Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2A.65/2005/VIA/viz

Arrêt du 17 octobre 2005
IIe Cour de droit public

Composition
MM. et Mme les Juges Merkli, Président,
Betschart, Wurzburger, Müller et Yersin.
Greffier: M. Vianin.

Parties
Administration fédérale des contributions, Division principale de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA),
Schwarztorstrasse 50, 3003 Berne, recourante,

contre

Société pour l'achat et la vente de mazout X._____ en liquidation, intimée,
représentée par Me Nicolas Buchel, avocat,
rue de Candolle 20, case postale 280, 1211 Genève 12,

Commission fédérale de recours en matière de contributions, avenue Tissot 8, 1006 Lausanne.

Objet
taxe sur la valeur ajoutée; stockage de mazout; transfert du pouvoir de disposer,

recours de droit administratif contre la décision de
la Commission fédérale de recours en matière de contributions du 13 décembre 2004.

Faits:
A.
La Société pour l'achat et la vente du mazout X._____ (ci-après: la Société ou l'intimée), société coopérative sise à C._____, a été immatriculée dans le registre des assujettis à la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après: TVA) du 1er janvier 1995 au 31 décembre 2004. Elle a été dissoute le 25 avril 2003. Auparavant, elle avait pour but de s̈auvegarder les intérêts de ses membres pour le ravitaillement en mazout et autres carburants.̈ A cette fin, elle pouvait notamment construire ou acquérir toutes installations de stockage et procéder pour le compte de ses membres ou de tiers à l'achat, à la vente et au stockage de mazout.
La Société exerçait son activité dans la vallée D._____: tout consommateur de mazout ou d'un autre carburant propre au chauffage, habitant la vallée D._____, pouvait en devenir membre (art. 3 des statuts). Conformément à son but, son activité consistait à acheter et à stocker du mazout (ou un autre carburant de chauffage) pour le compte de ses membres ou de tiers. Dans certains cas, elle livrait le mazout sans le stocker, alors que, dans d'autres, elle assurait le stockage du carburant (elle disposait à cet effet de deux citernes d'une capacité de 5 millions de litres chacune). Ce dernier était réservé aux titulaires de p̈arts sociales de stockage,̈ lesquelles donnaient le droit de stocker un volume déterminé d'huile de chauffage extra-légère dans un dépôt appartenant à la Société (art. 35 des statuts). Pour représenter les parts sociales, des papiers-valeurs nominatifs d'un montant nominal de 1'500 fr., entièrement libéré, ont été émis, qui permettaient de stocker un volume de 10'000 litres d'huile de chauffage. En vertu de l'art. 35 lettre a des statuts, les parts sociales de stockage étaient réservées aux membres de la Société (m̈embres stockeurs)̈ et ne pouvaient être cédées qu'avec l'assentiment du comité (art. 35
lettre b des statuts). Leurs titulaires étaient tenus d̈e supporter une part des frais de remplissage et d'entretien

du dépôt, d'assurance contre l'incendie, des pertes, écoulements et autres dommages non assurables, proportionnelle à leurs parts par rapport aux droits totaux de stockage attribués (art. 35 lettre c des statuts).
B.
Le 22 juillet 1998, l'Administration fédérale des contributions, Division principale de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après: l'Administration fédérale ou la recourante) a procédé auprès de la Société à un contrôle fiscal portant sur les périodes fiscales allant du 1er trimestre 1995 au 1er trimestre 1998. Au terme de ce contrôle, elle a établi un décompte complémentaire d'un montant de 31'925 fr. plus intérêts à compter du 31 mai 1995. Ce montant correspondait à la TVA sur le prix de vente du stock de mazout consignation membres, dans son état au 31 décembre 1994. Le mazout de ce stock avait été payé par les membres stockeurs avant le 1er janvier 1995, mais ne leur avait été livré qu'après cette date, de sorte qu'il s'agissait d'opérations soumises à la TVA.
Le décompte complémentaire a été confirmé par décision du 22 septembre 1999 et par décision sur réclamation du 7 mai 2003.
Le 13 décembre 2004, la Commission fédérale de recours en matière de contributions (ci-après: la Commission de recours) a admis le recours dirigé contre cette dernière décision. Elle a considéré qu'il y avait transfert du pouvoir de disposer économiquement et, partant, livraison d'un bien (art. 5 al. 1 de l'ordonnance du 22 juin 1994 régissant la taxe sur la valeur ajoutée [OTVA; RO 1994 II 1464 et les modifications ultérieures]), dès lors que le destinataire de l'opération pouvait à son tour l'aliéner en son propre nom. En l'occurrence, les membres stockeurs étaient en droit de revendre leur part du mazout litigieux dès qu'ils en avaient acquitté le prix, soit avant le 1er janvier 1995. Dans ces conditions, les opérations portant sur ce stock de mazout avaient été effectuées avant cette date et n'étaient pas soumises à la TVA.
C.
Agissant par la voie du recours de droit administratif, l'Administration fédérale demande au Tribunal fédéral, sous suite de frais et dépens, d'annuler cette décision et de rétablir la décision sur réclamation du 7 mai 2003, sauf sur le point des frais mis à la charge de la Société. Elle dénonce une violation des art. 5 al. 1 et 84 OTVA ainsi que 185 al. 2 CO et du principe de l'unité de la prestation. Elle se plaint également que la décision attaquée reposerait sur un état de fait manifestement inexact et incomplet.
La Commission de recours a renoncé à déposer des observations. L'intimée conclut, sous suite de frais et dépens, à ce que le recours soit rejeté, sauf sur le point des frais que la décision sur réclamation a mis à sa charge.

Le Tribunal fédéral considère en droit:
1.
1.1 Dirigé contre une décision finale qui a été prise par une commission fédérale de recours (art. 98 lettre e OJ) et qui est fondée sur le droit public fédéral, le présent recours, qui a été déposé en temps utile et dans les formes prescrites par la loi, est en principe recevable en vertu des art. 97 ss OJ ainsi que des art. 54 al. 1 OTVA et 66 al. 1 de la loi fédérale du 2 septembre 1999 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (loi sur la TVA, LTVA, entrée en vigueur le 1er janvier 2001; RS 641.20).
En vertu des art. 54 al. 2 OTVA et 66 al. 2 LTVA, l'Administration fédérale a qualité pour recourir (art. 103 lettre b OJ).
1.2 La recourante conclut à l'annulation de la décision entreprise, sauf sur le point des frais que la décision sur réclamation, rendue le 7 mai 2003, a mis à la charge de l'intimée. Elle considère par là que c'est à bon droit que la décision sur réclamation a été annulée à cet égard. La règle selon laquelle il n'est pas perçu de frais en procédure de réclamation (art. 68 LTVA) - contrairement à la règle de l'art. 56 al. 2 OTVA - s'applique en effet aux procédures déjà pendantes à la date de l'entrée en vigueur de la loi fédérale (2A.68/2003 du 31 août 2004, consid. 9). Il convient donc de prendre acte que la décision attaquée est entrée en force sur ce point.
1.3 Dans la procédure de recours de droit administratif, la possibilité de déposer un recours joint n'existe que lorsque la loi le prévoit. Tel n'est pas le cas en matière de TVA (cf. 2A.253/2000, Archives 71 p. 251 consid. 1c). Par conséquent, les conclusions dans lesquelles l'intimée demande, sur le fond, autre chose que le rejet du recours, sont irrecevables.
1.4 Lorsque le recours est dirigé, comme en l'espèce, contre la décision d'une autorité judiciaire, le Tribunal fédéral est lié par les faits constatés dans la décision, sauf s'ils sont manifestement inexacts ou incomplets ou s'ils ont été établis au mépris de règles essentielles de procédure (art. 105 al. 2 OJ). Aussi la possibilité d'alléguer des faits nouveaux ou de faire valoir de nouveaux moyens de preuve est-elle très restreinte (ATF 130 II 149 consid. 1.2 p. 154; 128 II 145 consid. 1.2.1 p. 150; 125 II 217 consid. 3a p. 221; Fritz Gygi, Bundesver-

waltungsrechtspflege, 2ème éd., Berne 1983, p. 286/287). Selon la jurisprudence, seules sont admissibles dans ce cas les preuves que l'instance inférieure aurait dû retenir d'office, et dont le défaut d'administration constitue une violation de règles essentielles de procédure (ATF 128 II 145 consid. 1.2.1 p. 150; 128 III 454 consid. 1 p. 457; 124 II 409 consid. 3a p. 420).
2.
Les art. 83 ss OTVA contiennent les dispositions transitoires régissant le passage de l'ancien impôt sur le chiffre d'affaires à la TVA.
L'art. 83 al. 1 OTVA pose le principe selon lequel Ïes dispositions abrogées, ainsi que leurs dispositions d'exécution, restent applicables, sous réserve de l'article 84, à tous les faits et rapports juridiques ayant pris naissance au cours de leur durée de validité.· Cela vaut également lorsque la contre-prestation pour une livraison effectuée avant l'entrée en vigueur de l'ordonnance régissant la taxe sur la valeur ajoutée n'est reçue qu'après celle-ci (art. 83 al. 2 1ère phrase OTVA).
Selon l'art. 84 al. 1 OTVA, le nouveau droit s'applique aux opérations effectuées dès l'entrée en vigueur de l'ordonnance régissant la taxe sur la valeur ajoutée. L'ancien impôt sur le chiffre d'affaires n'est plus perçu sur les livraisons effectuées dès ce moment, mais dont la contre-prestation a été reçue auparavant (art. 84 al. 3 OTVA 1ère phrase). Les paiements anticipés reçus avant l'entrée en vigueur pour des livraisons et des prestations de services effectuées après celle-ci sont imposables conformément à l'ordonnance en question (art. 84 al. 3 3ème phrase).
Il ressort des dispositions précitées que le droit applicable est déterminé par le moment auquel la livraison elle-même est effectuée, et non par celui de l'exécution de la contre-prestation.
3.
Intitulé Ëivraisons de biens, l'art. 5 OTVA dispose ce qui suit à son alinéa 1er:
Ïl 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 [CO]ou d'un contrat de commission au sens des art. 425 ss CO).·
Selon la jurisprudence, l'acquéreur peut disposer économiquement d'un bien lorsqu'il peut soit l'affecter à son propre usage (p. ex. le consommer ou l'utiliser lui-même), soit le remettre dans le circuit économique en son propre nom, notamment en le vendant ou en priant son propre fournisseur de l'adresser directement à un tiers, le pouvoir de donner de telles instructions étant une expression du pouvoir de disposer. Peu importe en revanche de savoir si la possession ou la propriété de la marchandise a passé à l'acquéreur sous l'angle du droit civil. Il faut considérer que l'acheteur a acquis le pouvoir de disposer économiquement d'un bien lorsqu'il peut en disposer comme un propriétaire (2A.330/2002, RDAF 2004 II p. 123, RF 59/2004 p. 570 consid. 3.1 et les arrêts cités; Camenzind/Honauer/Vallender, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz, 2ème éd., Berne/Stuttgart/Vienne 2003, n. 209; Rivier/Rochat Pauchard, Droit fiscal suisse, La taxe sur la valeur ajoutée, Fribourg 2000, p. 40 s.).
4.
4.1 L'autorité intimée a considéré que les sociétaires détenaient le pouvoir d'aliéner la quantité de mazout qu'ils avaient commandée et pouvaient donc en disposer, dès lors qu'ils en avaient payé le prix. Lors du paiement du prix de vente, il y avait livraison au sens du droit de la TVA, nonobstant le fait que le carburant ne leur était pas livré physiquement. Les écritures comptables, qui pouvaient avoir valeur d'indice, ne fournissaient aucune indication déterminante dans le cas particulier, car la vente de mazout aux sociétaires entraînait un transfert du compte Ëazout de manoeuvreäu compte Ëonsignation membres, mais n'apparaissait pas comme chiffre d'affaires dans les comptes de résultat. En revanche, l'émission d'une facture - élément essentiel pour une appréciation économique - donnait à penser que la vente d'une certaine quantité de mazout à un ëembre stockeurëonstituait une opération pour elle-même, qui était indépendante du stockage et du transport ultérieur chez ce membre. L'autorité intimée a enfin rejeté l'argumentation de l'Administration fédérale, selon laquelle le transfert du pouvoir de disposer d'une chose de genre - comme en l'espèce le mazout - présuppose que celle-ci ait été individualisée, comme
l'art. 185 al. 2 CO le prévoit pour le transfert des profits et des risques. Elle a en effet considéré que l'aspect déterminant n'était pas le transfert des profits et des risques, mais celui de la propriété, qu'en l'occurrence, la propriété du mazout avait bel et bien été transférée lors du paiement du prix, comme cela ressortait notamment du texte figurant sur les parts sociales de stockage et que, dans ces conditions, on devait a fortiori admettre l'existence à ce moment d'une livraison au sens du droit de la TVA.
4.2 La recourante soutient que l'intimée ne peut pas transférer à ses membres le pouvoir de disposer économi-

quement du mazout lorsque ceux-ci paient le prix de vente, pour la bonne et simple raison qu'alors elle-même ne dispose pas de ce pouvoir, puisqu'elle n'a pas encore reçu ni même commandé le carburant nécessaire à honorer les commandes. De l'avis de la recourante, celui qui paie le prix de vente acquiert seulement une créance portant sur la quantité de mazout commandée et non pas le pouvoir de disposer économiquement du mazout lui-même. Il n'acquiert ce pouvoir de disposer qu'au moment où le mazout est individualisé, c'est-à-dire lorsque celui-ci lui est livré physiquement. Dans ces conditions, il n'est d'ailleurs pas possible d'admettre l'existence d'un contrat de stockage, puisque cela présupposerait que les sociétaires aient acquis la propriété et le pouvoir de disposer économiquement du mazout stocké. Il faut plutôt considérer que la vente du mazout, son stockage et sa livraison constituent une opération unique du point de vue de la TVA, la facturation n'étant pas déterminante à cet égard.

La recourante estime que son analyse est confortée par la façon dont les opérations ont été comptabilisées par l'intimée. Elle relève que les montants des ventes de mazout apparaissent à la fois dans un compte Stock mazout membres, au passif du bilan, et dans un compte Stock consignation membres, à l'actif du bilan. L'indication du même montant à l'actif et au passif empêche de faire apparaître le chiffre d'affaires généré par la vente du mazout. Celui-ci apparaît seulement au moment de la livraison physique du carburant. De plus, la comptabilisation à l'actif du bilan démontre que l'intimée considérait que le mazout stocké lui appartenait et exclut le transfert du pouvoir de disposer. La comptabilisation au passif du bilan peut être quant à elle comparée à celle d'un papier-valeur, mais non à celle d'une vente exécutée.

4.3 L'intimée joint à sa détermination sur le recours un tableau d'analyse qui présente, pour l'exercice allant du 1er juillet 1994 au 30 juin 1995, les mouvements mensuels des achats, des ventes à des tiers, des ventes à des membres stockeurs, des prélèvements effectués par ceux-ci sur leurs stocks de mazout ainsi que des frais de transport facturés à l'occasion de ces prélèvements. Elle décrit comme suit le déroulement d'une opération de vente aux membres stockeurs.

L'intimée offrait à ses membres d'acheter pour leur compte du mazout. Les sociétaires passaient commande de la quantité souhaitée et en versaient le prix. L'intimée leur délivrait une facture avec la mention acquitté. La facture était saisie dans le journal des ventes. En fin de mois, les écritures figurant dans le journal des ventes étaient globalement transférées en comptabilité générale par le biais d'une écriture Débiteurs (actif) à Vente mazout (mise en réserve) (produits). En parallèle, chaque versement du prix de vente était enregistré dans la liste des paiements mensuels. En fin de mois, les paiements étaient globalement transférés en comptabilité générale en passant une écriture au débit du compte Liquidités (actif) et au crédit du compte Débiteurs (actif). Le total mensuel des ventes était de plus enregistré sur les cartes illustrant les mouvements des stocks (comme entrée sur la carte Stockeur set comme sortie sur la carte Manoeuvre).

L'intimée observe ainsi que le chiffre d'affaires résultant des ventes - que ce soit aux tiers ou aux membres stockeurs - a été comptabilisé dans le compte Ventes mazout au terme du mois où le paiement a été effectué. A la suite du transport aux membres stockeurs des quantités prélevées, seuls les frais de transport leur ont été facturés et ont été comptabilisés au débit du même compte. De même, à partir du mois de janvier 1995, la TVA a été comptabilisée mensuellement, en même temps que les quantités de mazout commandées et payées par les membres stockeurs etaient mises en réserve. Dès ce moment, les membres stockeurs pouvaient disposer du mazout qu'ils avaient commandé et payé. L'intimée soutient par conséquent que la livraison au sens du droit de la TVA était opérée lorsqu'était passée l'écriture comptable par laquelle le mazout était mis en réserve. Ainsi définie, la livraison du mazout figurant au compte de stock Position stockeurs au 31 décembre 1994 était intervenue avant cette date, de sorte que les ventes y relatives n'étaient pas soumises à la TVA.

Au demeurant, l'intimée soutient que le principe de l'unité de la prestation n'est pas applicable en l'espèce et qu'à supposer qu'il le soit, il commanderait de tenir compte de la volonté des parties et de l'ensemble des circonstances. Or, dans le cas particulier, tout aurait été mis en place aux niveaux juridique et comptable pour dissocier les prestations de vente de mazout de celles du stockage.

5.

Le plus souvent, le transfert du pouvoir de disposer coïncide avec le transfert de propriété tel qu'il résulte des relations juridiques de droit privé (Rivier/Rochat Pauchard, op. cit., p. 40). Ces relations doivent être prises en compte en matière de TVA, pour autant du moins qu'elles correspondent au contenu économique des opérations.

5.1 L'acquisition de la propriété d'une chose mobilière moyennant transfert de la possession (art. 714 al. 1 CC) présuppose un titre d'acquisition, un acte de disposition ainsi que le transfert de la possession de la chose

(Paul-Henri Steinauer, les droits réels, t. II, 3ème éd., Berne 2002, n. 2008 ss). Le titre d'acquisition est un acte juridique qui a pour effet d'obliger le propriétaire à transférer la propriété de la chose à l'acquéreur. L'acte de disposition consiste en un contrat réel par lequel l'aliénateur et l'acquéreur manifestent leur volonté de transférer (hic et nunc) la propriété de la chose, en exécution du titre d'acquisition (l'existence de ce contrat réel est toutefois controversée en doctrine). Quant au transfert de la possession, il peut s'effectuer selon chacun des modes prévus aux art. 922 ss CC.
D'après l'art. 922 al. 1 CC, la possession se transfère par la remise à l'acquéreur de la chose même ou des moyens qui la font passer en sa puissance. L'art. 924 al. 1 CC prévoit que la possession peut s'acquérir sans la remise de la chose, notamment lorsque l'aliénateur lui-même demeure en possession de la chose à un titre spécial (transfert de la possession par constitut possessoire).
Pour que la possession soit transférée par le moyen d'un constitut possessoire, trois conditions doivent être remplies (Idem, op. cit., t. I, 3ème éd., Berne 1997, n. 281e ss). Premièrement, l'aliénateur doit avoir la possession de la chose. Lorsque celle-ci ne se trouve pas encore en sa possession, on parle de constitut possessoire anticipé. Les effets de ce dernier ne se produisent alors qu'au moment où l'aliénateur entre en possession de la chose. Deuxièmement, l'aliénateur conserve la possession de la chose en vertu d'un titre juridique particulier, qui peut résulter par exemple d'un bail, d'un prêt ou d'un dépôt. Troisièmement, aliénateur et acquéreur concluent un contrat possessoire, selon lequel celui-là reconnaît celui-ci comme possesseur originaire et déclare posséder désormais pour lui. Les diverses clauses contractuelles nécessaires au transfert de propriété par constitut possessoire peuvent être convenues expressément ou ressortir clairement des circonstances (Idem, op. cit., t. II, n. 2021a).
5.2 Le dépôt est un contrat par lequel le dépositaire s'oblige envers le déposant à recevoir une chose mobilière que celui-ci lui confie et à la garder en lieu sûr (art. 472 al. 1 CO). Le déposant peut réclamer en tout temps la chose déposée, avec ses accroissements, même si un terme a été fixé pour la durée du dépôt (art. 475 al. 1 CO). Le dépôt de choses fongibles, soit de choses que l'on désigne habituellement dans les affaires par leur nombre, leur poids ou leur mesure (Idem, op. cit., t. I, n. 98), obéit à des règles spéciales:
Le dépôt irrégulier au sens de l'art. 481 CO est un contrat par lequel une personne remet à une autre une chose fongible, à charge pour celle-ci de lui rendre, non la même chose, mais une chose de même nature et quantité. A la différence de ce qui se passe dans le dépôt régulier, le déposant perd la propriété de la chose déposée, qui passe au dépositaire. Celui-ci a dès lors le droit d'en disposer à son gré. Le déposant n'a pas une prétention sur l'objet déposé, comme dans le dépôt régulier, mais uniquement une prétention personnelle tendant à la remise d'une chose de même valeur. Lorsque le dépôt porte sur une chose fongible autre que de l'argent, le dépositaire n'a le droit d'en disposer que s'il y a expressément été autorisé par le déposant (art. 481 al. 3 CO); la loi présume par là que l'on se trouve en présence d'un dépôt régulier (Pierre Tercier, Les contrats spéciaux, 3ème éd., Zurich/Bâle/Genève 2003, n. 5851 s., 5857, 5875).
Le contrat d'entrepôt, régi par les art. 482 ss CO, est le contrat de dépôt à titre onéreux par lequel l'entrepositaire met à la disposition d'un ou de plusieurs entreposants des installations telles que des halles, des magasins ou des réservoirs, en vue de la conservation d'objets mobiliers et de marchandises (Tercier, op. cit., n. 5873).
L'art. 484 CO règle le mélange de choses fongibles avec d'autres de même espèce et qualité lors de l'entreposage. L'entrepositaire ne peut procéder à ce mélange que s'il y a été expressément habilité (art. 484 al. 1 CO). En cas de mélange de telles choses appartenant à différents propriétaires, ceux-ci deviennent copropriétaires des choses mélangées. Le régime de la copropriété diffère du régime ordinaire des art. 646 ss CC, en particulier en ce qui concerne le partage. En effet, chaque copropriétaire peut exiger une part proportionnelle à ses droits (art. 484 al. 2 CO) et l'entrepositaire a dans ce cas le droit - et le devoir - de séparer les biens correspondants sans le consentement des autres déposants et copropriétaires (art. 484 al. 3 CO). La doctrine parle de copropriété assouplie (modifiziertes und labiles Miteigentum; Tercier, op. cit., n. 5876; Steinauer, op. cit., t. II, n. 2121a; Thomas Koller, in Honsell/Vogt/Wiegand, Basler Kommentar zum Schweizerischen Privatrecht, Obligationenrecht I, 3ème éd., Bâle/Genève/Munich 2003, n. 7 ad art. 484). Cette forme de copropriété est très proche de la propriété individuelle (Koller, loc. cit.).
Bien que l'art. 484 CO fasse partie des dispositions sur le contrat d'entrepôt, il vaut également en relation avec le contrat de dépôt. En pratique, cela a une importance particulière pour le dépôt collectif auprès d'une banque (Sammelverwahrung) de titres et de métaux précieux (Koller, op. cit., n. 1 ad art. 484).
5.3 Dans le domaine bancaire, il est admis que le client-déposant devient copropriétaire aussi lorsque la banque doit d'abord acquérir les quantités de titres ou de métaux précieux, avant de les garder en dépôt pour le compte

du client. Le client acquiert alors la copropriété des titres ou des métaux précieux par constitut possessoire, la banque en conservant la possession en vertu du contrat de dépôt (Haab/Simonius/Scherrer/Zobl, Zürcher Kommentar, Zurich 1977, n. 94b ad art. 727 CC).
Sous le régime de l'impôt sur le chiffre d'affaires, il était admis que la constitution ou la cession d'une part de copropriété dans un dépôt collectif de métaux précieux valait livraison, à la différence d'une simple bonification sur un compte métal, qui confère seulement un droit de créance tendant à la livraison d'une certaine quantité de métal (Dieter Metzger, Handbuch der Warenumsatzsteuer, Muri/Berne 1983, n. 271, 289; 2A.154/1991, Archives 62 p. 695 consid. 2a et 2b).
6.
6.1 Dans le cas particulier, l'activité de l'intimée consistait à acheter du mazout lorsque le prix de celui-ci était avantageux et à le revendre à ses membres ou à des tiers. De plus, l'intimée stockait le mazout de ses membres titulaires de parts sociales de stockage. Les papiers-valeurs incorporant ces parts mentionnaient les conditions du stockage. Il était notamment prévu que la part ëdonne droit à un volume de stockage de 10'000 litres d'huile de chauffage extra légère, appartenant au titulaire, dans le dépôt propriétéde l'intimée. Les citernes étant la propriété de l'intimée, l'acquisition d'une part sociale de stockage entraînait la conclusion d'un contrat-cadre d'entrepôt, qui était actualisé lorsque son titulaire décidait de ne pas se faire livrer immédiatement la quantité de mazout commandée, mais de la stocker dans les cuves de l'intimée. Le fait qu'il était expressément prévu que le mazout était la propriété du titulaire de la part indique qu'il s'agissait d'un contrat d'entrepôt régulier. Le mazout constituant typiquement une chose fongible, le membre stockeurpouvait devenir copropriétaire d'une quote-part idéale, correspondant à la quantité commandée par lui, du mazout stocké. La part de copropriété lui était
acquise par constitut possessoire, le mazout demeurant en la possession de l'intimée en vertu du contrat d'entrepôt. Lorsque l'intimée disposait de stocks de mazout suffisants pour honorer les commandes, en remettant la facture portant la mention äcquitté= qui avait ainsi plutôt la fonction d'une quittance -, elle reconnaissait le membre stockeurconcerné comme possesseur originaire et déclarait posséder désormais pour lui, de sorte que le constitut possessoire produisait ses effets et que, partant, la (co-)propriété était transférée à ce moment. A supposer au contraire que l'intimée ait dû acheter du mazout pour honorer les commandes et que celui-ci ne lui ait pas encore été livré au moment où elle remettait la facture en question, il y avait constitut possessoire anticipé, dont les effets se produisaient lorsque l'intimée entrait elle-même en possession du mazout.
Ainsi, en principe lors de la remise de la facture portant la mention « acquitté », la (co-)propriété du mazout était transmise en exécution du contrat de vente et le membre stockeurn'avait pas seulement, comme l'affirme la recourante, une créance portant sur la quantité de mazout commandée, mais une part de copropriété sur l'ensemble du mazout stocké, avec le droit de se faire remettre la quantité de mazout payée. Il pouvait disposer de cette quantité comme un propriétaire, de sorte que celle-ci lui avait été livrée au sens de l'art. 5 al. 1 OTVA au moment en question et pas seulement lorsqu'il se la faisait livrer physiquement. L'art. 185 al. 2 CO ne saurait rien changer à cette situation, car l'art. 185 ne règle pas le transfert de la propriété, mais le transfert des profits et des risques lorsque le vendeur se trouve, sans faute de sa part, dans l'impossibilité d'exécuter sa prestation (cf. Tercier, op. cit., n. 902 ss).
Le point de vue de la recourante, selon lequel les membres stockeursn'ont pu acquérir la propriété du mazout tant que celui-ci ne leur a pas été livré, serait correct si le mazout faisait seulement l'objet d'une vente; il méconnaît que le cas d'espèce est particulier en ce que le contrat de vente est doublé d'un contrat d'entrepôt, en vertu duquel l'intimée conserve la possession du mazout, dont la (co-)propriété a toutefois passé aux membres stockeurspar constitut possessoire.
6.2 La façon dont l'intimée a facturé et comptabilisé les opérations conduit à la même analyse. En effet, ainsi qu'on l'a vu, la facture portant la mention äcquitté¨´etait émise après le versement du prix de vente du mazout, sans attendre que celui-ci ait été livré physiquement. Il ressort de la détermination sur le recours et de ses annexes que les montants facturés et les versements étaient inscrits respectivement dans le journal des ventes et la liste des paiements mensuels et, à la fin de chaque mois, globalement transférés en comptabilité générale, les premiers par le biais d'une écriture au crédit du compte de produits Ÿente mazout (mise en réserve), qui faisait apparaître le chiffre d'affaires. A la fin du mois, la quantité totale de mazout vendue aux membres stockeurs¨´etait enregistrée sur les cartes de stocks (en diminution du stock Ÿanoeuvreët en augmentation du stock Ÿtockeurs). A partir du 1er janvier 1995, la TVA a été calculée sur les ventes et enregistrée en comptabilité générale en même temps que celles-ci. Les prestations consistant à livrer physiquement leur mazout

aux membres stockeurs" de même que, à partir du 1er janvier 1995, la TVA y afférente - ont été facturées et comptabilisées séparément.
Dans ces conditions, le grief de violation du principe de l'unité de la prestation - selon lequel différents éléments qui forment une unité du point de vue économique constituent une seule prestation (Rivier/Rochat Pauchard, op. cit., p. 37) - ne peut qu'être rejeté.
6.3 Le grief de constatation manifestement inexacte ou incomplète des faits - dont la motivation ne satisfait d'ailleurs guère aux exigences de l'art. 108 al. 2 OJ - porte apparemment sur le point de savoir si l'intimée disposait de stocks de mazout lui permettant d'honorer les commandes des membres stockeurs, comme l'autorité intimée semble l'avoir admis et comme l'intimée le prétend, ou si elle-même devait au préalable se faire livrer les quantités nécessaires, comme le soutient la recourante.
La question n'a pas à être élucidée de manière générale. Même s'il est exact qu'un contrat de vente peut valablement porter sur une chose dont le vendeur n'est pas encore propriétaire, sachant qu'il engage sa responsabilité s'il ne peut exécuter sa prestation, il suffit de constater que le mazout litigieux, à savoir celui qui était comptabilisé dans le stock consignation membresau 31 décembre 1994, n'avait pas seulement été payé par les membres stockeurs, mais avait nécessairement été livré à l'intimée elle-même à cette date. Par conséquent, la (co-)propriété en avait dans tous les cas été transférée aux membres stockeurspar constitut possessoire et la livraison au sens de l'art. 5 al. 1 OTVA avait bien été effectuée à la même date. Ces opérations étant intervenues avant l'entrée en vigueur de l'ordonnance régissant la taxe sur la valeur ajoutée, elles n'étaient pas soumises à cet impôt (art. 84 al. 1 OTVA a contrario).
7.
Les considérants qui précèdent conduisent au rejet du recours.
Succombant, la recourante - dont l'intérêt pécuniaire est en cause - doit supporter les frais judiciaires (art. 156 al. 1 et 2, 153 et 153a OJ).
L'intimée a droit à des dépens (art. 159 al. 1 OJ), qu'il convient de mettre à la charge de la recourante.

Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce:
1.
Le recours est rejeté.
2.
Un émolument judiciaire de 3'000 fr. est mis à la charge de la recourante.
3.
La recourante versera à l'intimée une indemnité de 3'000 fr. à titre de dépens.
4.
Le présent arrêt est communiqué en copie aux parties et à la Commission fédérale de recours en matière de contributions.
Lausanne, le 17 octobre 2005
Au nom de la IIe Cour de droit public
du Tribunal fédéral suisse
Le président: Le greffier: