

(Décision de la Commission fédérale de recours en matière de contributions du 10 novembre 2004 en la cause X. [CRC 2002-076])

Mehrwertsteuer (MWSTV). Einfache Gesellschaft. Steuerpflicht. Zurverfügungstellung von Geldspielautomaten. Steuerausnahme. Gegenleistung.

Art. 5 Abs. 2 Bst. b, Art. 14 Ziff. 19, Art. 17 Abs. 2 und Art. 26 Abs. 2 MWSTV.

- Die mangelnde Beteiligung der Mehrheit der «Teilhaber» an den Betriebsverlusten und die Tatsache, dass gewisse «Teilhaber» die Identität der anderen Mitglieder sowie die Gesamtheit der unter ihnen bestehenden vertraglichen Beziehungen nicht kennen, sprechen gegen den Bestand einer einfachen Gesellschaft (E. 5a).

- Die Steuerausnahme von Umsätzen bei Wetten, Lotterien und sonstigen Glücksspielen mit Geldeinsatz kommt nur zum Tragen bei Leistungen, die direkt gegenüber dem Endverbraucher erbracht werden (E. 4b und 5c).

- Die Zurverfügungstellung von Geldspielautomaten an eine Spielbank gegen einen Teil der Einnahmen aus dem Betrieb dieser Automaten stellt eine erbrachte Leistung in einem Leistungsaustausch dar und kann nicht als Beitrag zu einer einfachen Gesellschaft betrachtet werden (E. 5b/bb). Daher bildet es eine im Sinne von Art. 5 Abs. 2 Bst. b MWSTV der Steuer unterstellte entgeltliche Lieferung von Gegenständen (E. 2a und 5c).

- Die gesamten von der Spielbank im Austausch für die Zurverfügungstellung der Geldspielautomaten ausgerichteten Gegenleistung muss für die Berechnung der Höhe des Nachbezugs berücksichtigt werden (E. 5d).

Taxe sur la valeur ajoutée (OTVA). Société simple. Assujettissement. Mise à disposition de machines à sous. Exonération. Contre-prestation.

Art. 5 al. 2 let. b, art. 14 ch. 19, art. 17 al. 2 et art. 26 al. 2 OTVA.

- La non-participation de la majorité des «associés» aux pertes d'exploitation ainsi que le fait que certains «associés» ne connaissent pas l'identité de tous les membres, ni l'ensemble des relations contractuelles existant entre eux, s'opposent à l'existence d'une société simple (consid. 5a).

- L'exonération des opérations dans le domaine des paris, loteries et autres jeux de hasard avec mise d'argent ne peut porter que sur la prestation directement fournie au consommateur final (consid. 4b et 5c).

- Le fait de mettre des machines à sous à disposition d'une maison de jeux en échange d'une partie des recettes provenant de l'exploitation desdites machines constitue une prestation effectuée dans un échange de prestations et ne peut être considéré comme un apport à une société simple (consid. 5b/bb). Il y a dès lors une livraison de biens à titre onéreux soumise à l'impôt au sens de l'art. 5 al. 2 let. b OTVA (consid. 2a et 5c).

- L'intégralité de la contre-prestation versée par la maison de jeux en échange de la mise à disposition des machines à sous doit être prise en compte pour calculer le montant de la reprise d'impôt (consid. 5d).

Imposta sul valore aggiunto (OIVA). Società semplice. Assoggettamento. Messa a disposizione di macchine mangiasoldi. Esonero. Controprestazione.

Art. 5 cpv. 2 lett. b, art. 14 n. 19, art. 17 cpv. 2 e art. 26 cpv. 2 OIVA.

- La mancata partecipazione della maggioranza degli «associati» alle perdite d'esercizio ed il fatto che certi «associati» non conoscono l'identità di tutti i membri, né l'insieme delle relazioni contrattuali che esistono fra di loro, escludono l'esistenza di una società semplice (consid. 5a).

- L'esonero delle operazioni nell'ambito delle scommesse, delle lotterie e di altri giochi d'azzardo con puntate di soldi si riferisce solo alla prestazione fornita direttamente al consumatore finale (consid. 4b e 5c).

- Il fatto di mettere a disposizione di una casa da gioco macchine mangiasoldi in cambio di una parte dei ricavi derivanti dall'utilizzo di tali macchine costituisce una prestazione effettuata nel quadro di uno scambio di prestazioni e non può essere considerata come un conferimento ad una società semplice (consid. 5b/bb). Vi è quindi una fornitura di beni a titolo oneroso che soggiace all'imposta ai sensi dell'art. 5 cpv. 2 lett. b OTVA (consid. 2a e 5c).

- Per calcolare l'importo d'imposta ancora da versare, occorre tenere conto dell'integralità della controprestazione versata dalla casa da gioco in cambio della messa a disposizione di macchine mangiasoldi (consid. 5d).

Résumé des faits:

A. X 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) sous le numéro (...). Ce dernier exerce des activités dans le domaine des cafés, des restaurants et des jeux. Il fut également actionnaire et administrateur de la société Y (le casino), ainsi qu'administrateur de la Société anonyme d'exploitation Z (la société d'exploitation), société titulaire et bénéficiaire d'une autorisation d'exploitation du jeu de la boule délivrée par le Conseil d'Etat du Canton (...), en 1995 et approuvée par le Conseil fédéral cette même année. La société d'exploitation fut aussi autorisée à exploiter des machines à sous, mais sans autorisation ayant fait l'objet d'une décision formelle. Cette dernière société, en majorité en mains publiques, fut notamment créée suite à l'opposition du Canton (...) d'accorder une autorisation d'exploiter des jeux d'argent à une société qui n'appartient pas en majorité à des collectivités publiques (en l'occurrence Y).

B. En date du 18 mai 1994, M. X conclut une convention avec la Société Y dans laquelle il avait l'exclusivité de la mise à disposition des distributeurs automatiques basés sur les jeux d'argent et par laquelle il s'engageait notamment à mettre à

disposition du casino des distributeurs automatiques basés sur les jeux d'argent (machines à sous). Le casino, quant à lui, était tenu de verser à M. X un pourcentage dégressif des gains bruts annuels qu'il réaliserait. Les parties s'étaient engagées à garder l'existence et le contenu de la convention strictement confidentiels, sauf à l'égard des établissements bancaires. Par convention du 31 janvier 1995, la Société Y s'engageait, entre autres, à mettre à disposition de la société d'exploitation le local utile ainsi que les machines à sous nécessaires à l'exploitation de ces dernières et à prendre en charge toute perte annuelle d'exploitation de la société d'exploitation. En contre partie, cette dernière était tenue de verser au casino 70% de toutes les recettes brutes et 70% de toutes les recettes nettes provenant de l'exploitation des machines à sous. Il convient de mentionner ici l'existence d'une convention datée du 25 octobre 1995, qui fut passée entre X et A, avocat-notaire à (...) et également actionnaire et administrateur de la Société Y, ainsi qu'administrateur de la société d'exploitation. Dans ce contrat, les parties se répartissaient les risques et les bénéfices résultant de la convention conclue en date du 18 mai 1994 entre M. X et le casino. Cette convention imposait aussi que le rôle de M. A ainsi que l'existence et le contenu de la convention restent strictement confidentiels. Finalement, un dernier rapport juridique doit encore être signalé: il s'agit d'un contrat d'exploitation d'automates, daté du 1er novembre 1995, qui fut conclu entre M. X et la société D (ci-après: D), par lequel cette dernière s'engageait à mettre à disposition de M. X deux cents automates en échange d'un loyer annuel calculé selon une certaine formule, soit en l'échange d'un certain pourcentage des recettes brutes issues de l'exploitation des machines en question. Cette convention présentait également une clause de confidentialité, l'art. 10, qui stipulait que l'existence et le contenu de la présente convention étaient strictement confidentiels et ne pouvaient en aucun cas être communiqué à des tiers, y compris à la Société Y ou à la Société anonyme d'exploitation Z.

C. En janvier 1998, X fut soumis à un contrôle fiscal portant sur la période du 1er janvier 1995 au 30 septembre 1997. Il en résulta le décompte complémentaire n° (...) du 12 février 1998. Par ce dernier, l'inspecteur de l'AFC signifiait à l'assujéti de s'acquitter d'une reprise d'impôt d'un montant de Fr. 494'235.-, plus intérêts moratoires dès le 5 mai 1997. Ce redressement fiscal concernait les chiffres d'affaire soumis, mais non imposés, en l'occurrence ceux provenant notamment de l'installation, l'entretien et la mise à disposition de machines à sous à la Société Y. Par courrier daté du 6 mars 1998, l'assujéti contesta l'existence de la créance fiscale résultant du décompte précité, soit la reprise d'impôt de Fr. 494'235.-.

D. En date du 1er mars 2000, l'AFC rendit une décision formelle par laquelle elle confirmait la teneur du décompte complémentaire susmentionné auquel vint s'ajouter un montant de Fr. 260.- de frais de procédure. Agissant par voie de réclamation selon l'art. 52 OTVA, l'assujéti, représenté par Maître (...), requit, le 3 avril 2000, l'autorité fiscale d'annuler ce prononcé et de renoncer à l'encaissement de la créance litigieuse au motif qu'il ne fallait pas voir comme seul organisateur des jeux de hasard la Société Z, mais que devait être considérée comme tel la société simple constituée de cette même société d'exploitation, de Y et de la société simple établie par la convention du 25 octobre 1995 entre M. A et M. X (ci-après: société simple A-X). Cette société devant être considérée comme exploitante, il convenait d'exclure de l'impôt, en vertu de l'art. 14 ch. 19 OTVA, les opérations liées à l'exploitation de machines à sous accomplies par cette dernière. Le réclamant constatait également que la reprise d'impôt ne pouvait pas porter sur l'intégralité des montants qui lui avaient été versés par le casino, dès lors qu'il remettait lui-même une partie de ceux-ci à M. A et à la société D. Par décision sur réclamation du 1er mai 2002, l'AFC confirma la créance fiscale du décompte complémentaire n° (...) du 12 février 1998.

E. A l'encontre de la décision sur réclamation précitée, M. X (ci-après: le recourant) a interjeté recours auprès de la Commission fédérale de recours en matière de contributions (ci-après: la Commission de céans ou de recours, CRC) par acte du 3 juin 2002. Le recourant maintient les arguments invoqués dans sa réclamation du 3 avril 2000 et rappelle qu'à titre subsidiaire, si la version qu'il avance - de la société simple - n'était pas retenue, il conviendrait de déduire du montant qui lui est réclamé les impôts déjà versés par M. A, le casino, la société d'exploitation et la société D, l'autorité fiscale ne pouvant pas réclamer à tous les intervenants l'entier des montants dus.

F. Par réponse du 21 août 2002, l'AFC a conclu au rejet du recours sous suite de frais. Elle rappelle que l'existence d'une société simple suppose que tous les associés aient connaissance du contenu et de l'identité des membres qui la composent et que l'on ne peut considérer, dans le cas présent, que ces conditions sont remplies en raison notamment des conventions secrètes liant certains associés entre eux (ex.: la convention du 18 mai 1994 conclue entre la Société Y et le recourant). De plus, l'autorité fiscale considère que même si l'existence d'une société simple entre le casino, la société d'exploitation et la société simple A-X devait être constatée, cela ne modifierait en rien le caractère imposable de l'activité du recourant. L'AFC invoque entre autres motifs que, d'une part, seule la société d'exploitation est au bénéfice d'une autorisation d'exploiter des machines à sous et que, d'autre part, seule une société simple apparente peut être immatriculée au registre des contribuables, ce qui n'est pas le cas en l'occurrence, du fait notamment que la société d'exploitation apparaît en son propre nom à l'égard des joueurs. Enfin, concernant la question de la prise en compte de l'ensemble des recettes reçues de la Société Y pour déterminer la reprise d'impôt litigieuse, l'AFC invoque l'art. 26 al. 2 OTVA et rejette l'argumentation du recourant sur ce point.

(...)

Extrait des considérants:

(...)

2.a. (Art. 4 let. a et b OTVA [principe des opérations imposables], art. 5 al. 2 let. b OTVA [livraisons de biens] et art. 6 al. 1 OTVA [prestations de services]: cf. JAAC 66.42 consid. 3a et 3b). Il convient encore de rappeler que l'on distingue les opérations qui sont à l'intérieur du champ d'application de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA), c'est-à-dire qui sont imposables et constituent donc l'objet de l'impôt de celles qui sont hors du champ de la TVA. C'est seulement dans un éventuel deuxième temps que, parmi les opérations imposables et faisant partie de l'objet de l'impôt, on déterminera celles qui sont imposées de celles qui sont éventuellement exonérées (JAAC 63.93 consid. 4 in initio; Daniel Riedo, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Berne 1999, p. 143 ss; Pascal Mollard, La TVA suisse et la problématique des exonérations, in Archives de droit fiscal suisse [Archives] vol. 63 p. 448). Ainsi, bien que la liste d'opérations dressée par l'art. 14 OTVA soit intitulée «liste des opérations exclues du champ de l'impôt», elle concerne en réalité des exonérations au sens technique (ATF 124 II 202 consid. 5e, in Revue de droit administratif et de droit fiscal [RDAF] 1998, 2e partie, p. 397; Mollard, op. cit., p. 447 s.).

b. (Art. 26 al. 2 OTVA [base de calcul pour l'impôt: la contre-prestation]: cf. JAAC 66.42 consid. 3c).

c. L'art. 35 al. 2 OTVA dispose que si la contre-prestation versée par le destinataire est inférieure à la contre-prestation convenue

(diminution en raison d'un escompte, d'une remise, d'une perte, etc.) ou si la contre-prestation reçue fait l'objet d'un remboursement (en raison de l'annulation de la livraison, d'un rabais consenti ultérieurement, d'une ristourne, etc.), il est possible de porter cette différence en déduction du chiffre d'affaires imposable, dans le décompte de la période où la diminution de la contre-prestation a été comptabilisée ou le remboursement effectué. Il ressort de cette disposition que l'AFC ne doit prendre en compte que ce que l'assujetti a effectivement reçu et ce dernier est en droit de porter en déduction de son chiffre d'affaires la différence entre la contre-prestation convenue et celle reçue (voir ATF 126 II 249 consid. 3a et la décision non publiée de la Commission de céans, du 31 mai 2002, en la cause U. [CRC 2001-039], consid. 6b).

3.a. (Art. 530 al. 2 du Code des obligations du 30 mars 1911 [CO, RS 220; la société simple, généralités]: cf. JAAC 66.42 consid. 5a).

b. (Art. 17 al. 1 OTVA [assujettissement, principe]: cf. JAAC 66.42 consid. 5b).

c. Les apports effectués par les associés à leur société ne sont en principe pas imposables, à moins qu'ils ne donnent lieu à une rémunération spéciale, liée à l'opération effectuée. Ainsi, des livraisons ou des prestations de services peuvent constituer des prestations 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 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 (cf. la décision de la Commission de céans du 12 octobre 2001, consid. 5c/cc in TVA/MWST/VAT-Journal 3/2001, RDAF 2001 II 39 ss et références citées et la décision de la Commission de recours du 24 septembre 2003 [SRK 2003-021], consid. 2a/cc). Pour une partie de la doctrine (Alois Camenzind/Niklaus Honauer/Klaus A. Vallender, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz, Berne 2003, ch. 417 ss, p. 161 ss), il convient, pour déterminer si une prestation est imposable, d'analyser si cette dernière découle d'un contrat synallagmatique séparé ou du contrat de société. 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. 426). 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. 427). 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. 428-431). Pour d'autres auteurs, ce qui est déterminant, ce n'est non pas la nature du contrat, mais de savoir s'il existe un lien économique direct entre la prestation et la contre-prestation (cf. Jean-Marc Rivier/Annie Rochat Pauchard, Droit fiscal suisse, La taxe sur la valeur ajoutée, Lausanne 2000, p. 246; voir également la décision précitée de la CRC du 12 octobre 2001, consid. 5c/bb). Enfin, il faut préciser que la Commission de céans considère que la non-imposition des apports peut également s'appliquer lorsque ces derniers sont effectués au sein d'une société simple tacite (voir décision précitée de la CRC du 12 octobre 2001, consid. 7b in TVA/MWST/VAT-Journal 3/2001 et in RDAF 2001 II 39 ss).

4.a. Selon l'art. 14 ch. 19 OTVA, les opérations dans le domaine des paris, loteries et autres jeux de hasard avec mise d'argent sont exclues du champ de l'impôt. Cette disposition concrétise l'art. 8 al. 2 let. b ch. 9 des dispositions transitoires (disp. trans.) de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 29 mai 1874 (aCst.[82]; cf. art. 196 ch. 14 let. b ch. 9 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 [Cst.], RS 101). Dans les Instructions à l'usage des assujettis TVA de l'automne 1994[83], l'AFC a défini au ch. 665 ss ce qu'il fallait entendre par opérations dans le domaine des paris, loteries et autres jeux de hasard avec mise d'argent. Ainsi doivent être 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. 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). Les instructions du printemps 1997 n'ont pratiquement pas modifié cet énoncé (ch. 666). Quant aux Instructions 2001 sur la TVA[84], elles précisent que sont exclues de l'impôt les contre-prestations que l'organisateur (détenteur de l'autorisation/concession) de paris, loteries et autres jeux de hasard (y compris les recettes d'appareils à sous servant aux jeux de hasard) encaisse auprès des participants (ch. 677).

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, in RDAF 1997, 2e partie, p. 751). Autrement dit, le système de l'impôt sur le chiffre d'affaires vise une taxation de la consommation aussi large que possible (ATF 123 II 308 consid. 7a, in RDAF 1997, 2e partie, p. 758). Ainsi, le champ d'application de la TVA ne doit pas être restreint par une définition extensive des opérations exonérées de l'impôt (ATF 124 II 377 consid. 6a, ATF 124 II 202 consid. 5e, in RDAF 1998, 2e partie, p. 397, ATF 123 II 302 consid. 5b, in RDAF 1997, 2e partie, p. 751; décision de la Commission fédérale de recours en matières de douanes du 23 février 2000, publiée in JAAC 64.84 consid. 3b; décisions non publiées de la Commission de céans du 9 février 2001, en la cause T. [CRC 1999-073], consid. 3a/aa et du 15 août 2000, en la cause P. SA et autres [CRC 2000-012 à 014], consid. 3a/cc; 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 les décisions non publiées de la Commission de recours du 27 mars 2001, en la cause P. [CRC 2000-062], consid. 3c, du 7 février 2001, en la cause C. SA [CRC 2000-043], consid. 4b/bb 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 in 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; cf. décision de la Commission de recours du 12 octobre 2001 consid. 4b, publié in TVA/MWST/VAT-Journal 3/2001 p. 111 et dans RDAF 2001 II 39 ss).

5. En l'espèce, il convient d'examiner, dans un premier temps, si la Société Z, la Société anonyme Y et la société simple composée de M. X et de M. A constituent une société simple (a), puis si cette société existe, il faudra, dans un deuxième temps,

établir si les conditions permettant son assujettissement sont réunies (b) et se demander, le cas échéant, si une exonération en vertu de l'art. 14 ch. 19 OTVA est envisageable (c). Enfin, il s'agira, subsidiairement, d'examiner si la reprise d'impôt peut porter sur l'ensemble des recettes que le recourant encaisse de la Société Y (d).

a.aa. Il convient de rappeler que pour qu'il y ait société simple, il faut déjà que trois éléments caractéristiques soient réunis. Dans le cas présent, la condition négative - le principe de subsidiarité de la société simple - est remplie, puisque les caractères distinctifs d'une autre société régie par la loi ne sont pas réalisés. L'exigence que des apports soient faits par les associés à la société paraît, a priori, également respectée, puisque, comme le souligne le recourant, la société d'exploitation a amené l'autorisation d'exploiter, le casino a fourni l'immeuble et la société simple A-X a apporté des machines à sous. Cependant, il conviendra encore, dans le cas où l'existence de la société simple est reconnue, d'analyser si, dans le cas présent, les opérations effectuées par le recourant doivent être considérées comme des apports ou comme des prestations imposables. Reste encore donc, comme troisième élément nécessaire à l'existence d'une société simple, la nécessité d'un but commun, à savoir de l'*animus societatis*. Or, s'il est vrai que tous les acteurs concernés ont un intérêt commun à l'exploitation des machines à sous, puisque chacun d'eux obtient une part des bénéfices résultant de cette activité, cela n'est

toutefois pas suffisant pour admettre l'existence de l'*animus* précité. En outre, le fait que seul le casino prenne en charge les pertes annuelles d'exploitation laisse plutôt à penser que les autres «associés» n'ont pas la volonté de participer à la substance même de l'entreprise. Certes, une partie de la doctrine considère que l'art. 533 al. 3 CO permet qu'une autre personne qu'un associé qui apporte son industrie soit exclu de la participation aux pertes, mais il convient ici de relever que d'autres auteurs ne sont pas de cet avis et que le passage de doctrine invoqué par le recourant (Pierre Engel, *Contrat de droit suisse*, 2e éd., Berne 2000, p. 710) fait référence à un arrêt du Tribunal fédéral dans lequel ce dernier n'accepte pas une telle exclusion sans condition, mais précise qu'il faut, pour ne pas participer aux pertes, avoir une position secondaire dans la société, ce qui n'est assurément pas le cas du recourant dans le cas présent. En effet, ce dernier a non seulement l'exclusivité quant à la fourniture des machines à sous, éléments évidemment essentiels de l'exploitation, mais il est également membre du conseil d'administration de la société d'exploitation et du casino. Quoiqu'il en soit, ne pas participer

aux pertes est, en l'occurrence et aux yeux de la présente Commission, un indice permettant d'envisager l'absence d'un *animus societatis*; indice qui est largement renforcé par le fait que certains associés ne connaissent pas l'ensemble des membres de la société, et donc pas la totalité des relations contractuelles impliquées dans l'exploitation des machines à sous. En effet, les rapports que le recourant a développés avec le casino, la société D et A résultent de conventions confidentielles. Donc seuls le recourant et A étaient au courant de l'ensemble des relations contractuelles. Au surplus, même si l'on peut admettre que le casino devait être au courant de la relation existant entre la société D et le recourant et malgré la clause de confidentialité liant les cocontractants, il ressort du dossier que certains membres du conseil d'administration de la société d'exploitation, en particulier les représentants des collectivités publiques, dont la Commune de (...) et les organisations touristiques, ne pouvaient pas connaître l'existence de la convention du 25 octobre 1995 ni de la société simple que formait A avec le recourant et ils ignoraient également la convention du 18 mai 1994 passée entre le casino et ce dernier.

Par conséquent et rappelant que s'il y a plus de deux associés, les manifestations de volontés doivent être échangées entre eux tous, la Commission de céans fait le constat qu'un tel échange de manifestation de volonté entre les hypothétiques associés était impossible, certains de ces derniers ignorant l'identité de la totalité des membres qui devaient constituer la société en question. En outre, on a de la peine à comprendre, si toutes ces sociétés formaient une société simple, pour quelles raisons le recourant met à disposition du casino les machines en question et non pas directement de la société d'exploitation, le même raisonnement pouvant être fait au sujet des frais d'installation, qui sont en premier lieu à la charge du casino et qui en fin de compte sont à la charge du recourant. La complexité engendrée par ces intermédiaires superflus semble confirmer que la société d'exploitation ne connaissait pas les activités du recourant en rapport avec l'exploitation en question. En effet, le résultat des différentes conventions frappées d'une clause de confidentialité constitue en la création d'une structure complexe qui a amoindri les buts généraux de l'exploitation, ce que les collectivités publiques auraient tenté d'éviter si elles avaient été au courant de la structure mise en place.

bb. En conclusion, la Commission de recours constate que plusieurs éléments viennent s'opposer à l'existence de la société simple invoquée par le recourant. Ainsi en va-t-il de la non-participation de la majorité des «associés» aux pertes d'exploitation (d'autant plus que d'après le Tribunal fédéral et une partie de la doctrine, celle-ci ne semble pas licite dans le cas présent) et surtout du fait que certains «associés» ne connaissent pas l'identité de tous les membres, ni l'ensemble des relations contractuelles existant entre eux. Ce dernier élément vient s'opposer de manière définitive à l'existence d'un *animus societatis* et donc à l'existence de ladite société. Par conséquent, il convient déjà pour ce seul motif de rejeter le présent recours.

b.aa. Cela étant dit, et par abondance de droit, la Commission de recours va encore analyser si, dans l'hypothèse soutenue par le recourant, la société simple, constituée de la société d'exploitation, du casino et de la société simple A-X, répond aux conditions nécessaires à son assujettissement. Or, il ressort du dossier que c'est la société d'exploitation qui est exploitante des machines à sous. En effet, c'est elle qui est au bénéfice de l'autorisation d'exploiter, mais ce qui est déterminant, c'est la société d'exploitation qui effectue la prestation au consommateur final et qui apparaît en son propre nom à l'égard de ces derniers. Sur le plan économique, c'est donc uniquement la société d'exploitation qui participe à un échange de prestations avec les joueurs. Force est alors de constater que la société simple, objet du litige, est une société tacite, puisque les associés autres que la société d'exploitation n'apparaissent pas à l'égard des tiers. Or, une telle société ne peut pas faire l'objet d'un assujettissement subjectif à l'impôt. Cela étant et du fait qu'économiquement cette dernière ne fournit aucune prestation à un tiers consommateur, l'on ne peut pas, du point de vue de la TVA, considérer que les machines à sous ont été exploitées par la société simple composée des trois sociétés précitées.

bb. L'assujettissement de la société simple étant écarté, et toujours dans l'hypothèse soutenue par le recourant qu'une telle société (tacite) existe, il convient encore d'examiner si les prestations effectuées par le recourant ont été accomplies dans un échange de prestations ou s'il s'agit d'apports à une société occulte, auquel cas ces derniers, s'il n'y a pas de lien économique direct, ne doivent pas être soumis à l'impôt (voir consid. 3c ci-dessus). En d'autres termes, il convient d'établir si, dans le cas présent, les montants versés par la Société Y sont des contre-prestations directes aux prestations effectuées par le recourant ou ne sont que des redistributions de bénéfice, sans lien direct. Le recourant met à disposition du casino des machines à sous, ce qui constitue à n'en point douter une livraison de biens au sens de la TVA. De son côté, ce dernier verse une partie des recettes provenant de l'exploitation desdites machines. Economiquement, il apparaît qu'il y a un échange de prestation. De plus, aucun élément ne vient démontrer que ce n'est pas le cas. Au contraire, le fait que le recourant ne participe pas aux pertes et que la convention du 18 mai 1994 conclue entre celui-ci et le casino ne concerne finalement que la mise à disposition desdites machines, sans contenir de dispositions liées à un objectif commun constitutif d'*animus societatis*, tend à confirmer qu'il s'agit d'un échange de prestation. Certes, le recourant, comme le casino, a un intérêt à ce que l'exploitation des jeux à l'argent se déroule le mieux possible, mais ce n'est que la conséquence indirecte de la façon dont il a choisi d'être rémunéré et non pas l'expression d'une volonté de s'unir pour atteindre un but commun. Au surplus, et de manière

à confirmer ce point de vue, l'on constate que la contre-prestation est influencée par le nombre des machines qui seront mises à disposition. Il est ainsi prévu d'adapter, à la hausse, les montants perçus par le recourant en cas de mise à disposition de machines supplémentaires, afin de correspondre toujours au même gain brut moyen par machine. Par conséquent, la contre-prestation est calculée en fonction de la prestation qui est fournie (en fonction du nombre des machines à sous) et cela met à la lumière le lien direct qui existe entre la prestation du recourant et la contre-prestation fournie par le casino. Finalement, il faut savoir que rien n'empêche les parties dans un rapport d'échange, de convenir que la contre-prestation sera aléatoire et calculée par exemple en fonction de bénéfices réalisés et il convient en outre de rappeler ici qu'une clause de participation aux bénéfices n'est pas suffisante pour conclure à l'existence d'une société simple. Il convient dès lors de constater que les prestations accomplies par le recourant ne pourraient, dans l'hypothèse soutenue par ce dernier, être considérées comme étant des apports sans lien direct avec la contre-prestation reçue du casino.

cc. En conclusion, la Commission de céans constate que, même si l'on reconnaissait l'existence d'une société simple, celle-ci serait une société tacite et ne pourrait par conséquent être assujettie à l'impôt. Ensuite, il convient d'admettre que les prestations litigieuses effectuées par le recourant ont un lien économique direct avec les contre-prestations reçues et qu'il s'agit dès lors de prestations en principe imposables.

c. Au sujet d'un litige concernant des machines à sous et indirectement l'exploitation de celles-ci, il convient de se demander si une exonération en vertu de l'art. 14 ch. 19 OTVA est envisageable. Or, dans le cas présent, il a été constaté que le recourant, que l'on admette ou non l'existence d'une société simple, accomplit une livraison de biens à titre onéreux en mettant à disposition du casino des machines à sous. Il s'agit ainsi d'une location de biens mobiliers, constituant une opération préalable à l'exploitation desdites machines par la société d'exploitation. Rappelant que l'exonération ne peut porter que sur la prestation directement fournie au consommateur final (voir consid. 4b ci-dessus), force est de constater qu'une exonération des prestations litigieuses n'est pas possible et qu'il convient par conséquent de les soumettre à l'impôt en tant que livraison selon l'art. 5 al. 2 let. b OTVA.

d. Finalement, le recourant considère, si la version qu'il avance - de la société simple - n'est pas retenue, que l'AFC ne peut pas l'imposer sur la totalité des recettes que le casino lui verse, puisqu'il en redistribue une partie à A et à la société D. Il convient alors ici de rappeler qu'est réputée contre-prestation tout ce que le destinataire, en l'occurrence la Société Y, dépense en contre-partie de la livraison (art. 26 al. 2 OTVA). C'est donc avec raison que l'autorité fiscale a pris, pour calculer le montant de la reprise d'impôt, l'intégralité de la contre-prestation versée par le casino en échange de la mise à disposition des machines à sous. En fait, seule une diminution de la contre-prestation au sens de l'art. 35 al. 2 OTVA prend en compte un remboursement en raison d'un rabais consenti ultérieurement, d'une ristourne, etc. (voir consid. 2c ci-dessus). Or, en l'espèce, le recourant ne rend pas une somme au consommateur mais la verse à des tiers. Ainsi, la part des recettes dont bénéficient les personnes précitées constitue, du point de vue de la TVA, de nouvelles opérations indépendantes de l'opération réalisée entre le recourant et le casino.

6. Les considérants qui précèdent conduisent la Commission de recours à rejeter le recours. (...)

[82] Peut être consultée sur le site Internet de l'Office fédéral de la justice à l'adresse http://www.ofj.admin.ch/etc/medialib/data/staat_buerger/gesetzgebung/bundesverfassung.Par.0007.File.tmp/bv-alt-f.pdf

[83] Les imprimés concernant l'ancienne OTVA de 1994 sont en vente auprès de l'Administration fédérale des contributions, Division principale de la TVA, Schwarztorstrasse 50, 3003 Berne, ou par fax 031 325 72 80.

[84] Consultation et commande online sur <http://www.estv.admin.ch/data/mwst/> sous Documentation. Commande sous forme d'imprimé: Office fédéral des constructions et de la logistique (OFCL), 3003 Berne ou: verkauf.zivil@bbl.admin.ch.

Dokumente der SRK