

Décision de la Commission fédérale de recours en matière de contributions du 29 mars 2005 en la cause Service X [CRC 2003-187]

Mehrwertsteuer (MWSTV). Steuerpflicht. Einspeisung von Grundwasser. Hoheitliches Handeln. Einheitsprinzip. Verwaltungsinterne Handlung. Dienstleistungen an ausländische Gemeinwesen. Rückforderung der Mehrwertsteuer.

Art. 17 Abs. 4 MWSTV.

- Definition von Lieferung und Dienstleistung (E. 2).

- Eine von einem Gemeinwesen oder dessen Dienststelle ausgeübte Tätigkeit kann grundsätzlich nicht als im Bereich des hoheitlichen Handelns befindlich qualifiziert werden, wenn es sich um eine wirtschaftliche oder kommerzielle Tätigkeit handelt, die von irgendeinem privaten Unternehmen auf dem Markt erbracht werden könnte (E. 3).

- Definition des Einheitsprinzips (E. 4).

- Im vorliegenden Fall stellt die Einspeisung von Grundwasser eine verwaltungsinterne Handlung dar, die sich als solche ausserhalb des Anwendungsbereiches der Mehrwertsteuer befindet (E. 5b/cc/aaa). Selbst wenn man in Betracht ziehen sollte, dass es sich bei dieser Einspeisung nicht um eine verwaltungsinterne Handlung handelt, folgt das steuerliche Schicksal dieses Umsatzes dem Akt des hoheitlichen Handelns der Konzession zur Wasserversorgung und ist nicht steuerbar (E. 5b/cc/bbb und ccc).

- Eine gegenüber einem ausländischen Staat erbrachte Tätigkeit kann nicht als hoheitliches Handeln verstanden werden (E. 5b/dd).

- Wenn sich herausstellt, dass ein Umsatz zu Unrecht der Mehrwertsteuer unterstellt war, ist der Vorsteuerabzug rückgängig zu machen, und die Rückzahlung der entrichteten Mehrwertsteuer kann verlangt werden (E. 6b).

Taxe sur la valeur ajoutée (OTVA). Assujettissement. Réalimentation d'une nappe phréatique. Puissance publique. Unité de la prestation. Acte interne à l'administration. Prestations fournies à des collectivités étrangères. Remboursement de la TVA.

Art. 17 al. 4 OTVA.

- Définition de la livraison et de la prestation de services (consid. 2).

- L'activité exercée par une collectivité publique ou son délégataire ne peut en principe pas être qualifiée d'activité réalisée dans l'exercice de la puissance publique, s'il s'agit d'une activité économique ou commerciale qui pourrait être exercée par n'importe quelle entreprise privée du marché (consid. 3).

- Définition du principe de l'unité de la prestation (consid. 4).

- En l'espèce, la réalimentation de la nappe phréatique constitue un acte interne à l'administration, qui se trouve en tant que tel hors du champ de la TVA (consid. 5b/cc/aaa). Même s'il fallait considérer que la réalimentation n'est pas un acte interne, cette opération suit le sort fiscal de l'acte de puissance publique de concession de droit d'eau et n'est pas imposable (consid. 5b/cc/bbb et ccc).

- Il n'est pas possible de concevoir un acte de puissance publique à l'encontre d'un Etat étranger (consid. 5b/dd).

- Lorsqu'il s'avère qu'une opération a été soumise à tort à la TVA, la déduction de l'impôt préalable doit être annulée et le remboursement de la TVA acquittée peut être requis (consid. 6b).

Imposta sul valore aggiunto (OIVA). Assoggettamento. Rialimentazione di una falda freatica. Attività di potere pubblico. Unità della prestazione. Atto interno all'amministrazione. Prestazioni fornite a collettività straniera. Rimborso dell'IVA.

Art. 17 cpv. 4 OIVA.

- Definizione della fornitura e della prestazione di servizi (consid. 2).

- In linea di principio, l'attività esercitata da una collettività pubblica o da un suo ente non può essere considerata come attività realizzata nell'esercizio del potere pubblico, se si tratta di un'attività economica o commerciale che potrebbe essere svolta da una qualsiasi azienda privata sul mercato (consid. 3).

- Definizione del principio dell'unità della prestazione (consid. 4).

- Nella fattispecie, la rialimentazione della falda freatica costituisce un atto interno all'amministrazione, che in quanto tale non rientra nel campo d'applicazione dell'IVA (consid. 5b/cc/aaa). Anche se si dovesse considerare che la rialimentazione non è un atto interno, dal punto di vista fiscale questa operazione è trattata alla stessa stregua dell'atto di potere pubblico di concessione del diritto d'acqua e non è imponibile (consid. 5b/cc/bbb et ccc).

- Non è possibile concepire un atto di potere pubblico nei confronti di uno Stato straniero (consid. 5b/dd).

- Quando emerge che un'operazione è stata a torto sottoposta all'IVA, la deduzione dell'imposta precedente deve essere annullata e può essere chiesto il rimborso dell'IVA versata (consid. 6b).

Résumé des faits:

A. Le Service X du canton A (ci-après: le Service ou le recourant) a été immatriculé au registre de l'Administration fédérale des

contributions (AFC) depuis le 1er janvier 1995 jusqu'au 30 septembre 2000 en qualité d'assujetti au sens de l'art. 17 al. 1 de l'ordonnance du 22 juin 1994 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (OTVA, RO 1994 1464 et les modifications ultérieures).

B. A l'occasion d'un contrôle effectué en date des 15 et 16 novembre 2000, l'AFC analysa comme suit l'activité du recourant: «Le service est responsable entre autres de la réalimentation artificielle de la nappe souterraine de [...]. Cette nappe est utilisée par les Services industriels du canton A [ci-après: SI-A] pour alimenter en eau de boisson une partie de la population qui représente environ 20% de la consommation du canton. En raison des pompages, le niveau de cette nappe a baissé continuellement, si bien que le canton A a décidé de la réalimenter artificiellement en y infiltrant de l'eau de [...]. La décision de réalimenter la nappe par le canton plutôt que par les SI-A découle du fait que la nappe s'étend également sur territoire étranger et que la région frontalière dispose d'un droit de pompage sur son territoire». Sur cette base, l'AFC considéra que le Service ne vendait pas d'eau potable, mais qu'il prélevait une redevance pour le captage des eaux de la nappe de (...). Il exerçait une activité de puissance publique, activité qui n'était pas soumise à l'impôt, et c'était dès lors à tort qu'il avait été inscrit au registre des assujettis. L'AFC procéda en conséquence à la radiation du Service avec effet au 30 septembre 2000. Quant à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) facturée, elle restait due, mais l'impôt préalable en relation avec ces opérations n'était pas déductible. L'AFC établit un décompte complémentaire n° (...) portant sur un montant de Fr. 691'737.- plus intérêts moratoires. Ce décompte corrigeait la déduction de l'impôt préalable grevant les prestations des Services industriels (les Services industriels ayant été chargé par le canton [le Service] des opérations de réalimentation) pour les périodes fiscales du 1er trimestre 1995 au 3e trimestre 2000. L'AFC établit également un avis de crédit n° (...) portant sur un montant de Fr. 10'281.-, en raison de l'annulation de l'imposition de la subvention reçue de l'Office fédéral du développement économique et de l'emploi.

C. Par courrier du 8 mai 2001, du 10 septembre 2001 et du 21 janvier 2002, le Service, représenté par (...), manifesta son désaccord avec l'interprétation de l'AFC. De son point de vue, il fallait distinguer les sommes payées en échange de la concession (droits d'eau) et les frais de réalimentation artificielle, couvrant les frais du travail de prétraitement de l'eau devant être infiltrée dans la nappe. La rémunération perçue par le Service de la part des concessionnaires ne correspondait pas à des droits d'eau, mais constituait une taxe spéciale versée en contrepartie d'une prestation soumise à l'impôt (traitement de l'eau destinée à la réalimentation). Par ailleurs, les opérations avaient été comptabilisées dès le départ comme un financement spécial. Le Service se prononçait également sur le sort des montants refacturés aux communes étrangères sur la base de l'Arrangement du 5 juin 1978 relatif à la protection, à l'utilisation et à la réalimentation de la nappe souterraine (...). Il ne pouvait pas s'agir d'un cas d'exercice de la puissance publique. Cette participation aux coûts d'un travail sur un bien (l'eau) devait être considérée comme étant versée en contrepartie d'une livraison de biens imposable. Or on ne pouvait qualifier les montants litigieux de redevances relevant de la puissance publique du côté suisse et de rémunération d'une livraison imposable du côté étranger.

D. Par décision du 26 mars 2002, l'AFC confirma le décompte complémentaire et l'avis de crédit susmentionnés et fixa la créance fiscale à Fr. 681'456.-. Une prestation visant à réglementer le captage (respectivement le pompage) des eaux d'une rivière par l'octroi de droits d'eau devait, de son point de vue, être qualifiée de purement et essentiellement étatique et représentait une prestation effectuée dans l'exercice de la puissance publique. Le fait que les frais induits par la réalimentation artificielle de la nappe souterraine fassent l'objet d'un financement spécial ne modifiait pas l'appréciation de la situation. Il n'y avait en l'espèce qu'une seule et même prestation fournie par le Service, à savoir la concession de droits d'eau. Quant à la question du traitement fiscal des recettes provenant de la refacturation aux autorités étrangères, elle pouvait rester sans réponse, dès lors que ces recettes ne dépassaient pas pour les années 1997 et 1998 les montants entraînant l'assujettissement.

E. Par réclamation du 6 mai 2002, le Service conclut à l'annulation de la décision susmentionnée, essentiellement pour les motifs suivants:

- la décision ne distinguait pas les deux types d'opérations effectuées, soit, d'une part, la concession de droits d'eau et, d'autre part, la prestation de réalimentation de la nappe phréatique de (...);
- la décision violait le principe de la neutralité concurrentielle;
- la décision renonçait à se prononcer sur une partie du chiffre d'affaires réalisé par la réclamante en ne qualifiant pas la prestation fournie aux communes étrangères.

F. Par décision sur réclamation du 12 novembre 2003, l'AFC admit partiellement la réclamation précitée. Concernant le grief du Service selon lequel c'est à tort qu'elle ne distinguait pas les types d'opérations effectuées, l'AFC estima que même si l'on isolait la prestation de réalimentation de la nappe phréatique, on ne serait pas en présence d'une livraison de biens, étant donné que le Service ne remettait aucun bien. En effet, la simple opération de réalimentation n'était pas constitutive d'une livraison au sens de l'art. 5 al. 2 let. a OTVA. L'AFC répéta par ailleurs que le Service fournissait une seule prestation aux concessionnaires, à savoir la délivrance de concessions de pompage et d'exploitation de la nappe de (...). L'opération de réalimentation réalisée par les Services industriels ne constituait qu'un facteur de coût dont celui-ci tenait compte pour fixer le prix de sa propre prestation. Concernant les opérations effectuées en faveur des communes étrangères, l'AFC décida qu'il s'agissait de prestations de services, le Service procédant à des travaux sur des biens lui appartenant (traitement des eaux), mais ne les livrant pas aux communes étrangères, puisqu'il les réinjectait dans la nappe phréatique. L'AFC considéra lesdites prestations comme imposables (pour un montant de Fr. 1'890.-) et admit dès lors la déduction de l'impôt préalable grevant ces prestations (pour Fr. 2'120.-), ce qui aboutit à un avis de crédit du 12 novembre 2003 de Fr. 230.-.

G., H. En date du 12 décembre 2003, le Service a interjeté recours auprès de la Commission fédérale de recours en matière de contributions (ci-après: la Commission de recours ou de céans), concluant au fond:

- à l'annulation de la décision du 28 (recte 26) mars 2002, en tant qu'elle confirme que c'est à tort qu'il a fait valoir l'impôt préalable et que la reprise de Fr. 691'737.- ainsi que la radiation du registre des contribuables est justifiée;
- à l'annulation des intérêts moratoires;
- à ce qu'il soit confirmé que la taxe de réalimentation est une opération soumise ne relevant pas de la puissance publique contrairement à la redevance pour les droits d'eau;
- à ce qu'il soit confirmé que, à tout le moins à partir du 11 janvier 2003, la taxe de réalimentation, qui est prélevée distinctement de la concession, constitue la contre-prestation d'une opération imposable;

- à ce qu'il soit confirmé que la prestation de réalimentation fournie aux communes étrangères est imposable;

- subsidiairement, à ce qu'il soit déclaré que même si l'activité du recourant relève de la puissance publique pour la prestation fournie aux bénéficiaires suisses, le droit à la déduction de l'impôt préalable pour la période du 1er janvier 1995 au 30 septembre 2000 demeure, car les prestations ont été facturées avec TVA. Par rapport à cette dernière conclusion, le recourant se réfère au principe de la neutralité fiscale de la TVA.

Par réponse du 2 février 2004, l'AFC conclut au rejet du recours.

Extrait des considérants:

1. (...)

2.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 de la loi fédérale du 30 mars 1911 complétant le code civil suisse, Code des obligations, [CO], RS 220 ou d'un contrat de commission au sens des art. 425 ss CO). Selon l'art. 5 al. 2 let. a OTVA, il y a également livraison lorsqu'un bien sur lequel des travaux ont été effectués (p. ex. en vertu d'un contrat d'entreprise au sens des art. 363 ss CO ou d'un mandat au sens des art. 394 ss CO) est fourni, même si ce bien n'a pas été modifié, mais qu'il a simplement été examiné, étalonné, réglé, contrôlé dans son fonctionnement ou traité d'une autre manière. 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). Selon l'art. 5 al. 3 OTVA, sont des biens les choses mobilières et immobilières ainsi que le courant électrique, le gaz, la chaleur, le froid et les autres choses similaires.

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, ad art. 6, p. 5)[1].

3. Compte tenu du litige en cause, il convient de redire que les activités de puissance publique ne font pas partie, en tant que telles, du champ d'application de la TVA (let. a) et de reprendre les critères de la jurisprudence définissant l'activité de puissance publique (let. b).

a. (...[2])

b.aa. Quant à la notion même de puissance publique, il résulte de la jurisprudence du Tribunal fédéral qu'il s'agit d'une notion juridique imprécise devant être interprétée de manière restrictive, différente de la notion de tâche relevant de l'administration publique (arrêts du Tribunal fédéral, in Revue de droit administratif et de droit fiscal [RDAF] 2003 II p. 243 consid. 6, Archives de droit fiscal suisse [Archives] 71 157 ss consid. 4a, 70 764 ss consid. 4a, avec les références citées; voir aussi les décisions non publiées de la Commission de recours du 25 janvier 1999, en la cause B. [CRC 1998-028], consid. 3b/aa et du 19 juillet 1999, en la cause S. [CRC 1998-171], consid. 4a). Ainsi, une collectivité agit dans l'exercice de la puissance publique si elle prend une décision aux termes de laquelle elle oblige, de manière contraignante, une ou plusieurs personnes à accomplir une action ou faire acte de tolérance. L'acte de puissance publique se caractérise donc par un rapport de subordination et par l'application d'une réglementation de droit public opposable à l'administré (arrêts précités du Tribunal fédéral, in RDAF 2003 II p. 243 consid. 6, Archives 71 157 ss consid. 4b, 70 764 ss consid. 4b, avec les références citées). Etant donné que l'exercice de la puissance publique est un privilège et un monopole de l'Etat, son transfert à des organisations privées requiert toujours une délégation légale et la pratique administrative la soumet avec raison à des conditions strictes. Ainsi, selon la pratique de l'AFC, confirmée par la jurisprudence du Tribunal fédéral (Archives 70 764 ss consid. 4c, avec les références citées), une personne ou une organisation chargée de tâches relevant de l'administration publique fournit des prestations relevant de la puissance publique au sens de l'art. 17 al. 4 OTVA lorsqu'elle remplit trois conditions (cumulatives): premièrement, la collectivité délégante a elle-même la compétence juridique d'effectuer l'activité en cause en exerçant la puissance publique, deuxièmement, la délégation du droit d'accomplir cette activité à une personne ou une organisation est prévue par la loi et, enfin, l'organisation ou la personne qui agit en exerçant la puissance publique doit pouvoir prendre en son propre nom des décisions au sens de l'art. 5 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA, RS 172.021) à l'encontre desquelles des voies de droit sont ouvertes.

bb. Cela dit, par définition, l'activité exercée par une collectivité publique ou son délégataire ne peut en principe pas être considérée comme purement étatique, s'il s'agit d'une activité économique ou commerciale qui pourrait être exercée par n'importe quelle entreprise privée du marché, les prestations ainsi fournies ne devant pas être commercialisables («nicht marktfähig»; arrêts du Tribunal fédéral, in RDAF 2003 II p. 243 consid. 6, Archives 71 157 ss consid. 4b, 70 764 ss consid. 4b, avec les références citées; Manuel Vogel, Die Besteuerung der Gemeinwesen im Mehrwertsteuerrecht, TVA/MWST/VAT-Journal 2/99, p. 69 s). Dans ce cas, en effet, il s'impose de soumettre une telle activité à la TVA afin de respecter notamment le principe de l'égalité devant la concurrence. La directive du Conseil 77/388/CEE (sixième directive) du 17 mai 1977 en matière d'harmonisation des législations des Etats membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires - Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme (Journal officiel des Communautés européennes [JOCE] L 145 du 13 juin 1977 - Rectificatif: JOCE L 149 du 17 juin 1977) l'a d'ailleurs clairement exprimé en précisant que les collectivités publiques devaient être considérées comme assujetties pour leurs activités ou opérations lorsque leur non-assujettissement conduirait à des distorsions de concurrence d'une certaine importance (art. 4 § 5 al. 2 de la sixième directive; voir également l'arrêt [...] de la Cour de justice des Communautés européennes [CJCE], affaire C-247/95, Rec. 1997 I p. 791 ch. 17). Il y a en effet lieu d'admettre que lorsqu'une collectivité publique effectue des prestations dans le cadre d'une exploitation commerciale ou professionnelle, elle se présente aussitôt comme un sujet juridique de même rang que les autres opérateurs (Dieter Metzger, Handbuch der Warenumsatzsteuer, Berne 1983 ch. 137; Alois Camenzind / Niklaus Honauer, Manuel du nouvel impôt sur la taxe à la valeur

ajoutée [TVA] destiné aux entreprises et conseillers fiscaux, éd. française par Marco Molino, Berne 1996, p. 193; Daniel Riedo, *Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht*, Berne 1999, p. 194). A l'inverse, lorsqu'une personne ou une organisation se voit déléguer une parcelle de puissance publique lui permettant d'exercer de manière exceptionnelle une activité purement étatique, elle se trouve rehaussée au

rang des collectivités publiques et il s'impose alors de la faire bénéficier du même régime fiscal que ces dernières. Par ailleurs, le caractère purement étatique de l'activité sera nié, en général, lorsque la collectivité ou son délégataire exerce un monopole de fait, mais que l'opération n'est prise en charge que pour des raisons d'intérêt public, sans que l'activité en cause ne ressortisse par nature aux tâches que l'Etat ne peut déléguer - si ce n'est à une tierce personne investie elle aussi du même pouvoir étatique (décisions précitées de la Commission de recours du 25 janvier 1999, consid. 3b/bb et du 19 juillet 1999, consid. 4b).

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

dd. Indépendamment des principes évoqués ci-dessus, l'art. 17 al. 4 2e phrase OTVA prévoit que les collectivités publiques, leurs services et les groupements de collectivités publiques sont exclus de l'assujettissement dans la mesure où ils effectuent exclusivement des prestations entre eux.

4. Le principe de l'unité de la prestation existait déjà sous l'empire de l'ancien impôt sur le chiffre d'affaires [IChA] et il est aujourd'hui expressément cité à l'art. 36 al. 4 de la loi sur la TVA du 2 septembre 1999 (LTVA, RS 641.20). L'OTVA ne contient pas de disposition semblable, mais il n'y a pas lieu d'appliquer d'autres règles en la matière. En vertu du principe de l'unité de la prestation, des opérations économiques ne doivent pas être scindées en plusieurs prestations indépendantes si elles sont indissociables et forment un tout d'un point de vue économique (voir notamment les décisions de la Commission de recours in JAAC 66.55 consid. 2c, JAAC 65.103 consid. 4b, JAAC 63.93 consid. 7a/bb, JAAC 63.92 consid. 3b-d et JAAC 63.75 consid. 5a, et aussi la décision de la Commission de recours du 24 septembre 2003, en la cause B. [CRC 2003-021] consid. 5b, résumée in *Revue fiscale* 2004 p. 238 s., confirmée par arrêt du Tribunal fédéral du 29 juin 2004, in *plädoyer* 6/2004 p. 67 ss; voir aussi les arrêts du Tribunal fédéral du 4 mars 2004, en la cause 2A.452/2003, consid. 3.1, et du 7 décembre 2001 consid. 2, in RDAF 2003 II 23; Pascal Mollard, *Commentaire de l'art. 17 LTVA*, in *mwst.com*, *Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer*, Bâle/Genève/Munich 2000, p. 1225 s.; Günter Rau / Erich Dürrwächter, *Kommentar zum Umsatzsteuergesetz*, Cologne, § 1 ch. 86, particulièrement § 3 ch. 78; Otto Sölch / Karl Ringleb / Heinrich List, *Umsatzsteuer*, *Kommentar*, Munich, § 1 ch. 14 ss). On ne peut toutefois conclure à l'existence d'une prestation unique que lorsque les différentes activités en cause sont liées sur les plans objectif, temporel et économique de telle manière qu'elles forment les composantes indissociables d'une opération qui les englobe toutes. Ceci est également valable lorsque l'assujetti exerce diverses activités qui visent un but économique unique (décision de la Commission de recours du 18 août 2003, en la cause S. [CRC 2002-109], consid. 2b; également JAAC 66.95 consid. 2c, JAAC 63.92 consid. 3b; décision du 3 février 1999, in TVA/MWST/VAT-Journal 1/99 p. 24 consid. 4b et du 24 septembre 1998, in TVA/MWST/VAT-Journal 4/98 p. 166 consid. 5a, avec les références).

Dans cette perspective, il n'est pas impossible qu'une opération unique imposable englobe des composantes qui seraient exonérées si elles devaient être envisagées séparément. A l'inverse, il se peut aussi qu'une opération unique exonérée intègre des éléments relevant d'une activité imposable. Il convient dans chaque cas d'espèce de procéder à une appréciation sur la base de l'ensemble des éléments de faits et de la réalité économique avant de décider si l'on est en présence d'une opération unique ou si les diverses composantes obéissent à des règles fiscales distinctes (décision de la Commission de recours du 18 août 2003, en la cause S. [CRC 2002-109], consid. 2b; JAAC 66.55 consid. 2c, JAAC 63.92 consid. 3e). Le même raisonnement s'applique lorsqu'une prestation globale réunit des composantes qui sont toutes imposables, mais à des taux différents, ou encore lorsqu'une opération unique non assujettie intègre des éléments relevant d'une activité imposable (à propos de ces différents cas de figure, cf. Chantal Degottex, *TVA et taux réduit: premières expériences*, in *Festschrift SRK/Mélanges CRC*, Lausanne 2004, p. 172 ss).

Du point de vue de la TVA, des opérations distinctes peuvent aussi être considérées comme faisant partie d'une prestation unique si elles se trouvent dans un rapport d'accessoire à principal, les prestations accessoires partageant le sort fiscal de la prestation principale si les opérations sont annexes l'une à l'autre ou si elles se trouvent dans un rapport étroit. Une prestation ne peut toutefois être qualifiée d'accessoire qu'à la condition qu'elle serve à l'accomplissement d'une autre prestation, la complète ou l'améliore (entre autres, arrêt du Tribunal fédéral du 4 mars 2004, en la cause 2A.452/2003, consid. 3.2). Eu égard aux exigences du principe de la légalité, l'unité de deux prestations distinctes ne doit être admise qu'avec réserve lorsque l'une des prestations serait exonérée et l'autre non (cf. décisions publiées in JAAC 63.93 consid. 7a/cc et JAAC 63.75 consid. 5a; Camenzind/Honauer, op. cit., p. 57; également très réticent Mollard, op. cit., p. 1226 s.). C'est sur la base d'une appréciation économique de la prédominance ou de la subordination que l'on doit juger quelles prestations doivent être qualifiées de principales ou d'accessoires (arrêt du Tribunal fédéral, in RDAF 2003 II 23 consid. 2).

5.a. En l'espèce, il y a tout d'abord lieu de décrire dans les grandes lignes les rapports liant le recourant à ses partenaires économiques et de poser le cadre légal cantonal régissant ces relations.

La nappe souterraine de (...) s'étend sur les territoires suisse et étranger. Cette nappe est utilisée par les Services industriels du canton A (ci-après: SI-A), par la Ville de (...) et par diverses communes frontalières pour alimenter en eau de boisson une partie de la population. En raison des pompages, le niveau de cette nappe a baissé continuellement, amenant les autorités suisses et étrangères à prendre des mesures, en particulier à décider de la réalimenter artificiellement en y infiltrant de l'eau de (...). C'est ainsi que fut conclu entre ces deux pays en date du 5 juin 1978 un arrangement relatif à la protection, à l'utilisation et à la réalimentation de la nappe souterraine (...). Selon l'art. 8 al. 1 dudit arrangement, le canton A s'engageait à prendre à sa charge la construction et l'exploitation de la station de réalimentation artificielle dont il demeurerait seul propriétaire. Il pouvait déléguer l'exploitation de la station à un tiers (art. 8 al. 2). Sur cette base, le canton A a fait construire la station (...) et en a confié l'exploitation et l'entretien aux SI-A. L'opération de réalimentation consiste à pomper l'eau de (...), à la traiter puis à l'injecter dans la nappe souterraine. Les coûts d'exploitation des installations de réalimentation artificielle sont facturés par les SI-A au recourant, qui les refacture aux entités prélevant de l'eau dans la nappe, en ajoutant:

- le coût de l'annuité constante (intérêts et amortissements);
- une attribution au fonds de renouvellement;
- le coût des intérêts intercalaires.

Sur territoire suisse, les SI-A et la Ville de (...) sont au bénéfice de concessions pour le captage et l'exploitation de la nappe d'eau souterraine de (...). Selon l'art. 32 al. 1 de la loi sur les eaux du 5 juillet 1961 (loi cantonale dans la version en vigueur au moment des opérations litigieuses), les concessions sont délivrées contre paiement d'une taxe unique (émolument administratif) et d'une redevance annuelle. L'art. 32 al. 5 let. d de la même loi prévoit que la redevance annuelle est calculée pour le captage des eaux de la nappe de (...), qui fait l'objet d'opérations de réalimentation artificielle, à raison de 15 à 25 centimes par m3, montant qui est adapté chaque année en fonction des frais de réalimentation artificielle durant l'exercice de l'année précédente. Le règlement relatif aux redevances en matière de droits d'eau du 16 avril 1980 dispose en son art. 2 let. d que la redevance annuelle due pour le captage des eaux de la nappe de (...) est de 18 centimes par m3 d'eau pompée en 1991 et ultérieurement selon tarif fixé en fonction des frais effectifs de la réalimentation artificielle durant l'exercice de l'année hydrologique. Cette redevance est destinée à couvrir les frais de réalimentation des nappes souterraines (art. 4 dudit règlement). Selon l'art. 12 al. 3 du règlement concernant les nappes d'eau souterraines du 14 mars 1973, les redevances annuelles peuvent être modifiées, notamment si la capacité naturelle de la nappe doit être augmentée par réalimentation artificielle. L'art. 20 al. 4 du même règlement précise également qu'une taxe spéciale de réalimentation peut être exigée des bénéficiaires de concession. Cette taxe sert à couvrir les frais de réalimentation artificielle exécutée par l'Etat ou à indemniser le service public auquel cette tâche a été concédée. Selon l'art. 11 de l'arrêté du 27 juin 1990 renouvelant aux SI-A les concessions pour le captage et l'exploitation de la nappe d'eau souterraine selon liste annexée (à l'arrêté), le concessionnaire doit payer une taxe unique de Fr. 5'000.-. L'art. 12 prévoit que le concessionnaire paie en outre, conformément à l'art. 12 al. 2 du règlement du 14 mars 1973, les redevances annuelles fixées par le règlement au 16 avril 1980 et dont le détail figure dans l'annexe audit arrêté. L'annexe dispose quant à elle que le tarif de la redevance est déterminé par les frais effectifs de la réalimentation artificielle.

Sur territoire étranger, les communes autorisées à effectuer des prélèvements dans la nappe participent aux frais de réalimentation selon une clé prévue par l'arrangement précédemment mentionné. Elles s'engagent à ne pas prélever plus de 5'000'000 de m3 par année.

b.aa. Se référant à l'art. 17 al. 4 2e phrase OTVA, qui prévoit que les collectivités publiques sont exclues de l'assujettissement dans la mesure où elles effectuent exclusivement des prestations entre elles, l'AFC estime que si le recourant a effectivement réservé ses prestations aux SI-A, à la ville de (...) et aux communes étrangères, c'est à tort qu'il a été assujéti. La Commission de recours se pose toutefois la question de savoir si les communes étrangères peuvent, en tant qu'entités étrangères, être considérées comme des collectivités publiques au sens de l'art. 17 al. 4 2e phrase OTVA (cf. à ce propos, la décision de la Commission de céans in JAAC 65.105 consid. 4b/aa considérant que des services de contrôle de la circulation aérienne facturés par une autorité suisse à une autorité étrangère ne relevaient pas d'une activité de puissance publique, mais ne se prononçant pas directement sur l'art. 17 al. 4 2e phrase OTVA). Il n'est au demeurant pas nécessaire de trancher définitivement cette question dans la mesure où l'assujettissement de la recourante pour les opérations effectuées en Suisse est déjà exclu pour d'autres raisons, comme il sera exposé ci-dessous.

bb. Le domaine public dépend de l'Etat. Il comprend deux sortes de biens: les uns composent le patrimoine administratif; les autres le domaine public au sens étroit. Les choses qui constituent le domaine public au sens étroit sont utilisées par les administrés sans l'intervention des agents publics. Les biens du domaine public au sens étroit se répartissent en deux catégories: le domaine public naturel et le domaine public artificiel. Le domaine public naturel est l'ensemble des biens créés exclusivement ou principalement par la nature (André Grisel, *Traité de droit administratif*, Neuchâtel 1984, vol. II, p. 525 s.). Le domaine public permet de satisfaire le besoin que les hommes ont, soit individuellement, soit collectivement, d'un espace commun aisément accessible: pour communiquer, se déplacer, voire pour s'isoler. La multitude des utilisations possibles engendre toutefois des risques de gênes réciproques, voire de conflits que le droit administratif vise à prévenir en distinguant les diverses intensités des usages et en les soumettant à des régimes juridiques spécifiques. L'usage particulier du domaine public constitue la forme la plus intensive d'usage. Il ne peut être exercé en même temps au même endroit que par une ou des personnes déterminées; en outre, il entraîne normalement, dans la structure du domaine public, des changements dont la disparition nécessite des dépenses élevées (Grisel, *op. cit.*, vol. II, p. 550). En principe, l'usage particulier est réservé aux personnes au bénéfice d'une concession, acte que - par définition - seul l'Etat est habilité à délivrer, puisque la concession confère le droit d'exercer une activité dans un domaine juridiquement réservé à collectivité publique (Pierre Moor, *Droit administratif*, vol. III, Berne 1992, p. 120).

Il est en l'espèce clair, et non contesté, que la nappe de (...) fait partie du domaine public du canton A (cf. la loi sur les eaux) et que l'octroi d'une concession pour le captage et l'exploitation de la dite nappe d'eau est un acte relevant de la puissance publique (cf. art. 16 de la loi sur le domaine public). L'octroi de concessions ne constitue en effet clairement pas une activité économique ou commerciale qui pourrait être exercée par n'importe quelle entreprise privée du marché.

cc. Du point de vue du recourant, il faut distinguer l'octroi de la concession (opération relevant de la puissance publique) des opérations de réalimentation artificielle (opérations imposables), chacune suivant un sort fiscal distinct. Selon l'AFC par contre, il n'y a en l'espèce qu'une seule et même prestation fournie par le recourant, à savoir la concession de droits, qui doit être qualifiée de purement et essentiellement étatique et représente une prestation effectuée dans l'exercice de la puissance publique.

aaa. Pour déterminer le contenu et l'étendue d'une prestation éventuellement soumise à la TVA, il s'agit d'abord de considérer les choses d'un point de vue économique (arrêts du Tribunal fédéral du 23 décembre 2002, mentionnés in *Revue fiscale* 2003 p. 542 s. consid. 3.2, et du 30 avril 2004, en la cause S. [2A.334/2003], consid. 3.3). Les termes employés par la législation du canton A ne sont ainsi pas déterminants. Cela dit, à l'exception de l'art. 20 al. 4 du règlement concernant les nappes d'eau, l'ensemble des textes cités, y compris l'acte de concession aux SI-A, laissent entendre que les concessions sont délivrées contre paiement d'une redevance annuelle et que le tarif de la redevance est déterminé par les frais effectifs de la réalimentation artificielle. Le droit cantonal n'accrédite ainsi en rien la thèse du recourant selon laquelle la rémunération perçue auprès des concessionnaires ne correspondrait pas à des droits d'eau, mais constituerait une taxe spéciale versée en contrepartie d'une prestation soumise à l'impôt. Au demeurant, de l'avis de la Commission de recours, la réalimentation de la nappe phréatique constitue un acte interne à l'administration, inhérent à l'obligation de gestion des ressources publiques incombant à l'Etat, qui - en tant que tel - se trouve hors du champ de la TVA. L'eau traitée par le recourant n'est en effet

pas livrée aux concessionnaires, mais elle est réinjectée dans la nappe de (...) de façon à ce que celle-ci puisse satisfaire aux besoins en eau de la population (par le biais d'une ultérieure opération de pompage). L'opération de réalimentation constitue ainsi pour le recourant un facteur de coût dont il tient compte pour fixer le prix de sa propre prestation (l'octroi de la concession), et non une opération impossible. Au surplus, même s'il fallait considérer que les prestations de réalimentation ne constituent pas des actes internes, mais sont destinées à des tiers, la décision de l'AFC devrait quand même être confirmée en vertu du principe de l'unité de la prestation, comme on va le voir ci-après.

bbb. En effet, rappelons-le, du point de vue de la TVA, des opérations distinctes peuvent aussi être considérées comme faisant partie d'une prestation unique si elles se trouvent dans un rapport d'accessoire à principal, les prestations accessoires partageant le sort fiscal de la prestation principale si les opérations sont annexes l'une à l'autre ou si elles se trouvent dans un rapport étroit. D'un point de vue économique, la prestation de réalimentation est ici si étroitement liée à l'octroi de la concession qu'elle ne peut pas être séparée de celle-ci. Certes, il est imaginable que la réalimentation puisse être facturée par une entité distincte de celle qui délivre la concession du droit d'eau. Mais il s'agit de juger l'état de fait tel qu'il est et non pas tel qu'il aurait pu être aménagé par les parties (Archives 65 674 consid. 2d/bb, 55 72 consid. 4c; arrêt non publié du Tribunal fédéral du 11 novembre 2001, en la cause Z. [2A.420/2000], consid. 3c). Or, on rechercherait en vain un contrat ou une facturation complètement séparée qui pourrait cautionner l'existence de deux opérations complètement indépendantes (cf. arrêts du Tribunal fédéral, in plädoyer 6/2004 p. 67 ss consid. 8 et in Archives 71 402 ss consid. 5c).

5c). Par ailleurs, il s'avérerait également erroné de prétendre qu'il y a une livraison d'eau comprenant éventuellement le droit d'eau, livraison qui l'emporterait sur le droit et serait ainsi effectuée simultanément à une autre opération, dite de réalimentation. En l'absence d'un véritable transfert du pouvoir de disposer au sens de l'art. 5 al. 1 OTVA, il apparaît fondé d'y voir une véritable concession valant prestation de services selon l'art. 6 al. 1 OTVA, l'aspect possessoire faisant partie de l'octroi du droit. En définitive, il est donc avéré que l'on est en présence de deux opérations distinctes, convenues et facturées par la même entité aux destinataires en cause, l'une portant sur un acte de puissance publique de concession de droit d'eau et l'autre sur une opération de réalimentation. Un lien étroit entre les deux opérations étant manifeste, il s'agit bien en l'espèce de déterminer le sort fiscal TVA unique de deux opérations distinctes (transfert d'un droit et prestation de réalimentation) entretenant entre elles un lien dit «d'accessoire à principal».

ccc. Encore faut-il dire, il est vrai, quelle opération a qualité de prestation principale et laquelle revêt celle de prestation accessoire, l'enjeu étant bien sûr déterminant, dès lors que la concession du droit est considérée comme un acte de puissance publique. Si l'on compare les redevances perçues en l'occurrence aux redevances réclamées par le canton A en échange de concessions relatives à d'autres nappes souterraines (ne nécessitant pas de réalimentation), on peut effectivement constater que les redevances du cas d'espèce sont sensiblement plus importantes, en raison du coût des opérations de réalimentation nécessaires. La valeur de la prestation de réalimentation serait ainsi plus élevée que le coût de la prestation d'octroi de concession. Cela étant, les rapports de valeur de chaque prestation en particulier ne sont pas déterminants, même si dans de nombreux cas la valeur de la prestation accessoire est inférieure à celle de la prestation principale (arrêt du Tribunal fédéral du 4 mars 2004, en la cause 2A.452/2003, consid. 3.2 et les références citées [droit allemand]). En l'état, il faut d'abord observer que les redevances sont formées de toute une série de travaux qui, finalement, conduisent à une somme élevée. Mais c'est bien le montant facturé qui apparaît conséquent et l'on ne se trouve nullement en présence d'une seule opération matérielle qui ferait face à l'octroi du droit d'eau. Par ailleurs, d'un point de vue objectif, il faut admettre que les travaux en cause forment une opération conditionnelle à l'opération d'octroi du droit d'eau qui apparaît comme l'opération principale. L'intention première des parties est bien d'accorder, respectivement d'obtenir, le droit de prélever de l'eau. Sur un plan historique, il est notoire que le droit d'eau, qui est très ancien, était accordé sans qu'il soit nécessaire de procéder à toutes les opérations devenues nécessaires aujourd'hui, y compris des opérations de réalimentation. En outre, il convient d'observer que lesdits travaux ne sont pas directement fournis aux destinataires, mais sont clairement antérieurs à la mise à disposition de l'eau, de sorte que l'octroi du droit apparaît bien comme la finalité de l'opération. Enfin, si l'on peut imaginer des travaux plus ou moins importants selon les cas, l'octroi du droit est toujours essentiel et primordial; la prestation de réalimentation n'a ici aucune fonction indépendante pour les concessionnaires et elle n'est au contraire fournie que pour permettre la réalisation de la prestation principale, qui est l'octroi de la concession. Elle n'est jamais un but en soi pour le consommateur concessionnaire, à telle enseigne qu'en tant qu'opération préliminaire, elle s'en trouve reléguée à l'arrière-plan. C'est en tout cas le résultat auquel conduit une lecture de l'état de fait fondée sur la réalité économique, telle que le conçoit la jurisprudence y relative, qui met nettement l'accent sur les éléments de prédominance et de subordination matérielles (cf. arrêt du Tribunal fédéral du 9 mai 2000, en la cause S. [2A.327/1999], consid. 2c). C'est pourquoi, en application du principe de l'unité et du sous-principe de l'accessorité, on est en présence de deux opérations qui doivent être envisagées comme une opération «unique» au sens de la jurisprudence, relevant d'une activité de puissance publique pour le tout.

dd. Le recourant estime qu'on ne peut qualifier les montants litigieux de redevances relevant de la puissance publique du côté suisse et de rémunération d'une opération impossible du côté étranger, dans la mesure où ils sont dans les deux cas versés en échange de la même prestation de réalimentation. Le recourant méconnaît cependant le fait que la composante territoriale modifie fondamentalement la relation l'unissant à ses destinataires. Alors que sur territoire suisse, la réalimentation de la nappe de (...) constitue un acte de fonctionnement interne inhérent à l'obligation de gestion des ressources publiques incombant à l'Etat (au recourant) - et, liée à la concession, un acte de puissance publique au sens de la TVA -, il n'en va clairement pas de même sur territoire étranger. Permettre aux autorités étrangères de disposer d'eau en suffisance ne relève en effet pas des buts intrinsèques du canton A, mais découle d'une obligation contractée par le biais de la Convention passée entre la Suisse et l'Etat étranger. Il n'y a ainsi pas de contradiction à considérer que l'octroi du droit d'eau est un acte de puissance publique, lorsqu'il est concédé à des administrés suisses, alors qu'il n'est effectivement pas possible de concevoir un acte de puissance publique à l'encontre de l'Etat étranger. De tels chiffres d'affaires entrent effectivement dans le champ d'application de la TVA en tant qu'opérations commerciales ou, à tout le moins, contractuelles. Il est vrai que les opérations en cause sont exploitées en Suisse et constituent des prestations imposables sur territoire suisse, cet élément n'étant pas contesté. Quoi qu'il en soit, ces opérations ne sauraient être des actes de puissance publique pour les raisons susdites, et notamment parce qu'une décision contraignante n'est pas concevable contre une collectivité publique étrangère. C'est donc finalement à juste titre que l'AFC estime que le recourant fournit des prestations de services imposables aux entités publiques étrangères, mais non aux collectivités suisses.

6. A titre subsidiaire, le recourant conclut à ce qu'il soit déclaré que même si son activité relève de la puissance publique pour les prestations fournies aux bénéficiaires suisses, le droit à la déduction de l'impôt préalable pour la période du 1er janvier 1995 au 30 septembre 2000 demeure, car les prestations ont été facturées avec TVA. Il se réfère au principe de la neutralité fiscale de la TVA.

a. (...)

b. Lorsqu'il s'avère qu'une opération facturée et déclarée a été soumise à tort à la TVA, l'invalidité de l'imposition modifie le droit à la déduction de l'impôt préalable aussi bien chez le fournisseur que chez le destinataire, si tant est que de telles déductions aient effectivement été invoquées. La déduction de l'impôt préalable à laquelle le fournisseur a éventuellement procédé pour cette opération doit être annulée, dès lors que les critères de l'art. 29 OTVA ne sont plus remplis, soit notamment celui du but figurant à l'al. 2 (utilisation en vue d'une livraison imposable ou d'une prestation de services imposable), voire celui de l'assujettissement du fournisseur prévu à l'al. 1, à supposer que ce type d'opérations ait constitué son unique activité soumise à TVA. En contrepartie, eu égard au principe de la neutralité fiscale, le fournisseur peut requérir de l'AFC le remboursement de la TVA acquittée, à condition de présenter des avis de crédit conformes aux exigences formelles et mentionnant au surplus les pièces justificatives initiales (arrêts du Tribunal fédéral du 2 juin 2003, en la cause F. [2A.320/2002], consid. 5.4, résumé in Revue fiscale 2003 p. 797 s. et de la même date in RDAF 2003 II 660 consid. 3.4; ATF du 31 mai 2002, en la cause G. [2A.546/2000], consid. 5b, résumé in Revue fiscale 2003 p. 209; cf. aussi ch. 779b des Instructions 1997 à l'usage des assujettis TVA).

c. En l'espèce, c'est à juste titre que l'autorité intimée soutient qu'autoriser le recourant à déduire l'impôt préalable reviendrait à contourner les règles de l'option en permettant l'imposition volontaire d'activités pour lesquelles dite institution est, de par la loi, exclue. Dans la mesure où le recourant peut requérir la libération de la TVA acquittée à tort, aux conditions formelles susmentionnées, le principe de la neutralité concurrentielle est sauvegardé.

7. (Rejet)

[1] 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.

[2] JAAC 64.80 consid. 3a.