal suisse, La taxe sur la valeur ajoutée*, Lausanne 2000, p. 43). Pour délimiter le cercle des prestations de services imposables, le Conseil fédéral a choisi d'énumérer de façon explicite les opérations qui doivent être exclues du champ de l'impôt. Il en résulte que tout ce qui ne figure pas dans cette énumération (liste négative) doit être imposé (Département fédéral des finances, *Commentaire de l'Ordonnance régissant la taxe sur la valeur ajoutée du 22 juin 1994*[84], commentaire ad art. 6, p. 5).

c. Comme il a été vu ci-avant (cf. let. a), les livraisons et les prestations de services effectuées sur territoire suisse ne sont imposables que si elles sont faites à titre onéreux. La notion d'opération à titre onéreux est étroitement liée à celle de contre-prestation et l'existence de cette dernière est même la condition sine qua non, hormis dans les cas de prestations à soi-même, pour que l'opération considérée soit dans le champ d'application de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) et imposable (Daniel Riedo, *Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht*, thèse Berne 1999, p. 223). Selon l'art. 26 al. 2 OTVA, est réputé contre-prestation tout ce que le destinataire, ou un tiers à sa place, dépense en contrepartie de la livraison ou de la prestation de services. La Commission de céans s'est déjà prononcée à plusieurs reprises sur la notion de contre-prestation et a précisé que la prestation et la contre-prestation doivent être intimement liées par le but même de l'opération menée. L'assujetti livre un bien ou accomplit un service pour recevoir la contre-prestation (qui est la finalité de l'opération). Sa prestation entraîne la contre-prestation, l'une et l'autre étant liées par un lien de causalité (décision non entrée en force de la Commission fédérale de recours en matière de contributions du 24 avril 1997, publiée dans le TVA/MWST/VAT-Journal 3/97, p. 121, consid. 4a). En substance, la Commission de céans a jugé que l'existence d'une contre-prestation ne peut être admise que si trois conditions principales sont remplies (décision non entrée en force du 6 mai 1998, publiée dans le TVA/MWST/VAT-Journal 2/98, p. 92, consid. 5a/bb, décisions non publiées du 26 octobre 1999, en la cause C. [CRC 1998-193], consid. 3a, et du 11 janvier 2000, en la cause C. [CRC 1999-005], consid. 3a/bb; voir aussi Riedo, op. cit., p. 224 s.):

- d'abord, les participants à l'opération doivent se trouver dans un rapport de fournisseur et d'acquéreur;
- ensuite, une prestation doit être fournie et faire face à une contre-prestation;
- enfin, il doit exister un lien direct entre la prestation et la contre-prestation.

Ces conditions ont été sensiblement reprises par le Tribunal fédéral, lequel considère qu'une transaction est effectuée à titre onéreux, soit contre rémunération, s'il y a échange d'une prestation et d'une contre-prestation, entre un ou plusieurs prestataires, dont l'un au moins est assujetti à la TVA, et un ou plusieurs bénéficiaires, ainsi qu'un rapport économique étroit entre la prestation et la contre-prestation (ATF 126 II 252 s. consid. 4a, ATF 126 II 451 consid. 6a; arrêt non publié du Tribunal fédéral du 1er mars 2001, en la cause S. [2A.253/2000], consid. 3a). Un lien juridique entre les parties n'est donc pas nécessaire (Pierre-Alain Guillaume, in *Mwst.com: Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer*, Bâle 2000, commentaire ad art. 5 LTVA ch. marg. 43, p. 1180; Alois Camenzind/Niklaus Honauer/Klaus A. Vallender, *Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz*, Berne 2000, ch. 110, p. 57).

4.a. L'art. 8 al. 2 let. b ch. 9 disp. trans. de l'ancienne Constitution fédérale de la Confédération Suisse du 29 mai 1874 (aCst., RS 13), respectivement l'art. 196 ch. 14 al. 1 let. b ch. 9 de l'actuelle Constitution fédérale de la Confédération Suisse du 18 avril 1999 (Cst., RS 101) fixe que les paris, loteries et autres jeux de hasard ne sont pas soumis à l'impôt, sans droit à déduction de l'impôt préalable. Cette disposition constitutionnelle a été concrétisée à l'art. 14 ch. 19 OTVA qui exclut du champ de l'impôt «les opérations dans le domaine des paris, loteries et autres jeux de hasard avec mise d'argent». De son côté, l'AFC a encore défini de manière plus précise ces opérations aux ch. 665 ss des Instructions à l'usage des assujettis TVA (ci-après: Instructions): «sont considérées comme telles les manifestations auxquelles il n'est possible de participer que moyennant une mise de fonds ou la conclusion d'un acte juridique et pour lesquelles l'acquisition ou l'importance du gain dépendent du hasard ou de causes que le participant ne connaît pas. Les autres formes de jeu ne bénéficient pas de l'exemption fiscale». Les maisons de jeux et les machines à sous figurent notamment dans la liste des exemples de jeux qui remplissent les conditions de l'exonération. A noter que dans deux décisions récentes entrées en force (prononcé du 7 février 2001 publié dans la JAAC 65.83 consid. 5b/dd et décision non publiée du 7 février 2001, en la cause B. [CRC 1999-153], consid. 5b/dd), la Commission de céans a admis la notion de «jeux de hasard» développée par l'AFC, étant donné qu'elle correspond à l'acception usuelle de ces termes et permet de faire une distinction entre les jeux de hasard et les autres types de jeux que le Constituant n'a pas souhaité exonérer.

Comme cela ressort des travaux préparatoires relatifs aux dispositions constitutionnelles concernant la TVA, l'exonération vise uniquement les mises d'argent constituant le chiffre d'affaires (BO 1993 N 340). L'AFC le précise au ch. 666 des Instructions, selon lequel: «Sont exclues du champ de l'impôt les contre-prestations que l'organisateur des paris, loteries et autres jeux de hasard encaisse auprès des participants (mises de fonds et d'argent, prix d'achat des billets)».

b. En vertu du principe de la généralité de la TVA, l'ensemble des activités économiques doit être soumis à l'impôt (ATF 123 II 302 consid. 5b repris dans la Revue de droit administratif et de droit fiscal [RDAF] 1997, 2e partie, p. 751). Le système de l'impôt sur le chiffre d'affaires vise autrement dit une taxation de la consommation aussi large que possible (ATF 123 II 308 consid. 7a et RDAF 1997, 2e partie, p. 758). Le principe de la généralité de l'impôt conduit notamment à une interprétation restrictive des exonérations (ATF 124 II 202 consid. 5e; décision non publiée de la Commission fédérale de recours en matière de contributions du 5 juillet 1999, en la cause W. [CRC 1999-016], consid. 3b confirmée par arrêt du Tribunal fédéral du 20 septembre 2000 [2A.429/1999/bol] et décision de la même autorité du 25 septembre 1998, publiée dans la JAAC 63.75 consid. 4c; Riedo, op. cit.,

p. 115). En particulier, l'exonération ne porte en principe que sur la prestation directement fournie au consommateur final. Les opérations antérieures au stade de l'exonération proprement dite (les «Vorausätze») ne tombent pas sous le coup de celle-ci (ATF 124 II 207 consid. 7). En d'autres termes, les exonérations de l'art. 8 al. 2 let. b aCst., respectivement de l'art. 196 ch. 14 al. 1 let. b Cst. ne s'étendent pas aux prestations préalables correspondantes (ATF non publié du 3 mars 1999, en la cause K. AG [2A.558/1997/luc], consid. 6a; voir aussi la décision de la Commission fédérale de recours en matière de contributions du 7 février 2001 publiée dans la JAAC 65.104 consid. 4b/bb et les décisions non publiées du 27 mars 2001, en la cause P. [CRC 2000-062], consid. 3c et du 5 juillet 1999, en la cause W. [CRC 1999-016], consid. 3c, d et e; voir aussi la décision de la Commission fédérale de recours en matière de douanes du 23 février 2000, publiée dans la JAAC 64.84 consid. 3b).

En ce qui concerne l'exonération relative aux jeux de hasard, les considérations qui précèdent confirment que seule l'opération consistant à mettre à disposition d'un joueur une machine à sous pour encaisser des mises est exonérée sur la base de l'art. 14 ch. 19 OTVA. En revanche, si dans un stade préalable, un autre assujetti met à disposition du contribuable réalisant les opérations exonérées des machines à sous contre rémunération, il s'agira en l'occurrence de la location d'un bien, laquelle devra être soumise à l'impôt en tant que livraison (art. 5 al. 2 let. b OTVA).

5.a. Selon l'art. 530 al. 1 CO, la société est un contrat par lequel deux ou plusieurs personnes conviennent d'unir leurs efforts ou leurs ressources en vue d'atteindre un but commun. La société est une société simple lorsqu'elle n'offre pas les caractères distinctifs d'une des autres sociétés réglées par la loi (art. 530 al. 2 CO). Le contrat de société est un contrat multilatéral, en ce sens que plusieurs parties, deux au moins, y concourent. Leurs droits et obligations ne se trouvent pas dans un rapport d'échange: chacun s'y oblige envers tous sans viser un échange de prestations. Ce n'est pas un contrat synallagmatique (Pierre Engel, *Contrats de droit suisse*, 2e éd., Berne 2000, p. 695; voir aussi Lukas Handschin, n° 10 ad Art. 530 OR, in: Heinrich Honsell/Nedim Peter Vogt/Rolf Watter, *Kommentar zum Schweizerischen Privatrecht [Obligationenrecht II]*, Zurich 1994, p. 3). La société simple n'a pas la qualité de personne morale. Elle ne peut être personnellement titulaire de droits et d'obligations, ou figurer comme partie à un procès, ou faire l'objet de poursuites; seuls peuvent être visés les membres qui la composent (Pierre Tercier, *Les contrats spéciaux*, 2e éd., Zurich 1995, ch. 5533, p. 675). Ces derniers encourent une responsabilité personnelle, directe, solidaire et illimitée (Tercier, op. cit., ch. 5714 ss).

Pour que l'existence d'une société simple soit admise, il faut deux éléments positifs: l'apport et le but commun, et un élément négatif: l'exclusion d'une autre forme de société (Tercier, op. cit., ch. 5535 p. 675). Les apports peuvent consister en des biens corporels ou incorporels, en une industrie (travail, conseil, direction, surveillance) ou encore en une prestation de ne pas faire ou de laisser faire (Engel, op. cit., p. 697 s.). En ce qui concerne le but commun, on parle à ce sujet de l'*animus societatis*, soit d'une volonté de mettre en commun des biens, ressources ou activités en vue d'atteindre un objectif déterminé, d'exercer une influence sur les décisions et de partager non seulement les risques et les profits, mais surtout la substance même de l'entreprise (ATF 99 II 305a, cité par Engel, op. cit., p. 700). L'art. 533 CO, qui s'affirme comme du droit dispositif, prescrit l'égalité des associés face aux bénéfices et aux pertes, quelles que soient la nature et la valeur de leurs apports. La liberté contractuelle autorise cependant, là encore, des solutions différentes et différenciées (Tercier, op. cit., ch. 5649 p. 689).

b. Aux termes de l'art. 17 al. 1 OTVA, est assujetti à l'impôt quiconque, même sans but lucratif, exerce de manière indépendante une activité commerciale ou professionnelle en vue de réaliser des recettes, à condition que ses livraisons, ses prestations de services et ses prestations à lui-même effectuées sur territoire suisse dépassent globalement Fr. 75'000.- par an. Outre les personnes physiques et morales, peuvent également être assujetties les collectivités de personnes n'ayant pas la capacité juridique qui effectuent des opérations sous une raison sociale commune (art. 17 al. 2 OTVA). On entend par là en particulier les sociétés simples, les communautés d'entreprises ou les consortiums dans la construction (Département fédéral des finances, op. cit., commentaire ad art. 17 al. 2 OTVA, p. 21). Cette disposition intègre en fait la jurisprudence et la doctrine développées du temps de l'impôt sur le chiffre d'affaires, selon laquelle il était admis que même si elle n'avait pas la personnalité juridique, une société simple pouvait être assujettie pour autant qu'elle se fit connaître en tant que telle dans ses rapports avec les tiers (Archives de droit fiscal suisse [Archives], vol. 55 p. 70-71, vol. 54 p. 153, vol. 49 p. 501; Dieter Metzger, *Handbuch der Warenumsatzsteuer*, Berne 1983, ch. 147). En revanche, selon cette même jurisprudence et doctrine, si une société simple est purement interne (société tacite), elle ne peut pas être assujettie, car elle n'apparaît pas comme telle à l'égard des tiers (voir la décision de la Commission fédérale de recours en matière de contributions, publiée dans la JAAC 64.46 consid. 2b/bb). Les chiffres d'affaires réalisés par ce type de sociétés doivent être imputés aux différents associés qui ont agi en leur propre nom (Archives, vol. 60 p. 153, vol. 49 p. 501).

c.aa. La question de savoir quel est le traitement fiscal qu'il convient de réserver aux apports effectués par les associés à leur société n'a guère été abordée jusqu'à présent dans la jurisprudence suisse. Seul un ancien arrêt du Tribunal fédéral en matière d'impôt sur le chiffre d'affaires traite de manière indirecte du sujet et laisse entendre que l'existence d'une société simple exclurait toute livraison entre les associés (Archives, vol. 34 p. 305 consid. 1). En ce qui concerne la doctrine relative à ce même impôt, Wilhelm Wellauer (*Warenumsatzsteuer*, Bâle 1959, n° 80, p. 99) était d'avis que les différents associés d'une société simple, même s'ils avaient par ailleurs une activité indépendante d'entrepreneurs, n'effectuaient pas en règle générale de livraisons à la communauté, mais se bornaient au contraire à fournir des apports sur la base des rapports de société (art. 531 al. 1 CO), sous la forme par exemple de la mise à disposition de forces de travail, de machines, d'outils ou bien de l'exécution de tâches de surveillance ou d'administration de la société (voir aussi dans ce sens Metzger, op. cit., ch. 147 p. 85, même si au ch. 271 p. 127, il affirme tout de même que les apports en nature peuvent donner lieu à une livraison).

bb. S'agissant de la doctrine relative à la taxe sur la valeur ajoutée, Camenzind/Honauer/Vallender (op. cit., ch. marg. 314 ss, p. 126 ss) considèrent qu'au moment de la fondation d'une société de personnes, un apport en capital ne provoque en règle générale aucune conséquence du point de vue de la TVA. Lorsqu'un associé n'a pas encore d'activité imposable et n'est pas assujetti à la TVA, il ne devient pas un entrepreneur assujetti parce qu'il a fait un apport de biens ou de prestations de services ou bien du fait de son activité en tant qu'associé (ch. marg. 317). Il peut en revanche en aller autrement lorsqu'il y a échange de prestations et que dans le cadre d'un apport en nature, une livraison ou une prestation de services est fournie. Comme condition, il est nécessaire que la prestation soit réalisée par un assujetti. Cela est possible si l'associé, au moment de la fondation, est déjà lui-même assujetti et qu'il fournit à la société un apport en nature en échange d'une contre-prestation (ch. marg. 318). Les auteurs relèvent que pendant la durée de vie de la société, des rapports contractuels relevant du droit des obligations ou du droit des sociétés peuvent naître entre la société et les associés comme entre des tiers indépendants. Sous l'angle de la TVA, il est seulement déterminant de voir s'il y a des prestations fournies en échange d'une contre-prestation ou encore des prestations à soi-même (ch. marg. 320). En ce qui concerne les prestations de l'associé à la société, les auteurs estiment qu'elles ne doivent en général pas être considérées comme imposables lorsqu'elles n'interviennent

pas contre une rémunération spéciale. Il n'y a en effet aucun échange de prestations lorsque la prestation est couverte par une participation aux bénéfices et aux pertes de la société (ch. marg. 321 et 324; voir aussi Gernot Blanke, *Umsatzsteuerrechtliche Behandlung von Gesellschafterbeiträgen bei Personengesellschaften*, thèse, Cologne 1991, p. 44; Eberhard Husmann, in Rau/Dürwächter, *UStG*, Cologne 1967/2001, § 1 ch. 340; Klaus-Peter Flückiger/Lutz Georgy, in Plückerbaum/Malitzky, *UStG Kommentar*, Cologne 1967/2001, § 1 Abs. 1 ch. 573 et 831). La gestion des affaires de la société et sa représentation ne sont pas des activités imposables, à moins que ces activités fassent partie de l'activité normalement imposable de l'associé assujetti et soient fournies en échange d'une rémunération spéciale par exemple dans le cadre d'un contrat de conseil (ch. marg. 322). L'exercice des droits sociaux ne représente pas non plus une activité effectuée à titre onéreux (ch. marg. 323). Afin de distinguer entre les situations où il y a échange de prestations et celles où il n'y en a pas, les auteurs citent à titre d'exemple la mise à disposition d'une machine à photocopier par un associé à la société. Si la remise a lieu en échange d'une contre-prestation dans le cadre d'une location, il s'agit d'une livraison. En revanche, si la remise a lieu dans le contexte du contrat de société, il ne s'agit pas d'une activité imposable et il n'y a pas de taxation du fait de l'absence d'un échange de prestations (ch. marg. 325). Si un entrepreneur met à disposition d'un consortium de construction (société simple) une machine selon le contrat de société en échange d'une participation au bénéfice qui est calculée en fonction du nombre de jours pendant lesquels la machine est mise à disposition, il y a échange de prestations car le calcul de la part au bénéfice ne se fait pas en fonction des bénéfices et des pertes réalisées en général par la société, mais selon une contre-prestation convenue spécialement (ch. marg. 326). Dans le cadre des sociétés de personnes, des prestations sont encore possibles de la part de la société aux associés et d'un associé à un autre. Dans chaque cas, il s'agit d'examiner s'il y a échange de prestations (ch. marg. 327-330).

Rivier/Rochat Pauchard (op. cit., p. 244) estiment de leur côté que pour déterminer si une prestation est imposable, il est indifférent de savoir si elle découle d'un contrat synallagmatique séparé ou du contrat de société. Dans les deux cas de figure, il peut y avoir un échange de prestations; ce qui compte, c'est l'existence d'un lien économique direct entre la prestation et la contre-prestation.

cc. En résumé, il apparaît donc qu'à l'heure actuelle, la doctrine suisse est d'avis que les apports en nature faits à une société peuvent constituer des livraisons ou des prestations de services imposables du point de vue de la TVA pour autant qu'ils aient été fournis par une personne assujettie à l'impôt et que l'on se trouve en présence d'un échange de prestations, étant entendu que la simple participation aux bénéfices ou aux pertes de la société ne remplit pas les conditions permettant de conclure à un échange de prestations (voir aussi la récente décision de la Commission fédérale de recours en matière de contributions non encore entrée en force du 13 juillet 2001, en la cause K. [CRC 1999-155], consid. 3c).

6. En l'espèce, afin de comprendre l'enchaînement des opérations et pouvoir examiner la question de la taxation des opérations effectuées par le recourant, il convient de mettre en lumière la structure mise en place pour l'exploitation de la société C SA.

a. La société C SA est gérée par la Société anonyme d'exploitation de la société C SA (ci-après: la société d'exploitation) qui a obtenu du Conseil d'Etat du Canton Y l'autorisation d'exploiter un jeu de boule et des machines à sous. Sur la base d'une convention du 31 janvier 1995 conclue avec la société C SA, il apparaît que la société d'exploitation devait s'engager à exploiter des machines à sous conformément aux exigences légales communales, cantonales et fédérales. De son côté, la société C SA mettait à disposition de la société d'exploitation le local utile ainsi que les machines à sous nécessaires. La société d'exploitation devait notamment prendre à sa charge les taxes dues au titre de la législation sur le jeu, les charges relatives à l'exploitation des machines à sous, y compris les charges normales d'énergie et d'entretien du local mis à disposition et la rémunération du personnel. Les frais d'installation, d'entretien et de maintien en état des machines à sous étaient à la charge de la société C SA et cette dernière s'engageait également à prendre en charge toute perte annuelle d'exploitation de la société d'exploitation. (...)

b. Afin d'assurer son équipement en machines à sous, C SA avait déjà conclu auparavant, en date du 18 mai 1994, une convention avec X. C SA accordait l'exclusivité à X pour la mise à disposition de tous les distributeurs automatiques basés sur les jeux d'argent (machines à sous) pour la durée de la convention (vingt ans). Les machines en question devaient être ensuite mises à disposition de la société d'exploitation par la société C SA. X était tenu de garantir le bon fonctionnement des machines à sous installées par ses soins et tous les frais d'installation et d'entretien étaient à sa charge. En échange des prestations fournies par X, C SA s'engageait à lui verser un pourcentage dégressif en fonction de l'importance des gains bruts annuels qu'elle réaliserait. En dernier lieu, il importe de souligner que les parties s'engageaient à garder l'existence et le contenu de la convention strictement confidentiels, sauf à l'égard des établissements bancaires.

c. Parallèlement aux conventions précitées, X et le recourant, tous deux actionnaires et administrateurs de la société C SA ainsi qu'administrateurs de la société d'exploitation, ont conclu une convention, en date du 25 octobre 1995, aux termes de laquelle le recourant se substituait purement et simplement à X pour la demie des prestations à charge et en faveur de X dans la convention du 18 mai 1994 conclue avec la société C SA. X et le recourant devenaient ainsi les cocontractants par égales parts de la société C SA pour la mise à disposition des machines à sous. X et le recourant devaient mettre toutes leurs compétences en commun, afin de servir au mieux la société C SA dans le cadre de la convention du 18 mai 1994 et se répartir par égales parts toutes les charges et produits résultant de son exécution, y compris concernant les frais déjà engagés par X. Les cocontractants s'engageaient en outre à rester actionnaires de la société C SA sur une base strictement paritaire et en conservant la majorité absolue des voix du capital-actions. Toutes les décisions au sein de la société C SA devaient être prises de concert de manière à protéger les intérêts des parties à la convention. La convention prévoit expressément que le rôle du recourant devait rester strictement confidentiel et ne pas être communiqué à des tiers, y compris à la société C SA. Le caractère secret de l'association est confirmé par le ch. 10 du document, selon lequel l'existence et le contenu de la convention étaient strictement confidentiels.

d. (...)

7.a. Sur la base des éléments qui précèdent et compte tenu du fait que l'exonération de l'art. 14 ch. 19 OTVA ne concerne que l'opération de dernier stade effectuée au consommateur final, soit le fait de mettre à disposition d'un joueur une machine à sous en échange d'une mise d'argent, il sied de constater que seules les recettes réalisées par la société d'exploitation sont, en principe, couvertes par l'exonération concernant les jeux de hasard. En effet, selon l'autorisation délivrée par le Conseil d'Etat du canton Y, c'est la société d'exploitation qui est considérée comme l'organisateur officiel des jeux de hasard. En revanche, il doit être admis que le fait pour la société C SA d'avoir mis à disposition de la société d'exploitation des automates contre rémunération constitue une opération préalable de location qui est imposable, étant donné que celle-ci peut être qualifiée de livraison effectuée à titre onéreux. Le même raisonnement est applicable à la location de machines à sous faite par X sur la base de la convention du 18 mai 1994, ainsi qu'aux - éventuelles - opérations effectuées par le recourant.

D'un autre côté, en ce qui concerne l'activité de ce dernier, il apparaît que sur la base de la convention secrète du 25 octobre 1995, il s'était engagé à partager à parts égales avec X tous les bénéfices et toutes les pertes pouvant résulter de la mise à disposition de machines à sous à la société C SA. Sur cette base, le recourant a reçu la moitié des recettes encaissées par X de la part de la société C SA. Le recourant affirme qu'il formait une société simple avec X. L'existence de cette société devait cependant demeurer secrète aux yeux des tiers. Il en résulte que cette société doit être qualifiée de tacite et qu'elle ne peut pas faire l'objet d'un assujettissement subjectif à l'impôt. Du point de vue de la TVA, il ne peut donc pas être soutenu que la location des machines à sous a été faite par la société simple formée du recourant et de X. Seul ce dernier doit être considéré comme le fournisseur de la livraison car ayant agi en son propre nom (cf. la convention du 18 mai 1994).

b. L'assujettissement de la société simple formée avec X étant écarté, il reste à examiner si le recourant a lui-même fourni une prestation en échange d'une contre-prestation, laquelle entrerait dans le champ d'application de la TVA et ne pourrait bénéficier d'aucune exonération.

aa. Dans sa décision sur réclamation, l'AFC a considéré que sur la base de la convention secrète passée entre le recourant et X, ce dernier avait accepté de partager avec le recourant le bénéfice résultant de la mise à disposition des machines à sous à la société C SA. Or, selon l'AFC, les montants devant revenir de ce chef au recourant faisaient indubitablement pendant à des prestations fournies par le recourant en sa qualité d'administrateur de la société C SA, lesquelles consistaient à déployer des efforts, utiliser ses compétences, exercer ses pouvoirs, voire son autorité de façon à ce que la société C SA concède à X exclusivement la mise à disposition de tous les distributeurs automatiques basés sur les jeux d'argent (machines à sous). Pour l'AFC, il y a lieu d'admettre que les activités déployées par le recourant au profit de X sont par nature englobées dans la notion de prestation de services. Comme les prestations opérées par le recourant ne peuvent entrer en considération en tant qu'opérations exclues du champ de l'impôt sur la base de l'art. 14 ch. 19 OTVA, les montants reçus de la part de X en échange de celles-ci doivent être soumis à l'impôt (point 2.2 de la décision sur réclamation et ch. 3.3 de la réponse). L'examen d'office du dossier amène cependant la Commission de céans à s'écarter de ce point de vue sur la base des considérations suivantes.

bb. Comme il a déjà été relevé plus avant (cf. consid. 6c), en concluant leur convention du 25 octobre 1995, le recourant et X avaient comme objectif principal de mettre toutes leurs compétences en commun afin de servir au mieux la société C SA dans le cadre de la convention du 18 mai 1994 et de se répartir par parts égales toutes les charges et les produits résultant de son exécution, y compris les frais déjà engagés jusque là par X, arrêtés forfaitairement à Fr. 15'000.-. Les deux parties s'engageaient aussi à rester actionnaires de la société C SA sur une base strictement paritaire, toutes les décisions au sein de la société C SA devant être prises de concert de manière à protéger les intérêts des parties à la convention. Elles devaient partager à parts égales tous les risques et profits - autrement dit les bénéfices et les pertes - de la société tacite existant entre eux, éléments découlant eux-mêmes de tout accord conclu par X et une tierce société dans le but d'honorer les engagements pris vis-à-vis de la société C SA. Elles s'engageaient à collaborer sur une même base paritaire pour toutes les activités que chacun arriverait à développer dans le secteur des machines à sous et des casinos et il était encore prévu que les parties constitueraient le plus rapidement possible et après étude, sur une base paritaire, une société anonyme qui devait reprendre toutes les activités dans le secteur des machines à sous et des casinos de chacune des parties à la convention. En l'occurrence, il apparaît que le recourant s'est en particulier (et indiscutablement) engagé à fournir un certain comportement, soit la mise en oeuvre de ses compétences, son engagement à rester actionnaire de la société C SA et à manoeuvrer de façon à ce que toutes les décisions de la société C SA soient prises de manière à protéger ses intérêts et ceux de X, la garantie d'associer X, sur une base paritaire, à toutes les activités qu'il arriverait à développer dans le secteur des machines à sous et des casinos, ainsi que sa participation à la constitution, le plus rapidement possible et après étude, sur une base paritaire, d'une société anonyme reprenant toutes les activités des deux parties dans le secteur des machines à sous et des casinos. Il convient ainsi d'admettre que l'activité déployée par le recourant s'apparente à une prestation d'assistance et de gestion des intérêts communs des deux parties à la convention, laquelle peut certainement être englobée dans la notion de prestation de services, mais sous la forme assez particulière de l'apport en industrie dans le cadre d'une société simple tacite.

cc. Quoi qu'il en soit, ainsi qu'il a été vu précédemment (cf. consid. 3c ci-avant), l'existence d'une livraison ou d'une prestation de services n'entraîne pas, à elle seule, l'imposition. Il est au contraire encore nécessaire que l'opération ait été réalisée à titre onéreux soit en échange d'une contre-prestation et en présence d'un lien direct au sens technique entre les deux. C'est dans ce contexte que l'analyse de la Commission de recours s'éloigne de celle de l'autorité fiscale inférieure. D'abord, le recourant ne se contentait pas de partager les recettes de location ou les bénéfices obtenus; il participait aussi à toutes les charges ou les pertes pouvant résulter de cette activité. Autrement dit, le recourant n'avait pas l'assurance d'obtenir une contre-prestation effective. Il était en revanche possible qu'il pût endurer une perte si les frais engendrés par l'activité de location devaient s'avérer supérieurs aux recettes nettes obtenues grâce à cette même location et qui dépendaient en fait des gains réalisés par la société d'exploitation (ch. 5 de la convention du 31 janvier 1995 entre la société d'exploitation et la société C SA et ch. 5 de la convention du 18 mai 1994 entre la société C SA et X). Sur la base de la convention signée entre X et le recourant, ce dernier devait fournir sa prestation quel que fût le résultat définitif des bénéfices ou des pertes. Il ne pouvait notamment pas refuser de déployer son activité si des pertes étaient réalisées ou bien recevoir plus que la moitié des recettes si ses prestations se révélaient supérieures à celles de son cocontractant. Dans ces conditions, il apparaît que le recourant n'agissait pas en l'occurrence pour obtenir une contre-prestation de X en tant que consommateur, mais uniquement pour participer aux bénéfices et aux pertes éventuels. Or, la distribution de bénéfices à raison d'une participation - fût-elle faite au moyen de prestations de services - ne constitue pas une contre-prestation, en tout cas n'est pas à même de remplir la condition essentielle du lien direct. On ne voit pas d'ailleurs pour quelles raisons les bénéfices en cause seraient érigés ipso facto en contre-prestations, les pertes demeurant de leur côté sans aucune incidence fiscale en faveur de l'assujetti. En d'autres termes, on peut certes admettre qu'un lien obligationnel ou financier existait, mais sur un plan économique, il n'apparaît pas direct au sens technique de l'exigence jurisprudentielle évoquée. C'est en effet le lieu de rappeler qu'une contre-prestation peut certes intervenir sans aucun contrat, mais l'inverse est aussi vrai et même si un contrat existe, cela ne veut pas encore dire qu'il génère à lui seul une opération ou une contre-prestation imposable. L'existence d'un lien direct entre la prestation du recourant et les sommes reçues doit donc finalement être niée ou, en tout cas, jugée insuffisante en l'espèce.

dd. Une approche du problème reposant sur le droit privé, en tant que source auxiliaire, confirme l'analyse qui précède. En effet, on peut déduire de la convention du 25 octobre 1995 liant le recourant à X que celle-ci pose les bases d'une société simple ayant pour objectif principal commun la réunion de moyens permettant la location de machines à sous à la société C SA. Cet élément résulte notamment du ch. 2 de la convention stipulant que les deux parties mettent toutes leurs compétences en commun afin de

mieux servir la société C SA dans le cadre de la convention du 18 mai 1994 et se répartissent par égales parts toutes les charges et tous les produits résultant de son exécution, y compris les frais déjà engagés par X, arrêtés forfaitairement à Fr. 15'000.-. Dans ce contexte, il apparaît que l'activité du recourant peut être analysée comme un apport en nature fourni à la société simple. En sa qualité d'associé, le recourant était en droit de participer au bénéfice réalisé par la société simple, mais il était aussi tenu de prendre en charge à parts égales les pertes qui pouvaient intervenir. On ne se trouve donc pas dans une situation où le recourant reçoit une véritable contre-prestation en échange d'une prestation de services qu'il fournit. Au contraire, comme il a été vu précédemment (cf. consid. 5c/cc ci-avant), la simple participation aux bénéfices et aux pertes d'une société ne constitue pas une contre-prestation au sens de la TVA. Il n'existe pas de rapport d'échange entre l'apport fourni par le recourant et les recettes de location obtenues (le bénéfice). Partant, l'activité du recourant n'est pas non plus imposable sous cet angle. Certes, il peut être objecté que la société simple formée par le recourant et X était une société tacite. Aux yeux de la Commission de céans, cette circonstance ne change toutefois rien à l'analyse qui précède. Sur le plan civil, il est indéniable que la société existe, que le recourant a fourni des apports d'industrie et qu'en échange, il n'a pas reçu une contre-prestation particulière, mais uniquement participé aux bénéfices et pertes de la société. Le lien direct entre la prestation et la contre-prestation fait toujours défaut. Les conditions permettant de considérer que son activité doit être effectivement imposée ne sont toujours par réunies et la décision de l'AFC doit être annulée sur ce point.

ee. L'absence de taxation s'impose encore pour d'autres raisons, dictées par une vision conjuguée des éléments économiques et contractuels. L'analyse du dossier révèle en effet que le recourant, en tant que partenaire, est demeuré dans l'ombre de X. Le rapport qui le lie à X est un rapport complètement interne, en-dehors de tout circuit économique. En d'autres termes, le recourant n'a jamais agi en son nom vis-à-vis de tiers, car cette exigence fondamentale de la jurisprudence suppose à l'évidence que l'opération considérée soit connue ou puisse être connue des autres opérateurs commerciaux. Tel n'était pas le cas des opérations du recourant et il apparaît parfaitement abusif de créer un stade TVA supplémentaire. Dans le même ordre d'idées, on ne voit pas pourquoi les apports et les bénéfices des associés d'une société simple assujettie ne tombent pas sous le coup de l'impôt, les associés échappant par ailleurs à l'assujettissement, alors que dans le cas d'une société simple tacite, les apports de l'associé occulte seraient frappés de l'imposition, voire de l'assujettissement subjectif à raison de ce seul fait. En réalité, c'est une vision a fortiori qui doit prévaloir. Le recourant ne peut en aucun cas être pénalisé parce qu'il se trouve dans le rapport interne d'une société tacite, alors que les associés d'une société simple ne le sont pas (pour leurs apports) et que leurs rapports internes sont précisément reconnus comme tels par l'AFC (brochure n° 610.507-4 «Industrie du bâtiment»[85] ch. 2.2., dernier paragraphe, qui précise que les distributions de bénéfices ne constituent pas des opérations imposables pour les associés). D'un autre côté, et dans la même ligne de pensée, on constate que les recettes de location ont été imposées auprès de X. Ces recettes se transforment en réalité en bénéfices à l'échelle de la société tacite. Il n'y a pas de raison que ces derniers soient considérés par l'AFC comme des recettes directement imposables une seconde fois, dans le cadre du rapport interne qui lie X et le recourant. Dans le cadre d'une société simple normale, les bénéfices réalisés et distribués contre les apports ne sont pas imposés une seconde fois auprès des associés. Il n'existe aucun motif d'agir autrement dans le cadre d'une société simple tacite telle qu'elle existe dans le présent cas d'espèce.

Il résulte de toutes les considérations qui précèdent que les sommes reçues par le recourant ne sont pas imposables.

c. L'activité déployée par le recourant dans le cadre de la convention conclue avec X ne devant pas être imposée en raison des motifs exposés ci-avant, il devient superflu d'examiner les autres griefs du recourant basés sur une extension de l'exonération de l'art. 14 ch. 19 OTVA aux stades antérieurs.

8. (...)

9. Au vu des considérations qui précèdent, le recours doit être admis et la décision sur réclamation de l'AFC du 21 février 2000 annulée. (...)

[84] Peut être obtenu auprès de l'Office fédéral des constructions et de la logistique (OCFIM), 3003 Berne.

[85] Peut être obtenu auprès de l'Office fédéral des constructions et de la logistique (OCFIM), 3003 Berne.