Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2A.650/2004 /fzc

Arrêt du 23 juin 2005
IIe Cour de droit public

Composition
MM. et Mme les Juges Merkli, Président,
Yersin et Berthoud, Juge suppléant.
Greffier: M. Vianin.

Parties
X._____ SA,
recourante,
représentée par Me Olivier Weniger, avocat,

contre

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

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

Objet
taxe sur la valeur ajoutée; location de places d'amarrage pour bateaux,

recours de droit administratif contre la décision de la Commission fédérale de recours en matière de contributions du 11 octobre 2004.

Faits:
A.
La société X._____ SA (ci-après: la Société ou la recourante) a notamment pour but la délivrance de concessions de places d'amarrage pour bateaux pour le compte des communes de Y._____ et Z._____. Par contrat d'entreprise et convention d'entretien du 29 novembre 1984, ces communes, au bénéfice d'une autorisation du canton de Vaud de faire usage des eaux et des grèves du lac Léman au lieu-dit "A._____", lui ont confié la construction et l'exploitation du port public de B._____. Les contrats conclus par la Société avec les navigateurs sont intitulés « convention d'usage du domaine public » et soumis aux dispositions du règlement du port, dont la dernière version a été adoptée par le Conseil d'Etat du canton de Vaud le 5 avril 1995.

A la suite d'un contrôle fiscal, l'Administration fédérale des contributions, Division principale de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après: l'Administration fédérale des contributions) a procédé à la rectification de l'imposition de la Société pour les périodes fiscales allant du 1er janvier 1995 au 30 septembre 1999. Le décompte complémentaire établi à cette occasion le 7 février 2000 fait état d'un montant global arrondi de 746'413 fr., plus intérêts moratoires, dû au titre de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après: TVA). La Société ayant formé opposition, l'Administration fédérale des contributions lui a notifié une décision formelle le 2 mai 2002 au terme de laquelle elle a confirmé la créance fiscale résultant du décompte complémentaire du 7 février 2000. Par décision du 30 octobre 2003, elle a rejeté la réclamation interjetée et confirmé que la mise à disposition des places d'amarrage devait être considérée comme une location d'outillages et de machines fixés à demeure faisant partie d'une installation, laquelle était imposable en vertu de l'art. 14 ch. 17 lettre d de l'ordonnance du 22 juin 1994 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (OTVA; RO 1994 II 1464 et les modifications ultérieures).

B.
Saisie d'un recours dirigé contre la décision précitée, la Commission fédérale de recours en matière de contributions (ci-après: la Commission fédérale de recours) l'a rejeté, par décision du 11 octobre 2004. Elle a retenu en substance que les prestations effectuées par la Société entraient dans le champ de la TVA en étant imposables même sous l'angle de l'art. 17 al. 4 OTVA, qu'elles ne pouvaient pas bénéficier de l'exonération prévue par l'art. 14 ch. 16 OTVA et qu'elles étaient bien imposables en vertu de l'art. 14 ch. 17 lettre d OTVA.
C.
Agissant le 11 novembre 2004 par la voie du recours de droit administratif, la Société demande au Tribunal fédéral, avec suite de frais et dépens, d'annuler la décision de la Commission fédérale de recours, subsidiairement de l'annuler et de renvoyer la cause à l'autorité intimée pour nouvelle décision. Elle dénonce une fausse application des art. 17 al. 4, 14 ch. 16 et 14 ch. 17 OTVA. Elle se plaint au surplus de la violation des principes de la protection contre l'arbitraire, de l'égalité de traitement et de la liberté économique. A titre de mesures d'instruction, elle requiert de l'autorité intimée la production de l'intégralité du dossier et demande au Tribunal fédéral d'inviter celle-ci à corriger l'erreur de rédaction portant sur les périodes fiscales litigieuses.

La Commission fédérale de recours renonce à présenter des observations et se réfère à sa décision. L'Administration fédérale des contributions conclut au rejet du recours, avec suite de frais.

Le Tribunal fédéral considère en droit:
1.
Le Tribunal fédéral examine d'office et librement la recevabilité des recours qui lui sont soumis (ATF 130 I 312 consid. 1 p. 317; 130 II 388 consid. 1 p. 389, 321 consid. 1 p. 324).
1.1 Formé contre une décision au sens de l'art. 5 PA, prise par une Commission fédérale de recours (art. 98 lettre e OJ) et fondée sur le droit public fédéral, le présent recours, qui ne tombe sous aucune des exceptions mentionnées aux art. 99 à 102 OJ, est en principe recevable en vertu des art. 97 ss OJ ainsi que de la règle particulière 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 (LTVA; RS 641.20).
1.2 Déposé pour le surplus dans les formes et le délai requis, le présent recours est en conséquence recevable.
2.
Selon l'art. 93 al. 1 de la loi fédérale régissant la taxe sur la valeur ajoutée, entrée en vigueur le 1er janvier 2001, les dispositions abrogées et leurs dispositions d'exécution restent applicables, sous réserve d'exceptions non réalisées en l'espèce, à tous les faits et rapports juridiques ayant pris naissance au cours de leur durée de validité.

L'ordonnance régissant la taxe sur la valeur ajoutée, en vigueur jusqu'au 31 décembre 2000, s'applique dès lors au présent litige, qui porte sur les périodes fiscales allant du premier trimestre 1995 au troisième trimestre 1999.
3.
3.1 La recourante requiert la production par la Commission fédérale de recours de l'intégralité du dossier.

Selon l'art. 110 al. 1 et 2 OJ, si le Tribunal fédéral ordonne un échange d'écritures, il communique le recours à l'autorité qui a rendu la décision attaquée et, le cas échéant, à d'autres parties ou intéressés; il impartit en même temps un délai de réponse et invite l'autorité qui a rendu la décision attaquée et les éventuelles autres autorités concernées à lui communiquer leurs dossiers.

La Commission fédérale de recours et l'Administration fédérale des contributions ont produit leurs dossiers dans le délai qui leur avait été imparti pour se déterminer sur le présent recours. La réquisition d'instruction de la recourante est dès lors sans objet.
3.2 La recourante requiert également du Tribunal fédéral qu'il invite l'autorité intimée à corriger, sur la première page de sa décision du 11 octobre 2004, les périodes fiscales litigieuses qui ne sont pas celles allant du premier trimestre 1996 au troisième trimestre 2000, comme indiqué par erreur, mais celles qui vont du premier trimestre 1995 au troisième trimestre 1999. Une telle mesure ne se justifie pas. En effet, la décision attaquée confirme celle de l'Administration fédérale des contributions du 30 octobre 2003, qui portait sur les périodes

fiscales courant du premier trimestre 1995 au troisième trimestre 1999. De plus, dans la partie « En fait » (lettre B), elle mentionne correctement les périodes fiscales litigieuses. Dans ces conditions, l'indication erronée figurant sur la première page apparaît comme une simple erreur de plume dépourvue de toute portée juridique, de sorte qu'il est superflu de la corriger.
4.
4.1 L'art. 17 al. 4 OTVA dispose ce qui suit:
"La Confédération, les cantons et les communes, les autres institutions de droit public ainsi que les personnes et organisations auxquelles ont été confiées des tâches relevant de l'administration publique ne sont pas assujettis pour les prestations qu'ils fournissent dans l'exercice de leur puissance publique, même s'ils prélèvent, pour de telles prestations, des taxes, des redevances ou d'autres contributions. 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. L'exercice de fonctions arbitrales est considéré comme relevant de la puissance publique. Les activités fournies contre rémunération énumérées de manière non exhaustive dans l'annexe à la présente ordonnance sont, dans tous les cas, imposables."
Les prestations relevant de l'exercice de la puissance publique sont ainsi exclues du champ de la TVA. Selon la jurisprudence, une collectivité agit dans l'exercice de la puissance publique si elle prend des décisions par lesquelles elle oblige, de manière contraignante, une ou plusieurs personnes à accomplir un acte ou à s'en abstenir. Cet exercice se caractérise par un rapport de subordination. Le transfert de cet exercice à des organismes privés requiert toujours une délégation légale, voire constitutionnelle. 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 les trois conditions cumulatives suivantes: a) la collectivité déléguante a elle-même la compétence juridique d'effectuer l'activité en cause en exerçant la puissance publique; b) la délégation du droit d'accomplir cette activité à une personne ou à une organisation est prévue par la loi; c) l'organisation ou la personne qui agit en exerçant la puissance publique peut prendre en son propre nom des décisions au sens de l'art. 5 PA, à l'encontre desquelles des voies de recours sont ouvertes. En outre, des prestations ne sont
fournies dans l'exercice de la puissance publique que si elles ne sont pas commercialisables et ne sont pas ou ne pourraient pas être fournies par un tiers, ce principe visant à garantir l'égalité entre concurrents (ATF 125 II 480 consid. 8 p. 490; 2A.93/1999, RDAF 2000 II p. 83 consid. 4b et 4c).
4.2 En l'espèce, la recourante fait valoir que la concession accordée par le Conseil d'Etat du canton de Vaud aux communes de Y._____ et de Z._____ leur permet d'user de l'autorité publique pour imposer aux usagers du port les conditions d'utilisation et de prendre des décisions contraignantes à leur égard. Les relations juridiques entre les communes concessionnaires et les utilisateurs découlent d'un acte de puissance publique; ces communes agissent comme un détenteur de la puissance publique qui impose ses conditions aux usagers. Au surplus, la concession octroyée aux communes de Y._____ et de Z._____ constitue un acte de délégation valable, l'Etat de Vaud ayant choisi d'agir par la voie de la concession plutôt que par la voie législative.
4.3 Quoi qu'en dise la recourante, les relations juridiques qu'elle noue avec les utilisateurs du port ne relèvent pas de la puissance publique au sens restreint de l'art. 17 al. 4 OTVA. En effet, les conditions d'utilisation des installations portuaires sont régies par une convention à laquelle l'utilisateur adhère. Ni la recourante, ni les communes concessionnaires n'interviennent par voie de décision contraignante susceptible de recours; les obligations respectives des parties sont exclusivement fondées sur des relations contractuelles et le lien de subordination, caractéristique de l'exercice de la puissance publique, fait défaut. En outre, la délégation de compétence pour construire et exploiter le port de B._____ ne repose pas sur une loi mais sur un acte de concession, soit sur un acte administratif mixte qui tient à la fois de la décision et du contrat (Ulrich Häfelin/Georg Müller, Allgemeines Verwaltungsrecht, 4ème éd., Zurich/Bâle/Genève 2002, nos 1091 ss). Enfin, selon le chiffre 4 de l'annexe à l'OTVA, les prestations de services portuaires font partie des activités du secteur public qui sont considérées comme professionnelles ou commerciales et sont, par conséquent, assujetties à la TVA. C'est en vain que la
recourante soutient à cet égard que cette disposition viserait les prestations annexes fournies dans le port plutôt que la mise à disposition de places de mouillage. Elle offre en effet non seulement la place d'amarrage comme telle mais aussi différents équipements et installations permettant d'utiliser celle-ci (cf. consid. 6.3 ci-après).

L'autorité intimée a donc fait une application correcte de l'art. 17 al. 4 OTVA en considérant que les pre-

stations de la recourante entraient dans le champ de la TVA.
5.
5.1 L'art. 14 ch. 16 OTVA dispose que sont exclus du champ de l'impôt "le transfert et la constitution de droits réels sur des immeubles ainsi que les prestations fournies par les communautés de copropriétaires par étages à leurs membres, pour autant que ces prestations consistent en la mise à disposition à des fins d'usage de la propriété commune, en son entretien, sa remise en état et en d'autres opérations de gestion ainsi qu'en la livraison de chaleur et autres biens similaires". Par droits réels, il faut entendre la propriété au sens des art. 655 ss CC, les servitudes et charges foncières selon les art. 730 ss, 745 ss et 782 ss CC et les gages immobiliers à teneur des art. 793 ss CC. L'exclusion de tels droits du champ de l'impôt trouve sa justification dans le fait que les transferts de droits réels sont soumis aux impôts cantonaux (droits de mutation et impôt sur les gains immobiliers). Seuls les chiffres d'affaires directement liés au transfert de droits réels sur des immeubles sont exonérés de la TVA (Aloïs Camenzind/Niklaus Honauer, Manuel du nouvel impôt sur la taxe à la valeur ajoutée, éd. française par Marco Molino, Berne 1996, p. 157).
5.2 La recourante soutient que la mise à disposition de l'usager d'un poste de mouillage, pour une durée de près de cinquante ans, est économiquement assimilable à une vente immobilière et doit être exclue du champ de l'impôt. Elle relève en effet que, par une opération unique et moyennant le paiement d'un montant fixe, l'utilisateur acquiert pour une longue durée un droit qu'il peut céder à un tiers.
5.3 Les places d'amarrage du port de B._____ sont érigées sur le domaine public. La concession octroyée par le canton de Vaud aux communes de Y._____ et de Z._____ autorise celles-ci à faire usage des eaux du lac Léman pour y construire et exploiter un port de plaisance. Ces communes ne peuvent pas aliéner les eaux publiques, la concession dont elles bénéficient leur permettant uniquement d'user de manière accrue du domaine public. Or, elles ne peuvent transférer aux usagers du port plus de droits qu'elles n'en possèdent. La recourante, qui agit en leur nom, ne peut donc concéder aux navigateurs qu'un droit personnel à l'utilisation d'une place d'amarrage. Le caractère personnel et non pas réel des droits concédés résulte d'ailleurs des expressions utilisées par les parties dans leurs relations contractuelles. Celles-ci sont en effet liées par des conventions d'usage du domaine public qui prévoient, à leur article premier, la mise à disposition d'un poste de mouillage. En outre, l'art. 6 du règlement du port du 5 avril 1995 autorise, à certaines conditions, les usagers du port à sous-louer leur droit d'amarrage. C'est dire que ceux-ci bénéficient seulement d'un droit personnel à l'usage du domaine public. Pour le surplus,
c'est en vain que la recourante invoque le statut fiscal des redevances résultant d'un droit de superficie, puisqu'aucun droit de cette nature n'a été constitué sur les eaux publiques.

C'est donc à juste titre que la Commission fédérale de recours a exclu l'application de l'art. 14 ch. 16 OTVA.
6.
6.1 L'art. 14 ch. 17 OTVA exclut du champ de l'impôt la mise à disposition d'immeubles et parts d'immeubles à des fins d'usage ou de jouissance; il précise toutefois que sont imposables, notamment, la location, pour une durée allant jusqu'à trois mois, d'emplacements n'appartenant pas au domaine public pour le stationnement de véhicules (lettre c) et la location et l'affermage d'outillages et de machines fixés à demeure faisant partie d'une installation ainsi que d'équipements sportifs (lettre d).
6.2 La recourante allègue que l'objet essentiel de la convention d'usage du domaine public porte sur le domaine public en tant que tel et non pas sur des outillages et des machines fixes faisant partie intégrante du port, tels que des pontons ou digues. Elle relève au demeurant que les chaînes et bouées peuvent être remplacées par les navigateurs, la chaîne n'étant pas fixée à demeure et pouvant être dévissée. La taxe d'amarrage ne saurait donc être imposée sur la base de l'art. 14 ch. 17 lettre d OTVA, indépendamment de toute considération de politique sociale.
6.3 Il est établi que la recourante met à disposition des utilisateurs des installations permettant de maintenir leurs bateaux à quai. Indépendamment de la place d'amarrage proprement dite, l'art. 13 du règlement du port prévoit en effet que les boucles d'amarrage aux pontons, aux digues, aux "catways" et au quai, ainsi que les chaînes mères, les montées et les ringères sont fournies aux navigateurs. Les prestations de la recourante vont donc au-delà de la seule location d'une part d'immeuble et incluent la mise à disposition d'outillages et de certains éléments fixes faisant partie intégrante du port qui permettent la pleine utilisation de la place d'amarrage. Il est sans importance que certains équipements soient amovibles et que les utilisateurs puissent installer une

chaîne ou une bouée de leur choix. Les anneaux d'attaches restent de toute façon reliés à la chaîne mère encastrée dans le fond. En outre, la recourante cède l'usage d'amenées d'eau et d'électricité et des pompes de cale ainsi que des pompes fécales sont à disposition des navigateurs.

L'autorité intimée n'a donc pas violé le droit fédéral en retenant que la convention d'usage du domaine public liant la recourante aux utilisateurs du port dépassait le cadre de la simple location immobilière - même supérieure à une durée de trois mois (art. 14 ch. 17 lettre c a contrario) - exclue du champ de l'impôt.
7.
7.1 La recourante reproche enfin à la Commission fédérale de recours d'avoir violé les principes de la protection contre l'arbitraire, de l'égalité de traitement et de la neutralité concurrentielle dans la mesure où elle a réservé un traitement fiscal différent à un bailleur de places de mouillage munies d'un anneau d'attache par rapport à celui qui loue des places pour bateaux dépourvues de dispositif de retenue.
7.2 La protection de l'égalité (art. 8 Cst.) et celle contre l'arbitraire (art. 9 Cst.) sont étroitement liées. Une décision est arbitraire lorsqu'elle ne repose pas sur des motifs sérieux et objectifs ou n'a ni sens ni but. Elle viole le principe de l'égalité lorsqu'elle établit des distinctions juridiques qui ne se justifient par aucun motif raisonnable au regard de la situation de fait à réglementer ou lorsqu'elle omet de faire des distinctions qui s'imposent au vu des circonstances, c'est-à-dire lorsque ce qui est semblable n'est pas traité de manière identique et lorsque ce qui est dissemblable ne l'est pas de manière différente. Il faut que le traitement différent ou semblable injustifié se rapporte à une situation de fait importante. L'inégalité apparaît ainsi comme une forme particulière d'arbitraire, consistant à traiter de manière inégale ce qui devrait l'être de manière semblable ou inversement (ATF 129 I 346 consid. 6 p. 357 ss, 1 consid. 3 p. 3 et les arrêts cités).

Le principe de l'égalité de traitement entre concurrents est également garanti par l'art. 27 Cst. (ATF 128 I 136 consid. 3 p. 141). Il vise à éviter des distorsions de concurrence entre les acteurs d'une branche économique déterminée.
7.3 Le navigateur qui loue une place de mouillage dans le port de B._____ bénéficie, comme on l'a vu ci-dessus (consid. 6.3), de diverses installations et prestations allant au-delà de la seule location immobilière. Sa situation est donc sensiblement différente de celle du navigateur qui ne dispose que d'un emplacement pour "parquer" son embarcation sur la grève. Le premier bénéficie d'un droit d'amarrage dans l'eau, dont l'exercice est facilité par la mise à disposition d'un certain nombre d'installations alors que le second doit se contenter d'entreposer son bateau sur terre, après l'avoir sorti de l'eau. La différence de traitement dénoncée par la recourante repose donc sur des situations de fait clairement dissemblables.

Sur le plan économique, la recourante n'est pas victime d'une distorsion de concurrence dans la mesure où elle offre des prestations différentes de celles des bailleurs d'un simple emplacement sur une grève. Même si elles appartiennent à la même branche économique, ces deux catégories de bailleurs ne proposent pas les mêmes services et la recourante a la possibilité de répercuter sur ses partenaires contractuels le coût des prestations qu'elle offre et qui sont indubitablement plus larges, tant par leur nature que par leur étendue.

Les griefs que la recourante tire de la violation des principes de la protection contre l'arbitraire, de l'égalité de traitement et de la liberté économique doivent en conséquence être écartés.
8.
Vu ce qui précède, le recours doit être rejeté.

Succombant, la recourante doit supporter les frais judiciaires (art. 156 al. 1, 153 et 153a OJ) et n'a pas droit à des dépens (art. 159 al. 1 OJ).

Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce:
1.
Le recours est rejeté.
2.
Un émolument judiciaire de 10'000 fr. est mis à la charge de la recourante.
3.

Le présent arrêt est communiqué en copie au mandataire de la recourante, à l'Administration fédérale des contributions, ainsi qu'à la Commission fédérale de recours en matière de contributions.
Lausanne, le 23 juin 2005
Au nom de la IIe Cour de droit public
du Tribunal fédéral suisse
Le président: Le greffier: