



CRC 2003-069

Président : Pascal Mollard  
Juges : Daniel Riedo ; Peter Spinnler  
Greffière : Liliane Subilia-Rouge

### **Décision du 24 septembre 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 (OTVA) ;  
lieu de la prestation de services ; remboursement de la TVA

---

#### **I. En fait :**

A.– La société X, sise à B, exploite les remontées mécaniques du versant italien de M (*une montagne*). La société Z (aujourd'hui Y), sise à W, exploite les remontées mécaniques du versant suisse de M. Chacune de ces sociétés émet des cartes journalières et des abonnements internationaux, valables sur les secteurs italien et suisse, et donne mandat à l'autre société de les vendre en ce qui concerne la partie internationale. En fin de saison, chaque société facture à son homologue les montants qui lui reviennent en fonction des passages effectifs des skieurs sur son propre réseau de remontées mécaniques.

B.– Le 20 juin 2001, X sollicite le remboursement de la TVA acquittée (LIT 241'908'310 = Fr. 193'121.05) sur les factures émises par Z en 2000, sur la base de l'art. 81 let. c de l'ordonnance du 22 juin 1994 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (OTVA ; RO 1994

1464 et les modifications ultérieures). Elle joignit divers documents à la demande et précisa que, dans la mesure où les factures émises par Z étaient libellées en liras italiennes, les montants effectivement payés en francs suisses étaient indiqués dans un document distinct établi par Z.

Par courrier du 4 octobre 2001, l'Administration fédérale des contributions (AFC) refusa la restitution de l'impôt au motif que les factures produites à l'appui de la demande de remboursement ne contenaient pas le montant de la contre-prestation en francs suisses.

En date du 17 octobre 2001, X réitéra sa requête de remboursement en mentionnant qu'elle avait produit une attestation de Z indiquant le montant de la contre-prestation en francs suisses et satisfaisant aux exigences légales.

Le 17 décembre 2001, l'AFC informa X que les recherches entreprises pour retrouver son dossier étaient restées infructueuses et qu'elle était obligée de constituer un nouveau dossier.

C.– Le 18 mars 2002, l'AFC rendit une décision formelle, considérant que c'était à bon droit qu'elle avait rejeté la demande en remboursement formulée par X. Dès lors que X émettait en son propre nom des abonnements donnant accès notamment à des remontées situées sur le territoire suisse et était ainsi réputée fournir des prestations de services sur le territoire suisse, une des conditions matérielles du remboursement de la TVA faisait défaut. Il n'était par conséquent plus opportun de se prononcer sur la conformité aux exigences légales des factures produites par X.

D.– Par réclamation du 3 mai 2002, X contesta la décision précitée de l'AFC. Elle exposa qu'elle ne fournissait pas de prestations de services sur le territoire suisse, car elle vendait les abonnements au nom et pour le compte de Z, qui était donc le véritable fournisseur. Elle se référa en outre au principe de la réciprocité ainsi qu'aux règles destinées à éviter une double imposition en matière de TVA.

Le 29 mai 2002, X attira l'attention de l'AFC sur l'urgence qu'il y avait à statuer sur sa réclamation, étant donné que la prochaine échéance pour une éventuelle demande de dégrèvement pour la TVA suisse, sur des prestations fournies en 2001, était fixée par la loi au 30 juin 2002.

Le 28 juin 2002, X sollicita le remboursement de la TVA acquittée (Fr. 114'928.63) sur les factures émises par Z pour l'année 2001, sur la base de l'art. 90 al. 2 let. b de la loi fédérale du 2 septembre 1999 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (LTVA ; RS 641.20).

E.– Par décision sur réclamation du 3 mars 2003, survenant après échange de divers courriers, l'AFC rejeta la réclamation de X. L'AFC estima que X ne pouvait pas être considérée comme représentante directe de Z puisqu'il n'apparaissait pas sur les titres de transport qu'elle agissait expressément au nom et pour le compte de Z. Aux yeux des tiers, X agissait dès lors en son propre nom. Peu importait à cet égard que la législation italienne interdît de mentionner sur

de tels coupons (cartes journalières et abonnements internationaux) les données fiscales d'entreprises non assujetties en Italie. X effectuant des opérations sur territoire suisse, elle aurait dû être immatriculée en Suisse pour l'année 2000 du moins. Toutefois, par mesure de simplification et dès lors que l'opération serait financièrement nulle pour X, l'AFC renonçait à procéder à son assujettissement. En ce qui concernait la réciprocité, il s'agissait certes d'une des conditions, mais pas de l'unique condition du remboursement de la TVA. Elle soutint enfin qu'une application correcte du droit italien n'entraînait pas de double imposition.

F.– Le 3 avril 2003, X (ci-après : la recourante) a interjeté un recours contre la décision sur réclamation de l'AFC devant la Commission fédérale de recours en matière de contributions (ci-après : la Commission de recours ou de céans). Elle conclut à l'annulation de la décision dont est recours, à l'admission de la demande de remboursement d'un montant d'impôt de Fr. 193'121.05, sous suite de frais. Reprenant pour l'essentiel la motivation déjà exposée, elle ajoute que les exigences posées par la jurisprudence en matière de représentation sont remplies en l'espèce, notamment par le fait que les règlements et tarifs affichés dans tous les points de vente X indiquent expressément la relation existant avec la société suisse.

K.– Par réponse du 11 juin 2003, l'AFC a conclu au rejet du recours, sous suite de frais, confirmant l'argumentation développée dans la décision sur réclamation et se prononçant de manière plus approfondie sur le principe de la réciprocité et sur les règles destinées à éviter une double imposition en matière de TVA.

Par courriers du 23 décembre 2003 et du 6 août 2004, la recourante s'est inquiétée de l'avancement de la procédure. Dans le dernier courrier, elle a indiqué que si aucune décision ne lui était notifiée avant le 30 septembre 2004 elle se verrait contrainte de saisir le Tribunal fédéral pour déni de justice. En date du 9 janvier 2004 et du 17 août 2004, la Commission de céans lui a répondu que toutes mesures étaient prises afin qu'une décision soit rendue dans les meilleurs délais.

Les autres faits seront repris, pour autant que besoin, dans la partie « En droit » de la présente décision.

## **II. En droit :**

1.– a) Conformément à l'art. 8 al. 1 des dispositions transitoires (disp. trans.) de l'ancienne Constitution de 1874 (aCst.), respectivement à l'art. 196 ch. 14 al. 1 de la nouvelle Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. ; RS 101), 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 l'OTVA. Le 2 septembre 1999, le parlement a accepté la loi fédérale régissant la taxe sur la valeur ajoutée (LTVA). Cette dernière étant entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2001 (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. Toutefois, 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 validité. En l'espèce, l'art. 94 LTVA n'entre pas en considération, si bien que l'OTVA demeure applicable.

b) Aux termes de l'art. 53 OTVA en relation avec l'art. 71a al. 1 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA ; RS 172.021), les décisions sur réclamation rendues par l'AFC peuvent faire l'objet d'un recours auprès de la Commission de recours dans les trente jours qui suivent leur notification. En l'occurrence, la décision sur réclamation de l'autorité fiscale, datée du 3 mars 2003, a été notifiée à la recourante le 4 mars 2003. Le recours a été adressé à la Commission de céans le 3 avril 2003. Il est donc intervenu dans le délai légal prescrit par l'art. 50 PA. Un examen préliminaire du recours révèle en outre qu'il remplit les exigences posées aux art. 51 et 52 PA. D'un point de vue formel, il s'impose donc d'entrer en matière.

2.- a) aa) L'art. 8 al. 2 disp. trans. aCst. (art. 196 ch. 14 Cst.) définit les principes applicables aux dispositions d'exécution édictées par le Conseil fédéral. Il prévoit notamment que les prestations de services qu'une entreprise effectue à titre onéreux sur le territoire suisse sont imposables (art. 8 al. 2 let. a ch. 1 disp. trans. aCst. [art. 196 ch. 14 al. 1 let. a pt 1 Cst.]). Sont exonérées de l'impôt et donnent droit à la déduction de l'impôt préalable les prestations de services effectuées à l'étranger (art. 8 al. 2 let. c ch. 1 disp. trans. aCst. [art. 196 ch. 14 al. 1 let. c pt 1 Cst.]). Le Constituant n'a pas adopté de règles explicites relatives au lieu de la prestation de services.

bb) Dans l'OTVA, l'objet de l'impôt est défini à l'article 4. D'après cette disposition, sont soumises à l'impôt, pour autant qu'elles ne soient pas expressément exclues du champ de l'impôt, les opérations suivantes effectuées par des assujettis : les livraisons de biens faites à titre onéreux sur territoire suisse (lit. a), les prestations de services fournies à titre onéreux sur territoire suisse (lit. b), les prestations à soi-même (lit. c) et l'acquisition à titre onéreux de prestations de services en provenance de l'étranger (lit. d).

L'art. 12 al. 1 OTVA dispose qu'est réputé lieu d'une prestation de services (sous réserve des exceptions mentionnées au second alinéa) 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, le lieu de son domicile ou l'endroit à partir duquel il exerce son activité. Selon l'art. 12 al. 2 let. b OTVA, les prestations de transport sont réputées fournies dans le pays où le parcours est effectué.

Sont exonérées les prestations de services 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 (art. 15 al. 2 let. 1 OTVA).

cc) L'art. 12 al. 1 OTVA est directement inspiré par le principe de la territorialité découlant de l'art. 8 al. 2 let. a disp. trans. aCst. (respectivement de l'art. 196 ch. 14 al. 1 let. a Cst.) ainsi que, en relation avec l'art. 15 al. 2 let. 1 OTVA, par le principe du pays de destination, l'un des principes fondamentaux et supérieurs du droit de la TVA (entre autres JAAC 68.53 consid. 5 ; sur ces deux principes, voir aussi Xavier Oberson, Les principes constitutionnels et directeurs régissant la taxe sur la valeur ajoutée, Revue de droit administratif et de droit fiscal [RDAF] 1997, 2<sup>e</sup> partie, p. 41 ; Jean-Marc Rivier / Annie Rochat Pauchard, Droit fiscal suisse, La taxe sur la valeur ajoutée, Lausanne 2000, p. 69 s.). En vertu du principe de la territorialité, un Etat ne peut, en règle générale, prélever un impôt que pour autant que celui-ci vise des opérations réalisées sur son territoire (cf. Alois Camenzind, Internationale Aspekte bei der Mehrwertsteuer [insbesondere im Zusammenhang mit Dienstleistungen], Archives de droit fiscal suisse [Archives] vol. 63 p. 368). Selon le principe du pays de destination, l'impôt doit être prélevé là où l'opération qu'il grève est consommée (cf. décisions de la Commission de céans, du 15 novembre 1999, publiée dans TVA/MWST/VAT-Journal 2/00 p. 84, consid. 3d, et du 18 novembre 1998, non publiée, en la cause S. [CRC 1997-076], consid. 3b/aa ; Oberson, op. cit., p. 41 ; Markus Reich, Grundzüge der Mehrwertsteuerordnung in der Schweiz und in der EU, dans L'expert-comptable suisse 1995, p. 330 ; Daniel Riedo, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Berne 1999, p. 62 ; Klaus Tipke / Joachim Lang, Steuerrecht, 16<sup>e</sup> éd., Cologne 1998, p. 610). Ce principe trouve sa justification dans le souci d'éviter les doubles impositions ou les lacunes d'imposition et de garantir ainsi la neutralité concurrentielle de l'impôt (Riedo, op. cit., p. 49 s.). L'imposition des prestations de services et livraisons de biens effectuées à titre onéreux sur le territoire suisse (ainsi que des prestations à soi-même) se déduit des deux principes précités, au même titre que l'imposabilité de l'acquisition de prestations de services, respectivement de l'importation de biens, en provenance de l'étranger. Dans le cadre des exportations (contrebalançant l'imposition des importations), c'est fondamentalement le principe du pays de destination qui s'applique, en vertu duquel les exportations sont exonérées.

Par ailleurs, l'art. 12 OTVA a également été reconnu conforme au droit européen (cf. art. 9 al. 1 de la sixième directive ; arrêt du Tribunal fédéral du 10 novembre 2000, in Archives vol. 70 p. 319 consid. 5g).

dd) L'art. 15 al. 2 let. 1 OTVA stipule 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 ». 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. Il ressort d'une analyse logique de la construction de cet article que la condition du siège social, respectivement du domicile, est la condition essentielle ; la condition supplémentaire de l'usage à l'étranger a été introduite pour éviter d'éventuels abus, et non pas assurément pour élargir l'exonération à tout ce qui est consommé à l'étranger, indépendamment

des caractéristiques du destinataire. Cette deuxième condition de l'usage à l'étranger ne figure pas dans les dispositions constitutionnelles ; elle s'intègre cependant dans le système constitutionnel, en étant notamment conforme au principe du pays de destination et à la solution européenne (sur ce point, voir Xavier Oberson, Questions controversées en matière d'application de la taxe sur la valeur ajoutée aux exportations de prestations de services, Archives 64 435 et 441).

S'agissant de biens incorporels, la question du passage de la frontière ne se pose pas comme pour les livraisons de biens. Il convient de recourir à d'autres critères pour définir l'utilisation à l'étranger. Selon la pratique administrative, il y a utilisation ou exploitation de prestations de services telles que la cession de marques à l'endroit où le destinataire a son siège social ou son domicile (principe du domicile ; cf. la notice n° 13 du 31 janvier 1997 de l'AFC concernant l'exonération de certaines prestations de services fournies à l'étranger ou acquises de l'étranger pt 2c). En d'autres termes, si le destinataire de la prestation a son siège social, respectivement son domicile à l'étranger, 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. Certes, 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, on ne peut disposer d'une preuve aussi solide qu'un mouvement physique de la marchandise. Toutefois, 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. En l'absence d'une alternative et dans l'idée de mettre en pratique le principe du pays de destination, l'exigence de l'indication du siège social, respectivement du domicile du destinataire par le prestataire est en conséquence indispensable (décision de la Commission de céans du 12 avril 2000, in JAAC 65.106 consid. 4a, confirmée par arrêt du Tribunal fédéral du 20 avril 2001, publié in RDAF 2001, 2<sup>e</sup> partie, p. 273 ss) et suffisant. 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 (cf. la notice 13 dans sa version au 31 janvier 1997). C'est donc bien, dans ce cadre-là, le principe du seul domicile qui est finalement accepté par l'administration.

3.- a) La déduction de l'impôt préalable selon les art. 29 ss OTVA constitue un élément essentiel de la TVA suisse, conçue comme un système d'impôt net à tous les stades. Elle repose directement sur l'art. 8 al. 2 let. h disp. trans. aCst. (art. 196 ch. 14 al. 1 let. h Cst.) et permet à l'entrepreneur de n'imposer que la « valeur ajoutée » effective.

En pratique, la déduction de l'impôt préalable s'opère de la manière suivante : l'assujetti – lorsque des conditions données (en particulier formelles) sont réunies – peut déduire de l'impôt sur le chiffre d'affaires « aval » l'impôt qui lui est transféré par ses fournisseurs et ses mandataires. De cette manière, l'impôt préalable réduit sa dette envers l'AFC.

b) aa) Les destinataires de livraisons ou de prestations de services exécutées sur territoire suisse mais dont le domicile ou le siège social est à l'étranger et qui ne sont pas assujettis en Suisse ne peuvent toutefois pas agir de cette manière. Il convient dans ce cas de se référer à l'art. 81 let. c OTVA, qui donne au Département fédéral des finances (DFF) la compétence d'arrêter à quelles conditions l'impôt grevant des livraisons ou des prestations de services exécutées sur territoire suisse à des destinataires dont le domicile ou le siège social est à l'étranger peut leur être remboursé, pour autant que la réciprocité (de la part du pays de leur domicile ou de leur siège social) soit assurée (let. c).

bb) Par ordonnance du 14 décembre 1994, le DFF a défini (art. 1 al. 1) qu'a droit au remboursement de la taxe quiconque importe ou acquiert des biens en Suisse ou se fait fournir des prestations de services et qui, en outre :

- a. a son domicile ou son siège social à l'étranger ;
- b. ne livre aucun bien ou ne fournit aucune prestation de services en Suisse ;
- c. prouve sa qualité d'entrepreneur dans le pays où il a son domicile ou son siège social.

Le 2<sup>e</sup> alinéa précise que le remboursement de l'impôt suppose en outre que le pays du domicile ou du siège social du requérant accorde la pleine réciprocité.

Sous réserves de quelques très légères différences, la LTVA reprend les mêmes règles en son art. 90 al. 2 let. b, précisé par les art. 28 à 31 de l'ordonnance du 29 mars 2000 relative à la loi fédérale régissant la taxe sur la valeur ajoutée (OLTVA ; RS 641.201).

cc) Il s'agit de la procédure dite de remboursement de l'impôt préalable, qui remplace celle de la déduction de l'impôt préalable et permet d'éviter une double imposition (voir à ce sujet Peter Spinnler, Die Vergütung der Mehrwertsteuer an Unternehmen mit Geschäftssitz im Ausland [Vorsteuervergütungsverfahren], in Festschrift SRK/Mélanges CRC, Lausanne 2004, p. 185 ss). Une telle procédure est conforme au principe fondamental et supérieur de la neutralité de l'impôt, en vertu duquel la charge d'impôt auprès du consommateur final devrait toujours être la même, quel que soit le chemin suivi par le bien ou le service (ATF 124 II 211 consid. 8a, traduit in RDAF 1998, 2<sup>e</sup> partie, p. 406). Elle est également clairement euro-compatible, la huitième directive 79/1072/CEE du Conseil européen, du 6 décembre 1979, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires - Modalités de remboursement de la taxe sur la valeur ajoutée aux assujettis non établis à l'intérieur du pays (JO L 331, p. 11) prévoyant une réglementation analogue (cf. Spinnler, op. cit. p. 190 ss ; voir aussi, entre autres, les arrêts de la Cour de Justice des Communautés européennes [CJCE] du 13 juillet 2000, en la cause Société Monte Dei Paschi Di Siena, aff. C-136/99, Rec. 2000 I 6109, et du 11 juin 1998, en la cause Société générale des grandes sources d'eaux minérales françaises, aff. C-361/96, Rec. 1998 I 3495). Il s'agit dès lors de confirmer la constitutionnalité de l'art. 81 let. c OTVA.

4.- a) En l'espèce, les relations entre la recourante et Z se présentent de la manière suivante. La recourante, sise à B, exploite les remontées mécaniques du versant italien de M. La société Z, sise à W, exploite les remontées mécaniques du versant suisse de M. Chacune de ces sociétés émet des cartes journalières et des abonnements internationaux, valables sur les secteurs italien et suisse, et donne mandat à l'autre société de les vendre en ce qui concerne la partie internationale. Les cartes journalières et abonnements internationaux vendus par la recourante pour le compte de Z ne mentionnent pas le nom de cette dernière. Pour la saison d'hiver 1999/2000, la recourante a été autorisée par Z à vendre les cartes journalières et abonnements internationaux par courrier du 15 octobre 1999 formulant le mandat de la manière suivante : « Vi diamo mandato di vendita in nome e per conto nostro ». Sur les billets figure le texte suivant : « L'utilisation du billet comporte la connaissance et l'acceptation complète du règlement exposé ». Les « Condizioni generali di biglietteria stagione invernale », exposées selon la recourante dans ses points de vente, indiquent notamment les noms des sociétés gérant les remontées mécaniques sur territoire italien et précisent que c'est une autre société qui est responsable du versant suisse (cf. notamment " i biglietti internazionali sono validi su tutti gli impianti del ... e sugli impianti del versante svizzero della Z ,, [point 9]).

En fin de saison, chaque société facture à son homologue les montants qui lui reviennent en fonction des passages effectifs des skieurs sur son propre réseau de remontées mécaniques (cf. le courrier susmentionné du 15 octobre 1999 qui précise : " i ricavi della vendita di tali biglietti saranno ripartiti tra le società X, e Z sulla base dei passaggi effettuati sui diversi impianti almeno una volta alla fine della stagione ,,).

b) Il y a lieu à ce stade d'examiner le traitement TVA devant s'appliquer aux opérations dont la recourante est destinataire ou prestataire selon l'état de fait exposé ci-dessus.

- Dans le rapport liant la recourante aux personnes acquérant des billets internationaux :

En échange d'une contre-prestation, la recourante cède aux skieurs le droit d'être transportés sur territoire italien et suisse, opération assimilée à une prestation de services (art. 6 al. 2 let. a OTVA), et les transporte sur territoire italien. La cession du droit d'être transporté et le transport se confondent le plus souvent en une seule et même opération, comme cela est le cas en l'espèce pour les transports sur territoire italien. Il peut cependant arriver que la cession du droit d'être transporté soit effectuée par un sujet juridique et le transport en tant que tel par un autre, comme cela est le cas en l'espèce pour les transports sur territoire suisse. Les prestations fournies par la recourante aux skieurs, à savoir la cession du droit d'être transporté (vente des cartes journalières et des abonnements internationaux) et les transports effectués par la recourante, sont réalisées sur territoire italien. Or, il ne peut pas y avoir de demande de déduction de la TVA suisse sur des opérations réalisées entièrement sur territoire italien. A cet égard, peu importe que la recourante ait agi comme représentante directe ou indirecte d'une société suisse. Il n'en demeure en effet pas moins que les opérations de la recourante, d'intermédiaire ou non, sont faites complètement à l'étranger et à ce titre ne sont pas soumises au droit suisse en vertu du principe de territorialité. Elles ne peuvent donc pas être visées par l'art. 81 let. c OTVA, d'autant

plus que cet article ne concerne que le remboursement de la TVA sur des opérations acquises et non pas sur des opérations fournies.

- Dans le rapport liant la recourante à la société Z :

Il y a refacturation par la société suisse à la recourante d'une partie du prix de vente des cartes journalières et des abonnements internationaux. Il n'est ainsi pas contestable que la recourante, qui est en Italie, acquiert une prestation, car elle paie une contre-prestation. Elle acquiert de la société suisse le droit de faire transporter sur les installations suisses les personnes ayant acheté à ses propres points de vente en Italie des billets internationaux. La recourante ne peut être remboursée de la TVA qui frappe l'opération réalisée en Suisse, car elle n'a rien acquis en étant sur territoire suisse comme entreprise étrangère non assujettie ; elle s'est en tout temps trouvée à l'étranger et c'est à l'étranger qu'elle a utilisé la prestation de services de Z (c'est-à-dire la cession du droit de transport). Les conditions d'un remboursement selon l'OTVA ne sont dès lors pas réunies dans ce cas de figure. En fait, l'opération en cause est faite en Suisse à destination de l'étranger, c'est-à-dire à l'intention de la recourante en Italie. En tant que telle, il est possible qu'elle doive être exonérée en vertu du principe du domicile défini par l'art. 15 OTVA et la notice 13 susmentionnée. Cette question peut toutefois rester ouverte dans la mesure où elle ne fait partie de l'objet du litige. En effet, quoi qu'il en soit, s'il devait s'avérer que cette opération était exonérée à l'exportation, seule la société Z aurait qualité pour demander l'exonération à l'exportation de cette opération, et non pas la recourante.

La question de savoir qui doit en fin de compte supporter la charge de l'impôt n'a pas à être tranchée en l'occurrence. De manière générale, il est en effet constant que les problèmes de transfert d'impôt qui peuvent survenir sont du ressort du droit privé (art. 28 al. 6 OTVA).

5.- Les considérations qui précèdent conduisent la Commission de céans à rejeter le recours formé par la recourante. Vu l'issue de la cause, en application de l'art. 63 al. 1 PA, les frais de procédure, par Fr. 4'000.--, comprenant l'émolument d'arrêté et les émoluments de chancellerie, sont mis à la charge de la recourante qui succombe. L'autorité de recours impute, dans le dispositif, l'avance sur les frais de procédure correspondants (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 du 10 septembre 1969 [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 du 3 avril 2003 est rejeté et la décision sur réclamation de l'Administration fédérale des contributions du 3 mars 2003 est confirmée.
2. Les frais de procédure, par Fr. 4'000.--, comprenant l'émolument d'arrêté et les émoluments de chancellerie, sont mis à la charge de la recourante et imputés sur l'avance de frais de Fr. 4'000.--.
3. La présente décision est notifiée à la recourante et à l'Administration fédérale des contributions.

---

**Indication des voies de droit**

Les décisions de la Commission fédérale de recours en matière de contributions peuvent faire l'objet d'un recours de droit administratif au Tribunal fédéral dans les trente jours dès leur notification (art. 97 ss de la loi fédérale d'organisation judiciaire du 16 décembre 1943 [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<sup>e</sup> jour avant Pâques au 7<sup>e</sup> jour après Pâques inclusivement ;
- b) Du 15 juillet au 15 août inclusivement ;
- c) Du 18 décembre au 1<sup>er</sup> janvier inclusivement.

Commission fédérale de recours en  
matière de contributions

Le président

La greffière

Pascal Mollard

Liliane Subilia-Rouge