



CRC 2002-105

Président : Pascal Mollard
Juges : Barbara Merz Wipfli ; Xavier Oberson
Greffière : Anne Tissot Benedetto

Décision du 2 août 2004

en la cause

X, recourante,

contre

L'Administration fédérale des contributions, Division principale de la taxe sur la valeur ajoutée, Schwarztorstrasse 50, 3003 Berne (Réf. ...)

concernant

la taxe sur la valeur ajoutée ;
prestations de services ; exportation de services ;
fin de l'assujettissement

Attendu :

1. Que la société X est une société anonyme, actuellement en liquidation selon l'extrait du registre du commerce du 22 juin 2004, laquelle a été immatriculée au registre de l'Administration fédérale des contributions (AFC) en qualité d'assujettie au sens de l'art. 17 de l'ordonnance du 22 juin 1994 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (OTVA ; RO 1994 1464 et les modifications ultérieures) du 1^{er} janvier 1995 jusqu'au 30 septembre 1999 ;

2. Que suite à sa requête en ce sens, dite société reçut de l'AFC l'autorisation de calculer la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) selon les contre-prestations reçues, ceci avec effet au 1^{er} janvier 1995 (pièce n° 2 produite par l'autorité intimée) ;
3. Que lors d'un contrôle opéré auprès de cette dernière en date du 12 novembre 1999, l'AFC constata des inexactitudes dans l'imposition de son chiffre d'affaires et établit à cette même date le décompte complémentaire n° ..., réclamant un montant de Fr. 31'365.-, plus intérêts moratoires dès le 28 février 1998 (selon une échéance moyenne), au titre de la TVA pour les périodes fiscales du 1^{er} trimestre 1995 au 3^{ème} trimestre 1999 (du 1^{er} janvier 1995 au 30 septembre 1999) en raison, d'une part, des prestations de conseil et de marketing effectuées en faveur d'une société offshore, Z, sise à ..., facturées à hauteur de Fr. 215'425.- pour l'année 1995 et de Fr. 164'500.- pour l'année 1996 et, d'autre part, des prestations de secrétariat fournies à une administratrice de la société, A, pour un montant global de Fr. 133'992.20 selon factures émises les 16 janvier 1997 et 31 décembre 1998 ;
4. Que par courrier du 10 août 2000, la société X contesta le bien fondé de l'entier du décompte complémentaire précité, contraignant l'AFC à confirmer la dette fiscale résultant dudit décompte par décision formelle du 30 mai 2001 ;
5. Qu'à l'encontre de cette décision, X déposa par acte du 28 juin 2001 une réclamation, laquelle fut rejetée par décision au fond du 8 juillet 2002 ;
6. Que X (ci-après : la recourante) a interjeté recours contre la décision sur réclamation précitée auprès de la Commission fédérale de recours en matière de contributions (ci-après : la Commission de céans ou de recours) par mémoire du 6 septembre 2002, par lequel elle fait valoir en substance que les prestations litigieuses ne peuvent donner lieu à la perception de l'impôt, l'encaissement effectif de la contre-prestation étant incertain s'agissant des prestations de secrétariat et les exigences de preuve de l'exportation et de l'utilisation à l'étranger des prestations de conseil et de marketing en faveur d'une société de domicile étrangère étant manifestement excessives, respectivement ne lui étant pas opposables au regard du principe de la bonne foi et du fait que la pratique administrative développée sur ce point n'a été adoptée que postérieurement aux prestations en cause ;
7. Que par réponse du 4 novembre 2002, l'AFC a conclu au rejet du présent recours ;
8. Qu'il sied d'entrer en matière sur ce dernier, dans la mesure où il a été déposé en temps utile et respecte les exigences minimales ressortant des art. 51 et 52 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA ; RS 172.021) ;
9. Qu'en l'espèce, l'art. 94 de la loi fédérale du 2 septembre 1999 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (LTVA; RS 641.20) n'entrant pas en considération, seule l'OTVA demeure applicable aux faits de la présente cause qui se sont déroulés avant le 1^{er} janvier 2001,

soit avant l'entrée en vigueur de la loi fédérale précitée (voir Arrêté du Conseil fédéral du 29 mars 2000 [RO 2000 1346]) ;

Considérant :

I.

10. Que sont soumises à l'impôt, à moins d'être expressément exonérées au sens impropre (art. 14 OTVA), les livraisons (art. 5 OTVA) et les prestations de services (art. 6 OTVA) fournies à titre onéreux sur territoire suisse au sens de l'art. 4 al. 1 let. a et b ;
11. Qu'aux termes de l'art. 12 al. 1 OTVA – s'inspirant du principe de la territorialité – le lieu d'une prestation de services est réputé être l'endroit où le prestataire a son siège social ou un établissement stable à partir duquel la prestation de services est fournie ou, à défaut d'un tel siège ou d'un tel établissement stable, le lieu de son domicile ou l'endroit à partir duquel il exerce son activité (cf. décisions de la Commission de recours du 8 octobre 2003, in Jurisprudence des autorités administratives de la Confédération [JAAC] 68.53 consid. 5b et références citées ; du 15 novembre 1999, in TVA/MWST/VAT-Journal 2/00, consid. 3d et du 18 novembre 1998, non publiée, en la cause S. [CRC 1997-076], consid. 3b/aa ; Xavier Oberson, Les principes constitutionnels et directeurs régissant la taxe sur la valeur ajoutée, in Revue de droit administratif et de droit fiscal [RDAF] 1997 II p. 41 ; Daniel Riedo, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Berne 1999, p. 62 ; Alois Camenzind, Internationale Aspekte bei der Mehrwertsteuer [insbesondere im Zusammenhang mit Dienstleistungen], in Archives de droit fiscal suisse [Archives] 63 368) ;
12. Qu'il s'ensuit que les prestations de services fournies à l'étranger ne sont pas imposées ;
13. Que sous le régime de l'OTVA, en application du principe du pays de destination, l'exportation des prestations de services opérées sur territoire suisse est également exonérée avec droit à déduction, pour autant qu'elles aient été effectuées à destination de l'étranger (cf. à ce sujet, arrêt du Tribunal fédéral du 27 février 2002, publié dans la Revue fiscale [STR] 12/2002 p. 822 ss, 826 consid. 4, confirmant la décision de la Commission de céans du 7 mars 2001, en la cause L. [CRC 2000-039]) ;
14. Que pour de telles exportations, il ne peut y avoir exonération avec droit à la déduction de l'impôt préalable que si l'on peut prouver que la prestation est véritablement consommée à l'étranger, comme le précise l'art. 15 al. 2 let. 1 OTVA, qui stipule précisément que sont exonérées de l'impôt les « autres prestations de services imposables qui sont fournies à un destinataire ayant son siège social ou son domicile à l'étranger, à condition qu'elles soient utilisées ou exploitées à l'étranger » ;

15. Qu'au sens de cette disposition, les conditions permettant de bénéficier de l'exonération sont donc au nombre de deux (cumulatives et non alternatives) : premièrement, que le destinataire ait son siège social ou domicile à l'étranger et, deuxièmement, que la prestation soit utilisée ou exploitée à l'étranger ;
16. Que dans la mesure où la condition du siège social, respectivement du domicile, est la condition essentielle, la condition supplémentaire de l'usage à l'étranger ayant été introduite pour éviter d'éventuels abus, si le destinataire de la prestation a son siège social, respectivement son domicile à l'étranger, l'on admet, du moins en relation avec d'autres indications ressortant de copies de factures, de pièces justificatives du paiement, de contrats, etc., que la prestation de services est consommée à l'étranger, respectivement qu'elle y est utilisée ou exploitée (cf. notamment décision de la Commission de céans du 8 octobre 2003, in JAAC 68.53 consid. 5c et 5d) ;
17. Que dans la mesure où il n'est pas rare que l'on ne puisse pas vérifier à satisfaction si la prestation de services est également effectivement utilisée ou exploitée à l'étranger, puisque, par la nature même des choses, l'on ne peut disposer d'une preuve aussi solide qu'un mouvement physique de la marchandise, le siège social, respectivement le domicile à l'étranger du destinataire de la prestation, constitue un indice important en faveur de la consommation de la prestation de services à l'étranger (décision précitée du 8 octobre 2003, in JAAC 68.53 consid. 5d) ;
18. Qu'en l'absence d'une alternative et dans l'idée de mettre en pratique le principe du pays de destination déjà évoqué, l'exigence de l'indication du siège social, respectivement du domicile du destinataire par le prestataire est en conséquence indispensable (décision précitée du 8 octobre 2003, in JAAC 68.53 consid. 5d ; décision de la Commission de céans du 12 avril 2000, en la cause K. & L. [CRC 1999-129], consid. 4a, confirmée par un arrêt du Tribunal fédéral du 20 avril 2001 [2A.247/2000], in RDAF 2001 II p. 273 ss) et suffisant ;
19. Que c'est ainsi que selon la pratique administrative liée à l'art. 15 al. 2 let. 1 OTVA, il y a utilisation ou exploitation de prestations de services à l'endroit où le destinataire a son siège social ou son domicile (principe du domicile ; cf. la notice n° 13 concernant l'exonération de certaines prestations de services fournies à l'étranger ou acquises de l'étranger [ci-après : notice 13], dans sa version au 31 janvier 1997 ; arrêt du Tribunal fédéral du 27 février 2002, publié dans la Revue fiscale [STR] 12/2002 p. 822, 826 consid. 4a, confirmant la décision de la Commission de céans du 7 mars 2001, en la cause L. [CRC 2000-039]) ;
20. Que conformément à l'art. 16 OTVA, pour les prestations de services fournies à l'étranger, le droit à l'exonération doit être prouvé par des documents comptables et des pièces justificatives, le Département fédéral des finances devant décider de quelle

manière l'assujetti doit fournir la preuve (art. 16 al. 2 OTVA ; cf. à ce sujet ATF 123 II 33 ; décisions de la Commission de recours du 8 octobre 2003, in JAAC 68.53 consid. 5e et du 29 mai 2000, in JAAC 64.112 consid. 4b [RDAF 2001 II p. 94]) ;

21. Que, d'une manière générale, l'AFC réclame à titre de preuve des copies de factures, des pièces justificatives du paiement et des contrats ou des mandats, pour autant que ceux-ci aient été établis ou conclus, desquels il ressort sans doute possible le nom/la raison sociale, l'adresse et le lieu de domicile/du siège de l'acquéreur ou du client, ainsi que des indications détaillées sur le genre et l'utilisation des prestations fournies, étant encore précisé que des documents complémentaires peuvent être demandés – comme, par exemple, une attestation officielle du pays d'établissement du destinataire – si des doutes subsistent sur l'effectivité du siège social ou du domicile à l'étranger de l'acquéreur de ces prestations ou encore sur la consommation ou l'utilisation réelle de celles-ci à l'étranger (Instructions à l'usage des assujettis, éditions 1994 et 1997 [ci-après : Instructions 1994 ou 1997], ch. marg. 567 et 568 ; cf. également la notice 13 dans sa version au 17 juillet et 30 octobre 1995) ;
22. Que l'administration fiscale a établi une pratique spéciale et moins rigoureuse pour les prestations de services appelées « services de management » – soit la fourniture, contre paiement d'une contre-prestation (management fees), de prestations de services relevant des domaines de la publicité, de la fourniture ou de l'obtention d'informations, du traitement des données, des expertises comptables, des révisions, du controlling, des conseils juridiques, économiques et techniques ou des prestations de services similaires – en se satisfaisant, en présence d'un contrat écrit décrivant de manière détaillée les prestations de services en cause, que la facture n'indique que « management fees », sans autre précision, à condition qu'elle renvoie au contrat en question (notice 13, dans sa version au 31 janvier 1997 ; arrêt du Tribunal fédéral du 31 mars 2004, en la cause L. SA [2A.507/2002], consid. 4) ;
23. Que s'agissant des sociétés de domicile étrangères (sociétés offshore), l'AFC a également établi une pratique topique lorsque des prestations de services leur sont fournies, selon laquelle l'exonération d'impôt au sens de l'art. 15 al. 2 let. 1 OTVA dépend en principe de la preuve du domicile à l'étranger des détenteurs de la majorité des droits de participations à ces entités (notice 13 dans sa version au 31 janvier 1997, ch. 7 ; cf. aussi la brochure n° 610.507-3 sur les banques et sociétés financières du mois de mai 1995 [ci-après : brochure 3], ch. 6.5 ; cf. sur ce point sous l'angle de la LTVA, Xavier Oberson, Qualification et localisation des services internationaux en matière de TVA, in Archives 69 403 ss, 417) ;
24. Qu'en revanche, les prestations fournies à des sociétés de domicile étrangères (sociétés offshore) constituées ou dominées par des personnes domiciliées sur territoire suisse ne sont pas exonérées, sous réserve d'apporter la preuve que les prestations en cause sont quand même utilisées ou exploitées à l'étranger, soit en démontrant que la société

offshore ainsi dominée par un partenaire ou actionnaire majoritaire domicilié sur territoire suisse est une société d'investissement passive et que, de plus, le siège social ou le domicile des personnes majoritaires dans cette société est à l'étranger (notice 13 dans sa version au 31 janvier 1997, ch. 7) ;

25. Que, l'administration est, par exemple, disposée à prendre en considération, comme moyen de preuves, la formule A prévue par les art. 3 et 4 de la Convention sur l'obligation de diligence des banques (CDB), puisqu'elle permet d'identifier l'ayant droit économique dans les relations d'affaires avec une banque (notice 13 dans sa version au 31 janvier 1997, ch. 7) ;
26. Qu'en l'espèce, la recourante n'a pu apporter la preuve que les détenteurs de la majorité des droits de participations de la société de domicile étrangère (société offshore), à laquelle elle a fourni les prestations de services de conseil litigieux, étaient domiciliés à l'étranger, ceci malgré la requête en ce sens de l'administration fiscale du 12 novembre 1999 ;
27. Qu'il n'est ainsi pas possible de déterminer si l'ayant droit économique de la société offshore en question possède son domicile ou son siège à l'étranger, et *a fortiori* si la condition de domicile au sens de l'art. 15 al. 2 let. 1 OTVA est remplie ;
28. Que la recourante allègue que la pratique administrative développée par l'AFC au sujet des sociétés offshore est nouvelle, à tout le moins ne lui est pas opposable, dans la mesure où elle ne ressort de la notice 13 que dans sa version au 31 janvier 1997 et non des versions antérieures des 17 juillet et 30 octobre 1995 ;
29. Que la notice 13 exige pourtant de manière générale, depuis sa première édition en juillet 1995, que les assujettis fournissent la preuve de l'exonération des prestations de services destinées à l'étranger, que ce soit par des documents comptables ou d'autres pièces justificatives ;
30. Que l'AFC s'est toujours réservée le droit de requérir de plus amples moyens de preuve, en cas de doute notamment sur l'effectivité du domicile ou du siège social de la société bénéficiaire des prestations ou encore de l'utilisation de ces dernières à l'étranger (Instructions 1994 et 1997, ch. marg. 568 ; brochure 3, ch. 6.5) ;
31. Que les exigences de preuve relatives aux sociétés offshore ne sont pas nouvelles en soi, même si certaines précisions n'ont été publiées qu'au cours de janvier 1997, et ne concrétisent en aucun cas un changement de pratique, puisqu'elles ne contrarient en rien les versions antérieures sur ce point ;
32. Que dans ces circonstances, le recours doit être rejeté matériellement sur ce point ;

II.

33. Que les explications complémentaires fournies par la recourante pour justifier l'absence de preuve du domicile, faisant référence au principe de la bonne foi, ne résistent pas à l'examen ;
34. Qu'en effet, selon la jurisprudence, l'autorité qui fait une promesse, donne une information ou fournit une assurance ne doit satisfaire les attentes créées, même si la promesse ou l'attente sont illégales, que si les cinq conditions cumulatives suivantes sont remplies : que, premièrement, l'autorité doit avoir agi dans un cas concret et vis-à-vis d'une personne déterminée (un renseignement général ou la distribution de notes d'information générale donnant une orientation sur une législation ou son application ou encore une pratique ne suffisent pas), que, deuxièmement, l'autorité était compétente ou censée l'être, que, troisièmement, l'administré ne pouvait se rendre immédiatement compte de l'illégalité du renseignement fourni, que, quatrièmement, ledit renseignement a incité l'administré concerné à prendre des mesures dont la modification lui serait préjudiciable et, enfin, que la législation applicable n'a pas été modifiée entre le moment où l'information en cause a été donnée et celui où le principe de la bonne foi a été invoqué (cf. notamment décision non publiée de la Commission de recours du 15 octobre 2002, en la cause S. [CRC 2001-079], consid. 3c, décision de la Commission de céans du 9 février 2001, in JAAC 65.83 consid 5b ; voir également Blaise Knapp, Précis de droit administratif, Bâle et Francfort-sur-le-Main 1991, ch. 509) ;
35. Qu'il faut que l'autorité manifeste d'une manière ou d'une autre sa position, même s'il n'est pas nécessaire qu'elle le fasse explicitement, puisqu'elle sera liée si l'administré, sachant qu'elle est au courant, peut de bonne foi conclure de son mutisme qu'elle considère la situation comme régulière ou qu'elle a renoncé à exiger l'exécution de la prestation qu'il doit (Pierre Moor, Droit administratif, vol. I, 2^e éd., Berne 1994, p. 432 et réf. citées) ;
36. Qu'il convient toutefois de se rappeler que le système d'imposition de la TVA repose sur le principe de l'auto-taxation (art. 37 OTVA ; décision de la Commission de recours du 7 août 1997, in RDAF 1998 II p. 49 consid. 3b/bb ; Ernst Blumenstein/Peter Locher, System des Steuerrechts, 6^e éd., Zurich 2002, p. 421 s.), lequel confère plus de liberté au contribuable, mais lui impose aussi, en contrepartie, une responsabilité plus étendue, en exigeant ainsi de part qu'il fasse preuve d'une connaissance particulière de ses obligations légales (Archives 48 433 consid. 3 in fine) ;
37. Que dans cette optique, le rôle de l'administration n'est pas d'instruire les contribuables, mais bien de vérifier les éléments déclarés (décision non publiée de la Commission de recours du 22 avril 1998, confirmée par le Tribunal fédéral, dans la cause J. [CRC 1997-065], consid. 5), sans qu'elle n'ait, de façon générale, et en particulier dans le domaine de

la TVA, un devoir général d'information (décision de la Commission de céans du 6 octobre 2003, in JAAC 68.57 consid. 6b et 7c) ;

38. Qu'en l'espèce, l'AFC n'a pas adopté de comportement propre à éveiller auprès de la recourante l'impression que les prestations litigieuses seraient exonérées, en ne formulant, selon les dires de la recourante, aucune réserve sur d'éventuelles exigences de preuve supplémentaire pour des sociétés offshore ;
39. Qu'en l'occurrence, aucun renseignement n'apparaît avoir été donné par l'AFC, sur lequel la recourante aurait pu se fonder pour expliquer l'absence de preuve quant à la domiciliation de la société et à l'utilisation des prestations en cause à l'étranger ;
40. Que ce n'est pas sur la base d'une assurance que la recourante justifie sa « bonne foi », mais bien au contraire sur le silence de l'AFC suite à un entretien téléphonique datant de janvier 1997 et à sa correspondance du 21 janvier 1997, aux termes de laquelle elle indique avoir encaissé des honoraires d'une société étrangère, « Z », sans mentionner expressément la nature de la société en question ;
41. Que le courrier de la recourante ne peut sans autre être considéré comme une demande de renseignements sur les moyens de preuve à apporter dans le cas précis ;
42. Que même s'il apparaît regrettable que l'administration fiscale n'y ait pas réagi, la recourante avait l'obligation de persister et avait le droit de demander une décision, le cas échéant de recourir pour déni de justice ;
43. Que le silence dont l'AFC a fait preuve dans ce contexte ne suffit pas en soi pour que la recourante puisse bénéficier de la protection résultant du principe de la bonne foi, puisqu'il lui appartenait de s'informer en priorité sur ses obligations légales, et donc sur la manière de prouver la domiciliation à l'étranger d'une telle société, étant précisé que le rôle de l'AFC ne peut être celui d'un conseiller fiscal ;
44. Que dès lors, le silence en question, ou l'absence de réaction de l'autorité fiscale ne pouvait être compris par la recourante comme une confirmation ou une tolérance, selon laquelle l'administration tenait la déclaration comme régulière et suffisante, voire une renonciation à exiger de plus amples moyens de preuve (cf. à ce sujet, arrêt du Tribunal fédéral du 31 mars 2004, en la cause F. AG [2A.1/2004], consid. 2.2) ;
45. Que les exigences de preuve relatives au domicile et à l'utilisation à l'étranger de prestations de services résultent déjà des textes de loi dans leur version originelle (art. 16 OTVA) et des directives établies par l'AFC dès l'entrée en vigueur de cette dernière (notice 13, dans ses versions des 17 juillet, 30 octobre 1995 et 31 janvier 1997 ; brochure 3, ch. 6.5 ; Instructions 1994 et 1997, ch. marg. 568) ;

46. Que la correspondance de l'AFC du 12 novembre 1999 adressée à la recourante ne fait que réitérer les exigences précitées, plus particulièrement celles précisées dans la notice 13 de janvier 1997 ;
47. Que dans ce cadre, la recourante ne pouvait les ignorer et était à cette période, soit en janvier 1997, encore en mesure de requérir les compléments d'information requis auprès de la société offshore en question, ce qu'elle reconnaît d'ailleurs elle-même (cf. recours, en page 5) ;
48. Que cette dernière ne peut donc tirer un quelconque bénéfice du silence de l'administration fiscale, dans la mesure où elle n'a pu se fonder sur ce dernier pour adopter un quelconque comportement préjudiciable ;
49. Qu'il convient en conséquence d'imposer au titre de la TVA les prestations de conseil et de marketing fournies à la société offshore en cause ;

III.

50. Que cela étant, une prestation de services n'est imposable au sens de l'art. 4 let. b OTVA que si elle est effectuée à titre onéreux ;
51. Que cette notion d'opération à titre onéreux est étroitement liée à celle de contre-prestation et l'existence de cette dernière est même la condition sine qua non, hormis dans les cas de prestations à soi-même, pour que l'opération considérée soit dans le champ d'application de la TVA et imposable (décision de la Commission fédérale de recours en matière de contributions du 11 janvier 2000, in JAAC 64.80 consid. 3a/bb) ;
52. Que dite contre-prestation se compose de tout ce que le destinataire, ou un tiers à sa place, dépense en contre-partie de la livraison ou de la prestation de services précitée et constitue la base de calcul de l'impôt au sens de l'art. 26 al. 1 OTVA (cf. notamment ATF du 1^{er} mars 2001, dans la cause S. [2A.253/2000] consid. 3a, in Archives 71 251, 253 ; ATF 126 II 443 consid. 6a, traduit à la RDAF 2001 II p. 75, 83) ;
53. Que l'existence d'une contre-prestation ne peut être admise que si trois conditions sont remplies, soit, en premier lieu, les participants à l'opération doivent se trouver dans un rapport de fournisseur et d'acquéreur, une prestation doit être fournie et faire face à une contre-prestation et, enfin, il doit exister un lien direct entre la prestation et la contre-prestation (voir notamment ATF 126 II 252 consid. 4a [RDAF 2000 II 316 ss] ; arrêt non publié du Tribunal fédéral du 25 août 2000, en la cause K. D. [2A.233/1197], consid. 6) ;
54. Qu'en règle générale, la créance fiscale prend naissance au moment de la facturation si l'assujetti concerné établit ses décomptes selon les contre-prestations convenues (art. 34

let. a ch. 1 OTVA), respectivement au moment de l'encaissement si ce dernier les établit selon les contre-prestations reçues (art. 34 let. a ch. 2 OTVA ; Alois Camenzind/Niklaus Honauer, Manuel du nouvel impôt sur la taxe à la valeur ajoutée (TVA) destiné aux entreprises et conseillers fiscaux, Ed. française par Marco Molino, Berne 1996, p. 265 ss, 266) ;

55. Que lorsque les conditions d'assujettissement à la TVA ne sont plus remplies au sens de l'art. 22 let. a ou c OTVA, il appartient à l'assujetti de s'annoncer immédiatement par écrit auprès de l'AFC (art. 45 OTVA) et de soumettre à la TVA notamment le montant des créances qu'il peut encore détenir contre ses débiteurs à ce moment-là – quel que soit le mode de décompte adopté – (cf. décision non publiée de la Commission de céans du 6 octobre 1999, en la cause H. [CRC 1998-162], consid. 4c et 5a ; Camenzind/ Honauer, op. cit., p. 208 ; voir aussi pour l'impôt sur le chiffre d'affaires [IChA], Dieter Metzger, Handbuch der Warenumsatzsteuer, Berne 1983, ch. 235) ;
56. Qu'il doit pour ce faire remplir un formulaire séparé en vue de l'établissement du décompte final (cf. décision précitée du 6 octobre 1999, consid. 4c et 5a ; Camenzind/ Honauer, op. cit., p. 208 ; voir aussi Metzger, op. cit., ch. 235) ;
57. Qu'il importe de rappeler que les rapports qui se nouent entre le fournisseur d'une prestation et son acquéreur relèvent exclusivement du droit privé (cf. art. 28 OTVA), les conventions passées entre eux à ce titre ne pouvant libérer l'un ou l'autre de ses charges fiscales ;
58. Que, selon la maxime inquisitoriale, la Commission de céans constate l'état de fait pertinent et procède d'office, s'il y a lieu, à l'administration des preuves (cf. l'art. 22 al. 1 de l'ordonnance du 3 février 1999 concernant l'organisation et la procédure des commissions fédérales de recours et d'arbitrage [RS 173.31], renvoyant aux art. 12 ss et 29 ss PA), étant précisé que ce principe est tempéré par l'obligation faite aux parties de collaborer à l'établissement de l'état de fait (art. 13 PA) ;
59. Que selon la jurisprudence, l'on peut attendre de l'assujetti qu'il invoque les faits à son avantage et également qu'il fournisse les preuves correspondantes, si des doutes quant à leur exactitude devaient surgir (Archives 62 424 consid. 2b; décision non publiée de la Commission de céans du 16 avril 1999, en la cause C. [CRC 1998-001], consid. 4a/bb), ce que confirme d'ailleurs l'art. 47 al. 1 OTVA, aux termes duquel l'assujetti doit tenir ses livres comptables de telle manière que les faits importants pour la détermination de l'assujettissement ainsi que pour le calcul de l'impôt et celui de l'impôt préalable puissent y être constatés aisément et de manière sûre ;
60. Qu'il incombe à l'administré d'établir les faits qui sont de nature à lui procurer un avantage et à l'administration de démontrer l'existence de ceux qui imposent une obligation en sa faveur, le défaut de preuve étant au détriment de la partie qui entendait

tirer un droit du fait non prouvé (décision non publiée de la Commission de céans du 7 février 2001, en la cause C. [CRC 2000-043], consid. 2b ; Pierre Moor, Droit administratif, vol. II, 2^e éd., Berne 2002, p. 258 ss, 263 ; Knapp, op. cit., n° 2021 ;) ;

61. Qu'en l'espèce, la recourante reconnaît avoir fourni des prestations de secrétariat à l'un de ses administrateurs, A, et lui avoir adressé les factures correspondantes en date des 16 janvier 1997 et 31 décembre 1998, la première pour un montant de Fr. 132'300.- et la seconde pour la somme de Fr. 33'795.60 ;
62. Que la créance fiscale en résultant aurait dû prendre naissance au moment de l'encaissement des montants réclamés au titre de contre-prestations vu l'autorisation d'établir les décomptes selon les contre-prestations reçues de l'AFC du 3 janvier 1995 ;
63. Que toutefois, dès le moment où la recourante a annoncé à l'administration fiscale que les conditions de son assujettissement n'étaient plus remplies, il lui appartenait de remplir un dernier formulaire et d'annoncer l'entier du chiffre d'affaires réalisé jusqu'à la date de radiation auprès du registre des assujettis, soit au 30 septembre 1999, ce qui inclut également le chiffre d'affaires devant encore être encaissé ;
64. Que la recourante invoque sur ce point la convention passée avec A, aux termes de laquelle elle aurait accepté de ne pas lui réclamer les montants précités sous certaines conditions, lesquelles seraient remplies en l'état ;
65. Que cette convention passée avec la destinataire des prestations litigieuses ne peut libérer la recourante de sa dette fiscale, dans la mesure où elle ne lie que les parties sous l'angle du droit civil et n'est, comme telle, pas opposable à l'administration fiscale ;
66. Que cela étant, il n'en résulte aucune certitude que les montants en cause n'ont pas été encaissés, à tout le moins ne pourront l'être à l'avenir ;
67. Que les considérations de la recourante, suivant ainsi en partie le raisonnement tenu par l'AFC, quant à l'existence dans ce cadre d'un abandon de créances assimilable à un don non imposable ne sauraient également être suivies pour les mêmes raisons ;
68. Que dans la mesure où la recourante n'a pu apporter la preuve de faits lui permettant d'obtenir « l'exonération » des prestations en cause, elle doit en supporter les conséquences ;
69. Que vu ce qui précède, les prestations de secrétariat en cause doivent donc être imposées sous l'angle de la TVA, sous réserve que la recourante apporte la preuve suffisante qu'elle n'a jamais encaissé ces montants et que ceux-ci sont définitivement perdus ;

70. Qu'il résulte de ce qui précède que le recours, clairement mal fondé, doit être rejeté et la décision entreprise confirmée ;
71. Que vu l'issue de la cause, les frais de la présente procédure comprenant l'émolument d'arrêté et les émoluments de chancellerie sont mis à la charge de la recourante qui succombe, conformément à l'art. 63 al. 1 PA, l'autorité de recours imputant dans le dispositif l'avance sur les frais de procédure correspondants et remboursant le surplus éventuel (art. 63 al. 1 PA et art. 1 ss, plus particulièrement art. 5 al. 3 de l'ordonnance sur les frais et indemnités en procédure administrative [RS 172.041.0]).

Par ces motifs,

la Commission fédérale de recours en matière de contributions, statuant par voie de circulation en application de l'art. 23 al. 1 de l'ordonnance du 3 février 1993 concernant l'organisation et la procédure des commissions fédérales de recours et d'arbitrage (RS 173.31),

prononce :

1. Le recours de X est rejeté et la décision sur réclamation de l'Administration fédérale des contributions du 8 juillet 2002 est confirmée.
 2. Les frais de procédure, par Fr. 2'500.- comprenant l'émolument d'arrêté et les émoluments de chancellerie, sont mis à la charge de X et imputés sur l'avance de frais de Fr. 2'500.-.
 3. Le présent jugement est notifié à X et à l'Administration fédérale des contributions.
-

Indication des voies de droit

La présente décision est notifiée par écrit aux parties. Elle peut faire l'objet d'un recours de droit administratif au Tribunal fédéral dans les trente jours dès sa notification (art. 97 ss de la Loi fédérale d'organisation judiciaire du 16 décembre 1943 [ci-après OJ; RS 173.110]), **exception faite des décisions sur l'octroi d'un sursis ou la remise de contributions dues (art. 99 al. 1 let. g OJ)**. Le mémoire de recours doit être adressé en trois exemplaires au Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14. Il indique les conclusions, motifs et moyens de preuve et porte la signature du recourant ou de son mandataire; celui-ci y joint l'expédition de la décision attaquée et les pièces invoquées comme moyens de preuve, lorsqu'elles se trouvent entre ses mains. Le délai ne court pas (art. 34 al. 1 OJ):

- a) Du 7^e jour avant Pâques au 7^e jour après Pâques inclusivement;
- b) Du 15 juillet au 15 août inclusivement;
- c) Du 18 décembre au 1^{er} janvier inclusivement.

Commission fédérale de recours en
matière de contributions

Le président :

Pascal Mollard

La greffière :

Anne Tissot Benedetto