Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal

Cour I
A-1520/2006 et A-1517/2006
{T 0/2}

Arrêt du 29 août 2007

Composition : MM. et Mme les Juges Pascal Mollard (Président du Collège), Thomas Stadelmann (Président de la Chambre) et Claudia Pasqualetto Péquignot
Greffière : Mme Marie-Chantal May Canellas

Le Centre sportif de X._____, *****,**
formé de

La Municipalité de Y._____, *******,
représentée par Me Hubert Theurillat, avocat, *******,

ainsi que de

Le Canton Z._____, agissant par son gouvernement, *******,

recourant,

contre

L'Administration fédérale des contributions AFC, Division principale de la taxe sur la valeur ajoutée, Schwarztorstrasse 50, 3003 Berne,
autorité intimée

concernant

TVA; sujet fiscal; contre-prestation; art. 17 al. 1 et 26 OTVA (période du 1er janvier 1995 au 31 mars 1998).

Faits :

A. Par convention du 26 février 1991, le Canton Z._____ ainsi que la Municipalité de Y._____ ont constitué une commission chargée de gérer les installations de sport appartenant pour certaines au canton et pour d'autres à la municipalité. Cette commission était composée de représentants du canton et de la municipalité. Les charges et les recettes d'exploitation devaient être portés au budget de l'Etat sous la rubrique « centre sportif de X._____ ». Le déficit d'exploitation devait être réparti entre le canton et la municipalité en fonction de l'utilisation des installations par telles ou telles écoles, sociétés sportives et autres particuliers.

Le 11 janvier 1995, le Canton Z._____ a envoyé à l'AFC un formulaire pour l'assujettissement comme contribuable TVA du centre sportif de X._____. Le centre sportif de X._____ été immatriculé au registre de l'Administration fédérale des contributions avec effet au 1er janvier 1995 en qualité d'assujetti à la TVA.

B. A la suite d'un contrôle externe effectué en juin 1998, l'AFC a relevé des erreurs d'imposition et réclamé au centre sportif de X._____ le paiement de Fr. *******.- de taxe sur la valeur ajoutée, pour les périodes fiscales allant du 1er janvier 1995 au 31 mars 1998, plus intérêt moratoire dès le 1er mars 1997. Cette reprise porte essentiellement sur les contributions versées par le Canton Z._____ ainsi que par la Municipalité de Y._____ à la couverture du déficit du centre sportif, que l'AFC a qualifiées de contre-prestations relatives à la gestion et l'exploitation des installations sportives. Parallèlement, l'AFC a annulé la réduction de la déduction de l'impôt préalable à laquelle l'assujetti avait procédé en partant du principe que les contributions précitées représentaient la contrepartie de prestations exclues, ce qui a réduit d'autant le montant de la reprise. Cette dernière portait également sur d'autres recettes imposables, qui n'avaient pas été déclarées, ainsi que sur des montants d'impôt préalable qui avaient été récupérés à tort.

Aussi bien le Canton Z._____ que la Municipalité de Y._____ ont contesté cette reprise fiscale en faisant valoir que les contributions à la couverture du déficit, formant l'essentiel de la reprise, représentaient la contrepartie de prestations de formation exclues du champ de l'impôt. L'AFC a confirmé sa position par décision formelle du 25 février 2002.

C. Le Canton Z._____ ainsi que la Municipalité de Y._____ ont toutes deux formé réclamation contre ce prononcé, par plis datés respectivement du 26 mars et du 22 mars 2002. Ils ont fait valoir un grief commun, à savoir que le centre sportif n'était pas une entité indépendante, mais un service de l'administration cantonale. Dans la mesure où elles n'étaient pas attribuées à une entité distincte, les contributions litigieuses n'étaient donc pas soumises à l'impôt.

Par décision sur réclamation du 26 octobre 2005, l'AFC a rejeté ces arguments. Elle a confirmé que le centre sportif de X._____ constituait un sujet fiscal indépendant dès lors qu'il s'était manifesté comme tel vis-à-vis des tiers et que les contributions litigieuses apparaissaient bien comme les contre-prestations des opérations de gestion et d'exploitation des installations sportives qu'il avait effectuées.

D. Le 22 novembre 2005, respectivement le 28 novembre 2005, Canton Z._____ ainsi que la Municipalité de Y._____ ont interjeté chacune recours à l'encontre de cette décision auprès de la Commission fédérale de recours en matière de contributions (CRC).Dans sa réponse du 27 février 2006, l'AFC a conclu au rejet du recours. Le 23 février 2007, la Municipalité de Y._____ a fait savoir qu'elle se prévalait d'un arrêt que le Tribunal fédéral avait rendu dernièrement dans une cause analogue (cf. arrêt du Tribunal fédéral [ATF] 2A.410/2006 du 18 janvier 2007).

Appelée à se déterminer à ce sujet, l'AFC a considéré que cette cause présentait effectivement d'importantes similitudes; ceci l'a conduite à admettre que les contributions à la couverture du déficit querellées n'étaient pas soumises à l'impôt. En revanche, elles entraînaient une réduction proportionnelle de la déduction de l'impôt préalable. La décision entreprise devait donc être partiellement annulée. Demeurait en revanche litigieuse la qualité de sujet fiscal autonome du centre sportif.

E. Le 3 mai 2007, la Municipalité de Y._____ en a pris acte, relevant qu'il appartenait désormais à l'AFC de réclamer la TVA sur les droits d'accès aux installations, versés par le public, auprès du Canton Z._____, étant donné que celle-ci assumait la gestion du dit centre. De son côté, Canton Z._____ a déclaré, le 24 avril 2007, qu'elle maintenait ses griefs relatifs à la qualité de sujet fiscal autonome du centre sportif de X._____. L'AFC, qui a déposé une duplique le 30 mai 2007, ne s'est pas rangée à ces arguments. Dès le 1er janvier 2007, le Tribunal administratif fédéral s'est saisi de l'affaire précédemment dévolue à la CRC.

Les autres faits seront évoqués dans la mesure utile dans les considérants qui suivent.

Le Tribunal administratif fédéral considère :

1.

1.1

1.1.1 Aux termes de l'art. 65 LTVA (RO 2000 1300), en relation avec l'art. 71a al. 1 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (RO 1992 288), tous deux en vigueur jusqu'au 1er janvier 2007, les décisions sur réclamation rendues par l'AFC pouvaient faire l'objet d'un recours auprès de la Commission fédérale de recours en matière de contributions, dans les trente jours suivant leur notification. Ces dispositions ont été abrogées par le ch. 52, respectivement par le ch. 10 de l'annexe à la loi du 17 juin 2005 sur le Tribunal administratif fédéral

(LTAF, RS 173.32), avec effet au 1er janvier 2007. Aux termes de l'art. 33 let. d LTAF, le Tribunal administratif fédéral connaît désormais des recours contre les décisions des départements et des unités de l'administration fédérale qui leur sont subordonnées ou administrativement rattachées. Selon l'art. 53 al. 2 LTAF, les recours pendants devant les commissions fédérales de recours à l'entrée en vigueur de cette loi sont traités par le Tribunal administratif fédéral dans la mesure où celui-ci est compétent. Ces recours sont par ailleurs jugés sur la base du nouveau droit de procédure (art. 53 al. 2 in fine LTAF), c'est-à-dire par la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA, RS 172.021) pour autant que la LTAF n'en dispose pas autrement (art. 37 LTAF).

1.1.2 En l'occurrence, la décision sur réclamation de l'autorité fiscale, datée du 26 octobre 2005, a été notifiée le lendemain. Les deux mémoires de recours adressés à la Commission fédérale de recours en matière de contributions (CRC) le 22 novembre 2005, respectivement le 28 novembre 2005, ont donc été déposés dans le délai légal de trente jours prescrit par l'art. 50 al. 1 PA, compte tenu du report du samedi 26 au lundi 28 novembre 2005 (art. 20 al. 3 PA). Adressés à la CRC, alors autorité de recours compétente, ces recours ont été transmis d'office et à bon droit par cette dernière au Tribunal administratif fédéral à compter du 1er janvier 2007. Un examen préliminaire révèle en outre que les deux mémoires de recours remplissent les exigences posées à l'art. 52 PA et qu'ils ne présentent aucune carence de forme ou de fond.

1.1.3 Se pose toutefois la question de savoir qui recourt en l'espèce, ce qui s'avère déterminant pour l'analyse de la recevabilité. La décision entreprise concerne en effet le centre sportif de X._____, que l'AFC a désigné comme étant une société simple formée de Canton Z._____ ainsi que de la Municipalité de Y._____. Or, deux mémoires de recours ont été interjetés contre cette décision, l'un par canton Z._____ et le second par la Municipalité de Y._____. A la lecture de ces documents, il s'avère que tant l'une que l'autre contestent former une société simple. Elles font également valoir de concert que le centre sportif de X._____ ne peut être considéré comme un sujet fiscal indépendant. Ce point constituant l'objet même du litige, ce serait faire preuve d'un formalisme excessif que de refuser d'entrer en matière, pour le motif que ce n'est pas le centre sportif de X._____, à savoir la société simple elle-même, qui recourt. Il en résulterait d'ailleurs pour le canton et la municipalité précités une impossibilité pratique d'obtenir un jugement sur la question même de l'existence d'un sujet fiscal qu'ils contestent former et qui est au centre du débat. D'ailleurs, si l'on partait de la prémisse selon laquelle Canton Z._____ ainsi que la Municipalité forment bel et bien une société simple, thèse qui est soutenue par l'AFC, il faudrait considérer que le recours est recevable dès lors que chacun des associés a le droit d'agir pour la société et de représenter cette dernière ou tous les associés envers les tiers (art. 543 CO). Or, au vu des écritures des parties, il apparaît que tant Canton Z._____ que la Municipalité de Y._____ n'ont pu agir qu'en

cette qualité, de sorte qu'il n'y a, en réalité, qu'un seul recours. Il convient dès lors d'entrer en matière, la question d'une jonction de causes - qui d'ailleurs s'imposerait (ATF 122 II 368 consid. 1a; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1405/2006 du 21 juin 2007 consid. 2.1) - devenant dès lors sans objet.

1.2 Conformément à l'art. 8 al. 1 des dispositions transitoires (disp. trans.) de l'ancienne constitution fédérale de 1874 (aCst.), respectivement à l'art. 196 ch. 14 al. 1 de la constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 dans sa version antérieure au 1er janvier 2007 (Cst, RO 99 2556), le Conseil fédéral était tenu d'édicter des dispositions d'exécution relatives à la TVA, qui devaient avoir effet jusqu'à l'entrée en vigueur d'une législation fédérale en la matière. Sur cette base, le Conseil fédéral a adopté le 22 juin 1994 l'ordonnance régissant la taxe sur la valeur ajoutée (OTVA, RO 1994 258). Le 2 septembre 1999, le Parlement a accepté la loi fédérale régissant la taxe sur la valeur ajoutée (LTVA, RS 641.20). Cette dernière étant entrée en vigueur le 1er janvier 2001 (cf. arrêté du Conseil fédéral du 29 mars 2000, RO 2000 1346), il en résulte que l'OTVA a été abrogée à partir de cette même date. Selon l'art. 93 al. 1 LTVA, les dispositions abrogées ainsi que leurs dispositions d'exécution sont applicables, sous réserve de l'art. 94 LTVA, à tous les faits et rapports juridiques ayant pris naissance au cours de leur durée de validité. Aux termes de l'art. 94 al. 1 LTVA, le nouveau droit s'applique aux opérations effectuées dès son entrée en vigueur. L'ordonnance régissant la taxe sur la valeur ajoutée s'applique dès lors au présent litige, qui porte exclusivement sur les périodes fiscales allant du 1er janvier 1995 au 31 mars 1998.

1.3

1.3.1 Dans le cadre de l'échange des écritures, l'AFC a admis que les contributions versées par le canton et la municipalité au centre sportif de X._____ (cf. point ** du détail du décompte complémentaire du 9 juin 1998) n'étaient pas imposables, dans la mesure où elles représentaient des contributions de pouvoirs publics; elle a ainsi rectifié ses conclusions sur ce point. Le recours doit donc être admis s'agissant de la reprise fiscale portant sur ces contributions, la cause étant renvoyée à l'AFC afin qu'elle calcule la réduction de la déduction de l'impôt préalable corrélative (art. 30 al. 6 OTVA). Au terme de l'échange des écritures, un litige subsiste entre les parties quant à l'assujettissement subjectif du centre sportif de X._____, que l'AFC désigne comme une société simple formée de Canton Z._____ et de la Municipalité de Y._____. En effet, de l'avis unanime de ces dernières, il ne s'agirait pas d'un sujet fiscal indépendant mais bien plutôt d'une unité de l'administration cantonale. L'objet du litige est donc circonscrit à cette question (art. 58 al. 3 PA).

2.

2.1 Est assujetti à l'impôt quiconque, même sans but lucratif, exerce de

manière indépendante une activité commerciale ou professionnelle en vue de réaliser des recettes à condition que ses livraisons, ses prestations de services et ses prestations à lui-même effectuées sur territoire suisse dépassent globalement Fr. 75'000.- par an (art. 17 al. 1 OTVA). Outre les personnes physiques et morales, peuvent également être assujetties les collectivités de personnes n'ayant pas la capacité juridique qui effectuent des opérations sous une raison sociale commune (art. 17 al. 2 OTVA). 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 sont également par principe assujetties, ainsi que cela se déduit a contrario de l'art. 17 al. 4 OTVA (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2A.197/2005 du 28 décembre 2005, consid. 2; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1439/2006 du 18 juin 2007 consid. 2.1). La forme juridique ne joue aucun rôle dans le cadre de l'analyse de l'assujettissement (cf. Alois Camenzind / Niklaus Honauer, Handbuch zur neuen Mehrwertsteuer, Berne 1995, ch. 632; décision de la CRC 1998-081 du 23 mars 1999 consid. 4b).

2.2

2.2.1 L'indépendance de l'exercice de l'activité économique constitue une condition subjective de l'assujettissement à la TVA. Cette notion découle de celle d'entreprise de l'art. 8 al. 2 let. a ch. 1 disp. trans. aCst, ainsi que de l'art. 17 al. 1 OTVA. S'inspirant de la pratique développée sous l'impôt sur le chiffre d'affaires, la jurisprudence a énoncé les critères permettant de retenir l'existence d'une activité indépendante; ainsi, en particulier, la responsabilité assumée pour la bonne exécution du travail confié, le fait d'agir en son propre nom, de participer au gain et de supporter les pertes, c'est-à-dire d'assumer le risque économique inhérent à l'activité, ainsi que la liberté d'accepter ou de refuser une tâche et celle d'organiser son travail (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2A.47/2006 du 6 juillet 2006 consid. 3.2; arrêt du Tribunal fédéral 2A.520/2003 du 29 juin 2004 in Die Praxis [Pra] 2005 n° 26 p. 187, consid. 5; arrêt du Tribunal fédéral 2A.304/2003 du 14 novembre 2003 in Revue fiscale [RF] 59/2004 p. 232, consid. 3.3; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1580/2006 du 16 mai 2007 consid. 2.2; décision de la CRC 2003-059 du 30 mai 2006 consid. 2a).

2.2.2 La notion d'indépendance doit être interprétée largement pour éviter de limiter l'assujettissement à la taxe sur la valeur ajoutée d'une façon qui contrarie le principe de la neutralité concurrentielle et de la généralité de l'imposition (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2A.47/2006 déjà cité, consid. 3.2; arrêt du Tribunal fédéral 2A.304/2003 déjà cité, consid. 3.3; décision de la CRC 2003-059 déjà citée, consid. 2a). La doctrine mentionne encore d'autres critères, comme la mise en oeuvre d'investissements importants, l'usage de locaux commerciaux propres, le recours à du personnel propre ainsi que le régime retenu en matière d'impôt fédéral direct et d'assurances sociales (cf. Gerhard Schafroth/Dominik Romang, mwst.com, Diego Clavadetscher/Pierre-Marie Glauser/Gerhard Schafroth éd., Bâle 2000, n° 29 ad art. 21 LTVA; Camenzind/Honauer/Vallender, Handbuch zum

Mehrwertsteuergesetz (MWSTG), 2ème éd., Berne/Stuttgart/Vienne 2003, p. 346 s. n° 1009 et 1010).

2.2.3 Pour examiner l'indépendance d'un potentiel sujet fiscal, il faut prendre en compte l'ensemble des relations personnelles, économiques et commerciales (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2A.47/2006 du 6 juillet 2006 consid. 3.2; arrêt du Tribunal fédéral 2A.502/2004 du 28 avril 2005, consid. 5.1; arrêt du Tribunal fédéral 2A.520/2003 déjà cité, consid. 5). Toutefois, les critères de droit civil ne fournissent à cet égard qu'une aide dans le cadre de l'interprétation, à savoir tout au plus un indice (cf. décision de la CRC 2003-059 déjà citée, consid. 2b; décision de la CRC 2002-017 du 15 novembre 2002 consid. 4c). Dans certains cas, il s'agit moins de délimiter l'activité indépendante par rapport à celle de salarié, que de déterminer s'il y a exercice d'une activité indépendante en tant que telle. Dans cette configuration, il faut accorder un poids prépondérant au fait que le sujet agit en son propre nom dans les relations commerciales, ce critère revêtant une importance fondamentale (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2A.304/2003 du 14 novembre 2003 consid. 3.6.1; décision de la CRC 2003-059 déjà citée, consid. 3a; décision de la CRC 2002-017 du 15 novembre 2002 consid. 2). Si le sujet considéré agit en son propre nom, ce qui ressort notamment de l'utilisation de telle ou telle entête commerciale dans les relations avec les tiers, notamment avec les autorités et l'AFC elle-même, il peut apparaître secondaire d'examiner si le sujet en question supporte lui-même le risque économique de l'entreprise (cf. décision de la CRC 2003-059 déjà citée, consid. 5b; décision de la CRC 2002-017 du 15 novembre 2002 consid. 3). Est déterminant le point de savoir comment les tiers neutres perçoivent objectivement l'offre de prestation qui leur est faite, c'est-à-dire à qui ils l'attribuent (cf. décision de la CRC 2002-017 du 15 novembre 2002 consid. 4d). La manière dont se présente le sujet fiscal vis-à-vis des tiers est donc cruciale lorsqu'il s'agit de déterminer s'il bénéficie de l'indépendance requise.

2.2.4 Enfin, dans le cadre de l'examen de la question de l'assujettissement subjectif, il importe peu de savoir comment l'assujetti a comptabilisé ses chiffres d'affaire (cf. décision de la CRC 2003-021 du 24 septembre 2003 consid. 4c, confirmée par l'arrêt du Tribunal fédéral 2A.520/2003 déjà cité). Le fait que l'entreprise réalise ou non un bénéfice est pareillement irrelevant; l'art. 17 al. 1 OTVA n'exige pas en effet que l'activité tende à générer des bénéfices. Ce n'est d'ailleurs pas le bénéfice réalisé par l'opération qui sert de base de calcul à la TVA, mais bien la contre-prestation elle-même (art. 26 OTVA) (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2A.197/2005 du 28 décembre 2005 consid. 3.2; arrêt du Tribunal fédéral 2A.501/2001 du 27 mai 2002 in Revue de droit administratif et de droit fiscal [RDAF] 2003 I p. 14 ss, consid. 2.1; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1439/2006 du 18 juin 2007 consid. 2.1).

2.2.5 S'agissant plus spécialement des collectivités publiques, de leurs services et des groupements de collectivités publiques, les mêmes conditions que celles qui prévalent pour les autres assujettis sont applicables. Ainsi, l'indépendance constitue une prémisse incontournable (cf. arrêt du

Tribunal administratif fédéral A-1432/2006 du 12 juillet 2007 consid. 2.2.2; décision de la CRC du 21 février 2000 in Jurisprudence des autorités administratives de la Confédération [JAAC] 64.113 consid. 4b; GERHARD SCHAFROTH/DOMINIK ROMANG, op. cit., n° 23 ad art. 23). Il a ainsi été jugé qu'un office du tourisme était indépendant par rapport à une commune, même si cette dernière exerçait un contrôle sur son activité, en rapport avec la gestion de fonds publics et la perception par l'office en question de taxes de séjour et de sport, dans la mesure où le dit office disposait d'une structure ainsi que d'une organisation propre pour l'exécution de ses tâches (d'intérêt public), n'était pas incorporé dans la structure hiérarchique de la commune et ne se trouvait pas en lien de subordination avec celle-ci (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2A.233/1997 du 25 août 2000 consid. 3). On peut également citer le cas d'un organisme intercommunal formé de diverses communes et géré par un comité formé de représentants de celles-ci, ayant notamment pour tâche d'exploiter des installations sportives et d'encaisser une taxe de séjour, dont l'indépendance est apparue à ce point évidente qu'elle n'a pas été débattue (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2A.410/2006 du 18 janvier 2007).

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 (art. 17 al. 4, 2ème phrase, OTVA), ce qui est encore censé être le cas, d'après la pratique administrative, si le chiffre d'affaires résultant de prestations imposables à des tiers ne dépasse pas Fr. 25'000.- par an (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1347/2006 du 20 avril 2007 consid. 2.2). Cette pratique administrative est désormais codifiée à l'art. 23 al. 1 LTVA (cf. DIETER METZGER, Kurzkommentar zum Mehrwertsteuergesetz, Muri/Berne 2000, p. 85 ch. 1).

3.

3.1 Le principe de la protection de la bonne foi, inscrit à l'art. 2 du Code civil suisse du 10 décembre 1907 (CC, RS 210), est un principe général du droit valable également en droit public, découlant à ce titre directement de l'art. 9 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst., RS 101; art. 4 al. 1 aCst; ANDREAS AUER/GIORGIO MALINVERNI/MICHEL HOTTELIER, Droit constitutionnel suisse, vol. II, Les droits fondamentaux, Berne 2000, ch. 1115 ss; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER, Grundriss des allgemeinen Verwaltungsrechts, 3ème éd., Zurich 1998, n° 521 ss, spéc. 532 et 563 ss; BLAISE KNAPP, Précis de droit administratif, 4ème éd., Bâle et Francfort-sur-le-Main 1991, n° 497). Il énonce qu'un comportement loyal et digne de confiance doit présider dans les rapports entre l'Etat et l'administré (cf. PIERRE MOOR, Droit administratif, vol. I, 2ème éd., Berne 1994, p. 428) et protège la confiance légitime que le citoyen a placée dans les assurances reçues de l'autorité ou dans tout autre comportement adopté par celle-ci et suscitant une expectative déterminée (ATF 126 II 377 consid. 3a, 122 II 113 consid. 3b/cc, 128 II 112 consid. 10b/aa).

3.2 Il ne se limite toutefois pas à protéger la confiance de l'administré envers l'administration mais est également opposable, en droit public, à une personne privée, en particulier sous l'angle de l'interdiction des comportements contradictoires et de l'interdiction de l'abus de droit. Se comporte par exemple de manière contradictoire celui qui, après avoir donné un accord ou un consentement qui lui a permis d'obtenir une décision qui lui était favorable, le remet en cause ultérieurement de manière expresse ou tacite. Un tel comportement ne mérite pas la protection du droit. Il en va de même lorsqu'un administré commet un abus de droit, c'est-à-dire lorsqu'il détourne une institution juridique de son but, au profit d'intérêts qu'elle n'est pas destinée à protéger (cf. ATF 119 Ia 227, 110 Ib 336 consid. 3a; décision de la CRD 2004-052 du 29 juillet 2004 in JAAC 69.16 consid. 2a et 2b/bb; RENÉ A. RHINOW / BEAT KRÄHENMANN, Schweizerische Verwaltungsrechtsprechung, Ergänzungsband, Basel und Frankfurt am Main 1990, N° 77, p. 246 ss). S'agissant du lien entre les deux violations précitées du principe de la bonne foi, il faut rappeler que lorsque l'attitude contradictoire est patente, elle constitue un abus de droit, un venire contra factum proprium (au sens de l'ATF 123 III 228 consid. 4c et 4d; cf. également décision de la CRC 1999-155 du 13 juillet 2001 consid. 6e [confirmée par un arrêt du Tribunal fédéral 2A.405/2001 du 19 avril 2002]).

3.3 La jurisprudence en matière de taxe sur la valeur ajoutée a eu à trancher diverses affaires mettant en cause le principe de l'interdiction de comportements contradictoires. Le système de la TVA étant fondé sur le principe de l'auto-taxation, le Tribunal fédéral a déduit que l'assujetti était lié par les décomptes remis lorsqu'il n'émettait pas de réserve quant à son assujettissement, le montant de l'impôt ou l'impôt préalable indiqué, dans la mesure où il constatait ainsi le montant d'impôt à payer et exprimait qu'il était prêt à le régler. L'assujetti ne pouvait donc prétendre ultérieurement s'être trouvé dans l'erreur (cf. arrêts du Tribunal fédéral 2A.304/2003 du 14 novembre 2003 consid. 3.5, 2A.321/2002 du 2 juin 2003 consid. 2.4.3.3 et 2A.320/2002 du 2 juin 2003 consid. 3.4.3.3). Dans le même sens, la Commission de recours en matière de contributions a considéré, s'agissant d'un assujetti qui avait déposé une demande d'assujettissement volontaire, que ce dernier était lié par les déclarations qu'il avait émises sans réserve et ne pouvait revenir sur ces dernières au risque de commettre un éventuel abus de droit (cf. décision de la CRC 2003-143 du 4 novembre 2005 consid. 6c/aa). L'assujetti est également lié par les versements qu'il a effectués au profit de l'AFC au terme de ses décomptes d'impôt sans formuler de réserve, de sorte que s'il s'avère par la suite que les prestations considérées ne se situaient pas dans le champ de l'impôt, il ne peut malgré cela obtenir rétrocession de la TVA payée (cf. décision de la CRC 2004-069 du 2 août 2006 consid. 4a/bb).

3.4 Enfin, sous l'angle de l'abus de droit, la Commission fédérale de recours en matière de contributions a tranché le cas d'un assujetti qui – pour s'opposer à une reprise fiscale - avait fait valoir qu'il ne constituait pas une société simple valable au regard du droit civil, ce alors même qu'il s'était

annoncé comme telle à l'AFC au moyen du formulaire d'assujettissement, avait été immatriculé sous cette forme au registre des contribuables et avait agi en son nom dans le cadre des relations commerciales, c'est-à-dire vis-à-vis des tiers et notamment de l'AFC. Il y avait abus de droit et « venire contra factum proprium » à invoquer sa propre inexistence sur le plan du droit civil, dès lors que l'assujetti avait rempli ses décomptes d'impôt et réclamé la déduction de l'impôt préalable depuis son immatriculation (cf. décision de la CRC 2003-136 du 14 juillet 2005 consid. 4c).

4. En l'espèce, compte tenu de l'objet du litige, il convient d'analyser en premier lieu si le centre sportif de X._____ remplit les conditions de l'indépendance, les autres motifs entraînant son assujettissement n'étant pas contestés (consid. 4.1 ci-après). Dans un deuxième temps, le cas échéant par abondance de motivation, il siéra d'examiner le bien-fondé de la reprise de l'AFC à la lumière du principe de la bonne foi, sous l'angle d'un éventuel comportement contradictoire du recourant (consid. 4.2 ci-après). Enfin, au vu de la seule lecture du dossier, certains éléments méritent une attention particulière, au point d'être examinés d'office par le Tribunal de céans (consid. 4.3. ci-après).

4.1

4.1.1 Le centre sportif de X._____ a été constitué au terme d'une convention du 26 février 1991 entre canton Z._____ et la Municipalité de Y._____ (cf. annexe n° ** à la pièce n° ** du dossier de l'AFC). Selon son intitulé, celle-ci est relative à la gestion, à l'utilisation et à la répartition des frais d'exploitation des installations de sport utilisées en commun. Les deux parties ont délégué la responsabilité de la gestion des installations à une commission mixte, composée de représentants du canton et de la municipalité (art. 3 de la dite convention) et présidée par un représentant du canton (art. 4 al. 1 de la dite convention). Il importe peu de déterminer précisément quelle forme juridique revêt cette association et si elle bénéficie de la capacité juridique, étant donné que ces critères ne jouent aucun rôle dans le cadre de l'analyse de l'assujettissement (cf. consid. 2.1 ci-avant). Il n'est donc pas déterminant de savoir s'il faut lui prêter le statut de société simple, comme l'a fait l'AFC. Il suffit de considérer que deux collectivités publiques concernées se sont associées dans le but d'utiliser et de gérer certaines installations leur appartenant. Cette situation n'est pas unique et s'apparente même fortement à celle dont a eu à connaître le Tribunal fédéral dans l'affaire mettant en cause les Installations sportives et touristiques de Crans-sur-Sierre, où il s'agissait d'un organisme intercommunal formé de diverses communes et géré par un comité formé de représentants de celle-ci, ayant notamment pour tâche d'exploiter des installations sportives (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2A.410/2006 du 18 janvier 2007).

4.1.2 Demeure en revanche à déterminer si cette association de collectivités publiques constitue un contribuable distinct sur le plan de la taxe sur la valeur ajoutée. Il s'agit donc d'un problème d'exercice d'une activité

indépendante en tant que telle (cf. ci-avant consid. 2.2.3). L'analyse de l'indépendance doit être orientée selon une perspective commerciale, c'est-à-dire en fonction de la manière dont se présente le sujet par rapport aux tiers. Il importe de savoir comment ces derniers perçoivent objectivement l'offre de prestation qui leur est faite, c'est-à-dire à qui ils l'attribuent. On note à ce sujet que le centre sportif de X._____ agit sous cette même raison sociale, c'est-à-dire en son propre nom, dans ses relations avec les tiers. Il se démarque des collectivités publiques qui le composent comme formant une entité distincte active en son propre nom dans le circuit commercial. Il fait usage d'une entête qui l'identifie comme tel vis-à-vis des tiers (« centre sportif de X._____ »). Sa correspondance est établie et signée au nom de la « Commission de gestion du centre sportif ». Les factures et confirmations de réservation relatives à l'utilisation des installations, soit notamment des salles et de la piscine, sont éditées à son entête (cf. pièces référencées n° ** du dossier de l'AFC). Pour la plupart, les factures mentionnent une formule du type « Vous voudrez bien vous acquitter de ce montant (...) sur notre CCP (X), au moyen du bulletin de versement annexé ».

Il faut rappeler à ce stade que la facture constitue la clé de voûte du système de la TVA (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1438/2006 du 11 juin 2007 consid. 3.2), de sorte que ces éléments revêtent une importance accrue. Il s'avère dès lors évident au regard de ce qui précède que le centre sportif de X._____ agit en son propre nom dans ses relations avec ses clients et que ces derniers le perçoivent comme le sujet qui leur fournit la prestation considérée.

4.1.3 Par ailleurs, au regard de ce qui précède, le critère du risque économique supporté par le sujet considéré apparaît secondaire; il n'y a dès lors pas lieu d'entrer dans ce débat (cf. consid. 2.2.3 ci-avant). On relèvera au surplus que le centre sportif de X._____ dispose d'une organisation propre pour l'exécution de ses tâches puisqu'il a pour organe une commission mixte ainsi qu'un président. Leurs compétences s'étendent à toutes opérations nécessaires pour atteindre le but poursuivi, soit parvenir à une utilisation optimale des installations de sport appartenant au canton et à la municipalité et obtenir une organisation rationnelle de l'entretien et des nettoyages (utilisation, nettoyage et entretien des bâtiments, installations et terrains concernés, gestion du personnel nécessaire et répartition des frais qui en découlent; cf. art. 2 al. 1 de la convention du 26 février 1991 déjà citée). Elles sont donc en soi limitées. Toutefois cette limitation s'inscrit simplement dans le cadre du but social et n'est pas assimilable à un rapport hiérarchique ou un lien de subordination. On voit bien, à lire l'énumération des compétences dévolues à la commission de gestion, telle qu'elle ressort de la convention liant le canton et la municipalité, que l'autonomie du centre sportif a été bridée sur quelques points précis, à savoir la création de nouveaux postes de travail (ainsi que l'échelle de traitement applicable) et la nécessité de soumettre le budget à l'approbation du Parlement cantonal et du Conseil municipal. Il faut mettre

cela en relation la prise en charge du déficit par les collectivités publiques susmentionnées, ce qui implique certainement un certain contrôle sur les postes de charges les plus importants. On ne saurait pour autant retenir que le centre sportif de X._____ aurait été privé de l'essentiel de ses compétences décisionnelles.

4.1.4 Il est manifeste que le canton ainsi que la municipalité ont voulu doter le centre sportif d'un organe apte à prendre les décisions qui s'imposent au jour le jour sans avoir à en référer à quiconque. Ils ont ainsi renoncé à placer à sa tête une personne qui, en simple exécutant, aurait pris ses instructions de ses supérieurs hiérarchiques; ils ont bien plutôt choisi de constituer une commission de gestion formée de membres du canton et de la municipalité. A cela s'ajoute qu'ils ont réglé par avance les rapports de force ou pour ainsi dire l'équilibre des opinions au sein de cette commission de gestion, en prévoyant une composition paritaire relativement égalitaire (sous réserve de la présidence), ce qui procède certainement d'une réflexion sur l'autonomie de pouvoir concédée, laquelle n'est pas moindre. Il est certes constant que le gouvernement de Canton Z._____ ainsi que le Conseil municipal de ******* exercent une surveillance sur l'activité de la commission de gestion (art. 3 de la convention du 26 février 1991 déjà citée). Il est pareillement indéniable que le budget du centre sportif doit être approuvé, ce qui participe également de cette surveillance. Toutefois, un tel contrôle découle naturellement de la gestion de fonds publics, puisque le centre sportif est alimenté par les contributions à la couverture du déficit du canton et de la municipalité et que les décisions de la commission de gestion, ou de son président, ont une influence directe sur le résultat de l'exercice. Il n'enlève rien à l'indépendance du recourant. Un tel contrôle n'a d'ailleurs pas été jugé crucial dans d'autres affaires tranchées par le passé (cf. consid. 2.2.5 ci-avant). Le fait que le centre sportif ne tenait pas de comptabilité propre, c'est-à-dire distincte de celle du canton, ne revêt pareillement aucune importance étant donné que le mode de comptabilisation est irrelevant dans le cadre de l'examen de l'assujettissement. Il en va de même de l'absence de bénéfice réalisé (cf. consid. 2.2.4 ci-avant).

4.1.5 Enfin, sur le plan de l'assujettissement, on doit encore s'interroger sur la question de l'application de l'art. 17 al. 4 OTVA au cas d'espèce. Toutefois, d'une part, il est patent que le centre sportif de X._____ n'effectue pas de tâches relevant de la puissance publique dans la mesure où il n'existe aucun lien de subordination entre l'assujetti et ses clients pour les prestations qu'il leur fournit et au surplus aucune réglementation de droit public contraignante vis-à-vis de ces derniers (cf. ATF 125 II 490 consid. 8b; arrêt du Tribunal fédéral 2A.166/2005 du 8 mai 2006 consid. 7; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1432/2006 du 12 juillet 2007 consid. 2.3). D'autre part, on doit certes considérer que sont réunies les conditions d'un groupement de collectivités publiques au sens de l'art. 17 al. 4, deuxième phrase, OTVA. Il n'empêche que les prestations du centre sportif s'adressent également au public, c'est-à-dire à des tiers autres que des collectivités publiques, ce pour un montant largement

supérieur à Fr. 25'000.- par année (cf. annexe 1 à la pièce n° 10 du dossier de l'AFC). Cette disposition n'est donc pas applicable.

L'ensemble de ces éléments ne font donc que confirmer que le centre sportif de X._____ dispose sur le plan de la TVA de l'indépendance requise pour l'assujettissement. Le recours doit être rejeté.

4.2 Par abondance de motifs, Le Tribunal de céans observe qu'une conclusion identique s'impose au terme d'une analyse fondée sur l'interdiction des comportements contradictoires, découlant de l'art. 9 Cst. (cf. consid. 3.1 et 3.2 ci-avant).

4.2.1 A cet égard, il est intéressant de noter que le centre sportif de X._____ a été inscrit au registre des contribuables sur la base d'un questionnaire pour l'assujettissement qui indiquait spécifiquement cette raison sociale sous la rubrique correspondante. On pourrait certes opposer à cela la mention apposée, selon laquelle il s'agissait d'une collectivité publique, ainsi que le tampon de la Trésorerie générale de Canton Z._____, laquelle a signé ce formulaire. Toutefois, ceci n'empêche pas que le centre sportif de X._____ s'est comporté par la suite vis-à-vis de l'AFC comme contribuable, facturant la TVA, la décomptant avec l'AFC et lui reversant le montant résultant de ses décomptes d'impôt, le tout sans exprimer aucune réserve. Or, selon la jurisprudence constante, ce comportement est hautement significatif, puisque l'assujetti manifeste ainsi qu'il reconnaît son assujettissement et est prêt à régler le montant indiqué (cf. consid. 3.3 ci-avant). Le recourant ne peut donc prétendre par la suite qu'il s'est trouvé dans l'erreur et contester rétrospectivement son assujettissement.

4.2.2 Ce comportement est d'ailleurs d'autant plus contradictoire que le dossier contient également une correspondance du centre sportif de X._____ du 6 février 2001 à l'adresse de l'AFC, dans laquelle l'assujetti s'exprime sur l'imposition, respectivement l'exclusion de certaines prestations depuis l'entrée en vigueur de la LTVA et déduit que dorénavant dans son cas seules les entrées individuelles à la piscine devraient encore être imposées (cf. pièce n° ** du dossier de l'AFC). L'attitude du recourant va manifestement à l'encontre de la bonne foi et ne saurait être protégée. Ceci ne fait donc que confirmer la conclusion qui s'impose au terme de l'analyse de l'indépendance du recourant, condition matérielle déterminante pour l'assujettissement. Sous cet aspect, le recours s'avère donc également mal fondé.

Au surplus, même sous l'angle du principe de l'unité de l'entreprise, la perspective d'un non-assujettissement du recourant apparaîtrait manifestement vaine. En effet, ledit principe, repris dans le système de la TVA, énonce certes, dans sa teneur première, que l'assujetti doit imposer tous ces chiffres d'affaires, provenant de toutes les branches de son activité (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1382/2006 du 19 juillet 2007 consid. 2.3 et les références citées). Mais il est aussi appliqué par l'autorité fiscale pour réunir des entités distinctes juridiquement, alors

qu'elles forment une entité économique unique. En effet, il s'agit d'éviter que par des séparations, en soi légales mais factices, les opérateurs abusent de leur droit de constituer des entités séparées, afin par exemple d'éviter un assujettissement (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2A.222/2002 consid. 3.1 et 3.2, arrêt du Tribunal fédéral 2A.75/2002 du 9 août 2002 consid. 3 in Archives de droit fiscal suisse [Archives] vol. 71 p. 305; voir aussi décision de la CRC 2001-066 du 18 novembre 2002 in JAAC 70.8 consid. 2c). Le principe de l'unité ne peut donc pas être revendiqué par l'assujetti, car il a précisément pour fondement moderne d'éviter ses propres tentatives potentielles d'abus de droit. En l'espèce, c'est à dessein que le Centre sportif a été créé en qualité d'entité distincte, voulu comme telle par les parties et remplissant clairement, après analyse, les conditions de l'indépendance TVA. A l'évidence, le recourant ne saurait donc bénéficier de l'application du principe de l'unité de l'entreprise, en contradiction flagrante avec la configuration juridique et économique qu'il a lui-même choisi et dont il doit supporter les conséquences (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1689/2006 du 13 août 2007 consid. 2.4 et les références citées). Enfin, le recourant ne peut davantage se prévaloir de la décision de la Commission fédérale de recours en matière de contributions référencée CRC 1999-119 du 21 février 2000 (in JAAC 64.113 consid. 3c), dès lors que l'entité considérée dans le cas d'espèce n'était précisément pas indépendante.

4.3 Doivent cependant encore être abordés certains points délicats, dont l'examen s'impose en raison de l''importance du principe inquisitoire.

4.3.1 En premier lieu, bien que le grief ne soit pas soulevé par le recourant, on peut se demander si celui-ci - même indépendant - n'a pas agi en qualité de représentant direct du Canton Z._____ et de la Municipalité de Y._____. Si tel était le cas, l'on se trouverait en présence d'opérations effectuées par une entité certes indépendante, mais agissant comme simple représentante directe, les opérations en cause étant imposables auprès des seuls représentés. Or, il n'en est rien. Même si l'introduction récente de l'art. 45a de l'ordonnance relative à la loi sur la TVA (OLTVA, RS 641.201) a atténué le formalisme de l'administration en la matière (Christoph M. Meier/ Ivo Pollini, Schweiz-EU: Unterschiede im MWST- und Zoll-Recht, in Revue fiscale 2007, n° 7-8, p. 559 ch. 4.9 in fine; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1402/2006 du 17 juillet 2007 consid. 2.3 in fine), il n'en reste pas moins que la teneur de la loi demeure inchangée, notamment l'exigence – matérielle - d'agir *expressément au nom et pour le compte d'autrui* (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1383/2006 du 19 juillet 2007 consid. 3.4.3). La seule citation du représenté ou d'un rapport de représentation ne suffit donc pas (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2A.273/2002 du 13 janvier 2003 consid. 3.2.3), ni le fait que le client connaisse l'identité des représentés ou que l'on agisse pour le compte d'autrui sans citer l'identité du représenté (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2A.520/2003 du 20 janvier 2005, consid. 6.7).

Certes, dans le cas présent, les tiers perçoivent certainement sur le vu des

factures et de la correspondance du centre sportif la relation entre celui-ci et le Canton Z._____ ainsi que la Municipalité de Y._____. On trouve en effet, en entête de la correspondance commerciale du dit centre, deux écussons qui sont ceux du canton et de la municipalité concernée. Par ailleurs, il y est également indiqué « Installations sportives cogérées par Canton Z._____ et la Municipalité de Y._____ ». Cependant, ces éléments ne changent rien au fait que le centre sportif de X._____ constitue le sujet fiscal qui fournit la prestation; la mention des collectivités publiques qui le composent n'a pas pour effet de lui substituer l'une ou l'autre dans le cadre de la transaction commerciale. Elle fait même en sorte de démarquer le centre sportif de X._____ de celles-ci, dans le sens où il parfaitement clair qu'il est le fruit d'une association. Il n'y a donc guère de confusion possible dans l'esprit des tiers. Ces derniers attribuent objectivement la prestation qu'ils reçoivent au centre sportif de X._____ qui leur adresse ses factures en son propre nom et non pas au Canton Z._____ou à la Municipalité de Y._____, lesquels n'interviennent pas directement en leur propre nom vis-à-vis des clients.

Certes encore, les bulletins de versement joints aux factures éditées par le centre sportif de X._____ mentionnent à titre de bénéficiaire Canton Z._____, service caisse et comptabilité à ******* (cf. pièces référencées sous n° ** du dossier de l'AFC). Effectivement, la convention conclue le 26 février 1991 entre le canton et la municipalité précise à son article 21 que les recettes tirées des droits d'entrée et de la location sont directement versées à canton Z._____ (compte *******) et comptabilisées dans les comptes de celle-ci (cf. pièce n° ** annexe à la pièce n° ** du dossier de l'AFC). Cela ne change toutefois rien à ce qui précède. On ne saurait dire sur la base de cette indication figurant sur le bulletin de versement, au sujet de laquelle au surplus aucune explication n'est donnée aux tiers, que le centre sportif de X._____ n'agissait pas en son nom mais en celui du canton, ce d'autant que nombre de factures établies par le centre sportif mentionnent à ce sujet « notre CCP » par quoi le tiers peut légitimement comprendre qu'il s'agit de celui du centre sportif. Il s'ensuit que le recourant, indépendant, n'a pas non plus, sous cet angle d'analyse, agi en qualité de représentant direct.

4.3.2 Cela dit, l'assujettissement du recourant étant confirmée, l'analyse du dossier, toujours dictée par le principe inquisitoire, révèle qu'une facture du 16 mars 1998 adressée par Canton Z._____ à W._____, pour un montant de Fr. ******* (pièce référencée sous n° ** du dossier de l'AFC), a apparemment été retenue dans le calcul du chiffre d'affaire déterminant l'assujettissement, alors qu'elle doit être attribuée à Canton Z._____. Toutefois, vu son montant, la prise en compte erronée de cette facture ne conduit pas à dénier l'assujettissement du recourant. En effet, celui-ci réalise pour chacune des années considérées un chiffre d'affaire dépassant largement le montant limite déterminant l'assujettissement, à savoir Fr. 75'000.- (cf. pièce n° ** du dossier de l'AFC). Cette facture ne change donc rien à l'assujettissement. En revanche, sur le plan du chiffre

d'affaires imposable, elle modifie le montant de la reprise fiscale, dans la mesure où elle a été prise en compte dans le décompte complémentaire litigieux. Il demeure une certaine incertitude quant à savoir si la reprise fiscale querellée (cf. point ** [« contributions des membres de la convention à la couverture du déficit du centre sportif »] du détail du décompte complémentaire du 9 juin 1998, sous pièces n° ** et ** du dossier de l'AFC) porte bien sur cette facture, étant donné que le montant de même que la date semblent correspondre mais que la désignation est différente (« participation du *******, non comptabilisée et non déclarée au 31.12.1997 »). Au vu de cela, le recours est partiellement admis s'agissant de la prise en compte éventuelle de cette facture dans le cadre de la reprise fiscale et la cause doit être renvoyée à l'AFC afin qu'elle corrige le cas échéant le montant de cette reprise.

5.

5.1 Conformément à l'art. 63 al. 1 PA, les frais de procédure, lesquels comprennent en règle générale l'émolument d'arrêté, les émoluments de chancellerie et les débours, sont mis dans le dispositif à la charge de la partie qui succombe. Si celle-ci n'est déboutée que partiellement, ces frais sont réduits. L'autorité de recours impute, dans le dispositif, l'avance sur les frais de procédure correspondants et rembourse le surplus éventuel (art. 1 ss, plus particulièrement art. 5 al. 3 de l'ordonnance sur les frais et indemnités en procédure administrative du 10 septembre 1969 [RS 172.041.0]). En outre, aucun frais de procédure n'est mis à la charge de l'autorité inférieure déboutée (art. 63 al. 2 PA). Finalement, des frais de procédure ne peuvent être mis à la charge de la partie qui a gain de cause que si elle les a occasionnés en violant les règles de procédure (art. 63 al. 3 PA).

5.2 Aux termes de l'art. 64 al. 1 PA, applicable par renvoi de l'art. 37 LTAF, l'autorité de recours peut allouer, d'office ou sur requête, à la partie ayant entièrement ou partiellement obtenu gain de cause, une indemnité pour les frais indispensables et particulièrement élevés qui lui ont été occasionnés (voir également art. 7 du règlement du 11 décembre 2006 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral [FITAF, RS 173.320.2]). Il faut entendre par là les frais de quelque importance absolument nécessaires à une défense efficace, eu égard à la nature de l'affaire, à la capacité des parties et au comportement de l'autorité (cf. André Grisel, Traité de droit administratif, vol. II, Neuchâtel 1984, p 848; Jean-François Poudret, Commentaire de la loi fédérale d'organisation judiciaire du 16 décembre 1943, vol. V, Berne 1992, ad art. 159, ch. 1).

5.3 En l'espèce, le recourant succombe s'agissant de la question de son assujettissement lequel est confirmé. Le recourant obtient en revanche gain de cause s'agissant de la reprise fiscale portant sur les contributions du canton et de la municipalité à son déficit d'exploitation, l'AFC ayant rectifié ses conclusions sur ce point. Les autres éléments de la reprise fiscale s'avèrent bien fondés sous réserve de l'examen par l'AFC du point

de savoir si la reprise a également porté sur une certaine facture (cf. consid. 4.3.2 ci-avant), laquelle n'est pas attribuable au recourant. Sommes toutes, l'issue du litige justifie de mettre à la charge du recourant des frais de procédure réduits à Fr. 1'500.-. Le recourant ayant versé deux montants à titre d'avance sur les dits frais de procédure, à savoir Fr. 1'700.- (par l'intermédiaire de la Municipalité de Y._____) et Fr. 1'700.- (par l'intermédiaire de Canton Z._____), totalisant Fr. 3'400.-, le solde correspondant à Fr. 1'900.- doit lui être restitué dès l'entrée en force du présent arrêt. Par ailleurs, compte tenu de l'intervention d'un avocat, il lui est alloué un montant de Fr. 3'000.- à titre de dépens, pareillement réduits.

Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :

1. Le recours est partiellement admis au sens des considérants 1.3.1 et 4.3.2. Il est rejeté pour le surplus.

2. La décision sur réclamation de l'Administration fédérale des contributions du 26 octobre 2005 est annulée dans la mesure où elle concerne la reprise fiscale portant sur les contributions versées par Canton Z._____ ainsi que la Municipalité de Y._____ (point ** du détail du décompte complémentaire du 9 juin 1998 [« contributions des membres de la convention à la couverture du déficit du centre sportif »]). Elle est confirmée pour le surplus.

3. La cause est renvoyée à l'Administration fédérale des contributions afin qu'elle calcule la réduction de la déduction de l'impôt préalable liée aux contributions au déficit selon le considérant 1.3.1 et qu'elle corrige la reprise fiscale dans la mesure prescrite au considérant 4.3.2.

4. Les frais de procédure par Fr. 1'500.- sont mis à la charge du recourant et imputés sur l'avance de frais totale de Fr. 3'400.-, le surplus par Fr. 1'900.- lui étant remboursé dès l'entrée en force du présent arrêt.

5. L'Administration fédérale des contributions est tenue de verser au recourant une indemnité de dépens de Fr. 3'000.-.

6. Le présent arrêt est communiqué :

   - au recourant (en deux exemplaires dont l'un adressé à Canton Z._____ et l'autre à *******; acte judiciaire).

   - à l'autorité intimée (n° de réf. AFC *******; acte judiciaire).

Le Président de la Chambre: La Greffière:

Thomas Stadelmann Marie-Chantal May Canellas

Voies de droit

Contre le présent arrêt, un recours en matière de droit public peut être adressé au Tribunal fédéral. Il doit être déposé dans les trente jours qui suivent la notification de l'expédition complète, accompagné de l'arrêt attaqué. Le mémoire de recours, rédigé dans une langue officielle, doit indiquer les conclusions, motifs et moyens de preuve et être signé. Il doit être remis au plus tard le dernier jour du délai, soit au Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14, soit, à son attention, à La Poste Suisse ou à une représentation diplomatique ou consulaire suisse (cf. art. 42, 48, 54 et 100 de la loi sur le Tribunal fédéral du 17 juin 2005 [LTF], RS 173.110).

Date d'expédition :