



CRC 2005-107

CRC 2005-108

Président : Pascal Mollard
Juges : Christine Sayegh ; Xavier Oberson
Greffière : Chantal Degottex

Décision du 11 octobre 2006

en la cause

X, recourante,

contre

L'Administration fédérale des contributions, Division juridique, Section réclamations et recours I, Schwarztorstrasse 50, 3003 Berne (Réf. ...)

concernant

la taxe sur la valeur ajoutée (OTVA et LTVA) ;
prestations de services à l'étranger

I. En fait :

A.– X, gestion d'hôtels-restaurants, est une société anonyme au sens des art. 620 ss du Code des obligations du 30 mars 1911 (CO ; RS 220) et est active dans la gestion et le management d'établissements hôteliers en Suisse et à l'étranger. Elle est immatriculée au registre des contribuables de l'Administration fédérale des contributions (AFC) depuis le 1^{er} janvier 1995 en qualité d'assujettie au sens des art. 17 de l'ordonnance du 22 juin 1994 régissant la taxe sur la

valeur ajoutée (OTVA ; RO 1994 1464 et les modifications ultérieures) et 21 de la loi fédérale du 2 septembre 1999 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (LTVA ; RS 641.20).

B.– A l'occasion d'un contrôle sur place effectué par l'AFC les 2 et 3 février 2004 auprès de X (ci-après : l'assujettie), l'autorité fiscale considéra que les prestations de conseil et de management n'étaient pas libérées de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA). Par conséquent, l'AFC lui adressa, d'une part, le décompte complémentaire (DC) n° ... du 1^{er} mars 2004, portant sur un montant de Fr. 58'342.--, plus intérêt moratoire dès le 28 février 2002, au titre de la TVA pour les périodes fiscales du 1^{er} trimestre 1995 au 4^{ème} trimestre 2000 et, d'autre part, le DC n° ... du 1^{er} mars 2004, portant sur un montant de Fr. 91'914.--, plus intérêt moratoire dès le 28 février 2002, au titre de la TVA pour les périodes du 1^{er} trimestre 2001 au 3^{ème} trimestre 2003.

C.– Par courrier du 1^{er} juin 2004, l'assujettie, par l'intermédiaire de TVA Conseils B, à D, requit de l'AFC qu'elle rende une décision au sens de l'art. 51 OTVA, respectivement 64 LTVA, et contesta le bien fondé de la reprise fiscale ressortant des deux DC précités concluant à l'annulation des deux DC du 1^{er} mars 2004. Elle estime que les prestations de services en question ont été fournies et utilisées par des destinataires ayant leur siège à l'étranger et que les contre-prestations y relatives doivent être considérées comme des recettes réalisées à l'étranger et ne pas être soumises à la TVA.

D.– L'AFC confirma, par deux décisions formelles datées du 19 janvier 2005 et du 28 février 2005, les DC litigieux et la reprise d'impôt globale en découlant de Fr. 150'256.-- (soit l'addition des montants de Fr. 58'342.-- pour les périodes du 1^{er} trimestre 1995 au 4^{ème} trimestre 2000 et de Fr. 91'914.-- pour les périodes du 1^{er} trimestre 2001 au 3^{ème} trimestre 2003), intérêts moratoires en sus. Elle considéra que les factures en la possession de l'assujettie ne comportaient aucune indication détaillée sur le genre et l'utilisation des prestations qu'elle fournissait. Quant au contrat de mandat conclu avec A, il indiquait que le domicile de celui-ci, à savoir du destinataire des prestations de services, se situait en Suisse et non pas à l'étranger. L'autorité fiscale estima que les conditions permettant l'exonération des prestations de services que la société assujettie fournissait à son mandant n'étaient ainsi pas réalisées.

E.– Par réclamations du 18 février 2005 et du 13 avril 2005, l'assujettie, toujours conseillée par TVA Conseils B, contesta les décisions précitées. Elle conclut à l'annulation des DC en question et à la constatation que les prestations de services qu'elle fournissait à l'étranger étaient exportées, la preuve en ayant été rapportée, par l'ensemble des pièces produites et que ceci devait l'emporter sur le fait que le contrat de mandat ait été conclu avec un résident suisse ayant agi comme tiers garant. L'assujettie sollicita l'exonération de ses prestations de service. Dans son mémoire du 13 avril 2005, elle demanda subsidiairement à ce que les montants retenus pour établir le DC n° ... du 1^{er} mars 2004 soient corrigés, compte tenu des sommes qu'elle devait rembourser au titre de résultat brut d'exploitation (RBE) perçus en trop pour 2002 et 2003. L'AFC rejeta les réclamations par décisions du 25 mai 2005.

F.– Par mémoire du 27 juin 2005, l'assujettie (ci-après : la recourante) a interjeté recours à l'encontre des décisions sur réclamation précitées auprès de la Commission fédérale de recours en matière de contributions (ci-après : la Commission de recours ou de céans). Elle reconnaît que les factures ne mentionnent pas le genre et l'utilisation des prestations fournies mais explique que ce sont des demandes d'acomptes. La recourante précise que la rémunération finale est un pourcentage du RBE de l'établissement, établi sur la base de contrats de mandat signés entre elle et A, lui-même étant l'ayant-droit économique des établissements pour lesquels la recourante fournit ses prestations. Elle joint à son recours différentes pièces et considère qu'elle a apporté la preuve que les prestations de services ont été effectuées pour des établissements sis à l'étranger.

G.– Dans le délai imparti, l'AFC a conclu au rejet du recours, sous suite de frais. L'autorité intimée renonça à présenter des observations estimant que la recourante n'a pas fait valoir d'autres arguments que ceux invoqués dans ses réclamations du 18 février et 13 avril 2005.

H.– Par courriers des 20 octobre 2005, 23 février 2006 et 21 juin 2006, la Commission de recours a été informée par la recourante que E a été désigné, compte tenu de l'ajournement de faillite dont elle bénéficie, curateur de la recourante par décision du 29 août 2005 du Tribunal civil de l'arrondissement de la C à D. Dans ces correspondances, E a demandé à la Commission de céans l'état de la procédure par devant elle et si une décision pouvait être rendue prochainement. Par lettres du 27 octobre 2005, 9 mars 2006 et 27 juin 2006, la Commission de recours l'a informé que ses décisions sont en principe rendues pour les causes qui lui sont remises dans l'ordre de leur inscription au rôle et qu'il n'existe pas, dans le cadre de la liquidation des procédures, de règle de préséance liée à la situation particulière de l'assujetti.

I.– En date du 27 juin 2006, la Commission de recours a ordonné un nouvel échange d'écritures, en se référant aux travaux législatifs en cours et compte tenu du nouvel art. 45a de l'ordonnance relative à la loi sur la TVA (OLTVA ; RS 641.201), dont l'entrée en vigueur était prévue très prochainement. L'AFC a été invitée à se déterminer au sujet d'une éventuelle nouvelle pratique formelle en la matière (le cas échéant rétroactive) ou à rendre, si besoin était, une décision en reconsidération.

Par détermination du 14 juillet 2006, l'AFC a communiqué qu'elle maintenait les considérants de ses décisions sur réclamation et réitérait les conclusions formulées dans le cadre de ses réponses. L'art. 45a OLTVA ne trouvait pas application, car il ne s'agissait pas en l'espèce d'un simple vice de forme.

Par courrier du 11 août 2006, la recourante a persisté dans ses conclusions en considérant en outre que le nouvel art. 45a OLTVA est applicable à sa situation.

Les autres faits seront repris, en tant que de 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 fédérale de la Confédération suisse du 29 mai 1874 en vigueur jusqu'au 31 décembre 1999 (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 LTVA. Cette dernière étant entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2001 (Arrêté du Conseil fédéral du 29 mars 2000; RO 2000 1346), 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 en ce qui concerne les périodes fiscales du 1^{er} trimestre 1999 au 4^{ème} trimestre 2000, si bien que l'OTVA demeure applicable aux faits de la présente cause qui se sont déroulés avant le 1^{er} janvier 2001. Il s'impose toutefois, au regard de cette même disposition, de faire application des règles ressortant de la LTVA s'agissant des périodes fiscales du 1^{er} trimestre 2001 au 3^{ème} trimestre 2003 également litigieuses.

b) Aux termes de l'art. 53 OTVA, respectivement de l'art. 65 LTVA 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 céans dans les trente jours qui suivent leur notification.

En l'espèce, les deux décisions sur réclamation de l'autorité fiscale ont été rendues le 25 mai 2005 et ont été notifiées au plus tôt le lendemain à la recourante. Le délai de recours échéant le samedi 25 juin 2005 et ayant été reporté au premier jour utile, soit le lundi 27 juin 2005 (art. 20 al. 3 PA), les deux recours interjetés le 27 juin 2005 (date du sceau postal) l'ont été en temps nécessaire. Un examen préliminaire de ces derniers révèle en outre qu'ils remplissent les exigences posées aux art. 51 et 52 PA. D'un point de vue formel, il convient donc d'entrer en matière.

c) D'après l'art. 24 de la loi fédérale de procédure civile fédérale du 4 décembre 1947 (PCF ; RS 273) en relation avec l'art. 4 PA, il y a lieu de réunir en une seule procédure des recours qui présentent une étroite unité dans le contenu de leur état de fait et dans lesquels se posent les mêmes questions de droit (André Moser, in Moser/Uebersax, Prozessieren vor eidgenössischen Rekurskommissionen, Bâle et Francfort-sur-le-Main 1998, ch. 3.12), une telle solution répondant à l'économie de procédure et étant dans l'intérêt de toutes les parties (ATF 122 II 368 consid. 1a). Dans le même sens, si deux recours se dirigent contre la même décision,

qu'ils concernent les mêmes parties et les mêmes questions de droit, il convient, pour des raisons d'économie de procédure, de les traiter ensemble (arrêt non publié du Tribunal fédéral du 29 juin 1999, en la cause R.-T. [2A.186/1998 et 2A.187/1998], consid. 1).

En l'espèce, la recourante a déposé deux recours en date du 27 juin 2005, contestant formellement les deux décisions rendues sur réclamation par l'AFC le 25 mai 2005. Celles-ci présentent une étroite unité dans les faits et posent les mêmes questions de droit, dans la mesure où elles concernent toutes deux la question de la nature et du traitement, sur le plan de la TVA, des prestations de services fournies par la recourante à des établissements en Suisse et à l'étranger. Le fait qu'elles concernent des périodes fiscales distinctes, l'une réglant la question précitée pour le 1^{er} trimestre 1999 au 4^{ème} trimestre 2000 sous l'angle de l'OTVA et la seconde pour le 1^{er} trimestre 2001 au 3^{ème} trimestre 2003 sous l'angle de la LTVA, ne modifie en rien ce qui précède (v. à ce sujet, les décisions de la Commission de céans du 29 octobre 1999, en la cause H. [CRC 1998-102], consid. 1 et du 25 juin 1999, en la cause W. SA [CRC 1999-037]). Il convient dès lors d'ordonner leur jonction, ce qui implique qu'une seule et même décision sera rendue, sans qu'il ne se justifie de prendre la présente décision de jonction sous la forme d'une décision incidente séparément susceptible de recours (art. 45 al. 1 PA *a contrario*), celle-ci ne pouvant causer aucun préjudice irréparable.

d) Enfin, il reste à préciser l'objet du litige, à savoir si les prestations effectuées par la recourante en faveur d'établissements sis à l'étranger, sous l'angle des preuves apportées permettent l'exonération, respectivement la localisation, de ses prestations de conseil et de management à l'étranger.

2.- a) 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 1993 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, sous réserve des exceptions en matière fiscale ressortant de l'art. 2 PA). Toutefois, ce principe est tempéré par l'obligation générale faite aux parties de collaborer à l'établissement de l'état de fait. 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 de droit fiscal suisse [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). D'ailleurs, selon l'art. 47 al. 1 OTVA, respectivement selon l'art. 58 al. 1 LTVA, 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. L'assujetti doit être attentif au fait que le suivi des opérations commerciales, à partir de la pièce justificative jusqu'au décompte TVA en passant par la comptabilité (et vice-versa), doit pouvoir être garanti sans perte de temps importante (en relation avec le ch. 882 des Instructions à l'usage des assujettis TVA de 1997 [ci-après : Instructions 1997], respectivement la brochure TVA Organisation comptable, p. 11 ; v.

également ch. 893 des Instructions 2001 sur la TVA [ci-après : Instructions 2001] ; v. à ce sujet, décisions de la Commission de céans du 15 octobre 1999, in Jurisprudence des autorités administratives de la Confédération [JAAC] 64.47 consid. 3a [non publié], du 15 mars 1999, in JAAC 63.94 consid. 4a et du 25 septembre 1998, in TVA/MWST/VAT-Journal 1998 p. 168 ss consid. 6a/aa).

b) Si l'autorité de recours reste dans l'incertitude après avoir procédé aux investigations requises, elle appliquera les règles sur la répartition du fardeau de la preuve. Dans ce cadre, et à défaut de disposition spéciale en la matière, le juge s'inspire de l'art. 8 du Code civil suisse du 10 décembre 1907 (CC ; RS 210), en vertu duquel quiconque doit prouver les faits qu'il allègue pour en déduire un droit. Autrement dit, 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 (décision non publiée de la Commission de céans du 7 février 2001, en la cause C. [CRC 2000-043], consid. 2b). Le défaut de preuve va au détriment de la partie qui entendait tirer un droit du fait non prouvé (Pierre Moor, Droit administratif, vol. II, Berne 2002, p. 263 ; Blaise Knapp, Précis de droit administratif, Bâle et Francfort-sur-le-Main 1991, n° 2021, p. 419).

3.-

a)

aa) Sous l'angle de l'OTVA, il résulte des principes devant être suivis par le Conseil fédéral, en édictant ses dispositions d'exécution, que les prestations de services qu'une entreprise effectue à titre onéreux sur le territoire suisse sont par principe imposables (art. 8 al. 2 let. a ch. 1 disp. trans. aCst. [art. 196 ch. 14 al. 1 let. a pt 1 Cst.]). Sont en revanche 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 toutefois pas adopté de règles explicites relatives au lieu de la prestation de services.

bb) C'est l'art. 12 OTVA qui règle la question du lieu des prestations de services. Ainsi, à teneur de cette disposition, est réputé lieu d'une prestation de services 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. Cette disposition est directement inspirée du 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 pt 1 Cst.), en vertu duquel 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], in Archives 63 368). Elle est également consacrée par le principe du pays de destination, qui énonce que l'impôt doit être prélevé là où l'opération qu'il grève est consommée (cf. la décision de la Commission de céans du 14 juin 2005, en la cause X. SA [CRC 2004-168/169], consid. 3a/bb et les références citées, confirmée par l'arrêt du Tribunal fédéral du 8 mai 2006 [2A.478/2005]). 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 (Daniel Riedo, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Berne 1999, p. 49 ss). L'imposition des prestations de services effectuées à titre onéreux sur le territoire suisse 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.

cc) Il s'ensuit que les prestations de services fournies à l'étranger ne sont pas imposées et il en va de même pour les prestations de services qui sont effectuées en Suisse, mais à destination de l'étranger. Pour ces dernières, 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. C'est ce que prescrit l'art. 15 al. 2 let. 1 OTVA, lequel 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 ». 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, in Archives 64 435 et 441).

dd) 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 recours 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], publié dans la Revue de droit administratif et de droit fiscal [RDAF] 2001 II 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 domicile qui est finalement accepté par l'administration.

b)

aa) Depuis l'entrée en force de la LTVA, c'est le nouvel art. 14 LTVA qui règle désormais la question du lieu des prestations de service. La LTVA s'est certes quelque peu distinguée des principes précités, même si l'art. 14 LTVA reprend pour l'essentiel la clause générale ressortant de l'art. 12 al. 1 OTVA, de même que la réglementation ressortant de l'art. 12 al. 2 OTVA, tout en s'inspirant fortement des solutions du droit communautaire (Oberson, op. cit., Archives 64 442 s. ; Alois Camenzind, Mwst.Com : Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Bâle/Genève/Munich 2000, commentaire ad art. 14 LTVA, n. marg. 17 s.). Ces dispositions contiennent en effet toutes deux une clause générale consacrant le principe de territorialité appelé précédemment (consid. 3a/aa), selon lequel seules les prestations de services effectuées à titre onéreux sur le territoire suisse seront soumises à l'impôt (art. 5 LTVA). Reprenant la formulation consacrée par le droit communautaire (art. 9 de la directive du Conseil 77/388/CEE [sixième directive] du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des Etats membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme, Journal officiel des Communautés européennes [JOCE] L 145 du 13.6.1977 – Rectificatif: JOCE L 149 du 17.6.1977), l'art. 14 LTVA dispose que, sous réserve des alinéas 2 et 3, le lieu de la prestation de services est réputé l'endroit où le prestataire a établi le « siège de son activité économique » 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. Ainsi, pour éviter des abus, l'expression « siège social » utilisée dans l'art. 12 al. 1 OTVA a été remplacée par la formule « siège de son activité économique » (Rapport de la Commission de l'économie et des redevances du Conseil national [CER-CN] du 28 août 1996, in FF 1996 I 1 s., 29 ; v. Oberson, op. cit., Archives 64 442 s.). Cette clause générale, reprenant ainsi celle de l'art. 12 OTVA – sous la seule réserve précitée – permet une localisation complète des prestations de services pour lesquelles il n'existe pas d'exceptions (v. art. 14 al. 2 et 3 LTVA). Tombent donc sous le coup de l'art. 14 al. 1 LTVA toutes les prestations de services qui ne sont pas expressément énumérées aux alinéas 2 et 3 de cette disposition (v. notice 6). Il s'ensuit que les prestations de services localisées à l'étranger selon l'art. 14 LTVA ne seront pas soumises à l'impôt de par ce simple fait.

bb) L'art. 14 al. 2 LTVA énumère les cas, où contrairement à la règle de base, l'on se fonde soit sur le lieu de situation du bien (let. a), soit sur le lieu de l'activité (let. b à d) pour déterminer le lieu de la prestation de services en cause (FF 1996 I 29). Cette disposition reprend en tout ou partie la réglementation existante sous l'OTVA, sous réserve des règles de localisation ressortant de l'art. 14 al. 2 let. d et e LTVA, lesquelles sont nouvelles (v. Camenzind, op. cit. Mwst.Com, ad art. 14, ch. marg. 17 s.).

cc) Enfin, contrairement à l'OTVA, l'art. 14 al. 3 énumère un catalogue précis de prestations de services pour lesquelles le lieu sera désormais déterminé suivant le principe du domicile (v. Camenzind, op. cit. Mwst.Com, ad art. 14, n. marg. 20 et 90 s.). Partant de la prémisse que, de manière générale, le lieu du siège du destinataire sera identique au lieu où la prestation sera consommée, le lieu déterminant sera donc aussi le lieu où le destinataire possède le siège de son activité ou un établissement stable pour lequel la prestation de services a été fournie ou, à défaut, son domicile ou le lieu à partir duquel il exerce son activité (FF 1996 I 30). Il n'est plus nécessaire, contrairement à l'art. 15 al. 2 let. 1 OTVA, lequel avait permis de combler la lacune existante en la matière sous l'OTVA (v. Camenzind, op. cit. ad art. 14 LTVA, n. marg. 19 s.), de savoir si les prestations de services ont été utilisées ou exploitées à l'étranger (FF 1996 I 31). Enfin, l'énumération des prestations de services se trouvant à l'art. 14 al. 3 let. a à g LTVA correspond dans une large mesure à celle qui figure dans la notice 13 de l'AFC (dans sa version au 31 janvier 1997, ch. 2 let. c ; FF 1996 I 31) et à celle ressortant du droit communautaire (art. 9 de la sixième directive ; Camenzind, op. cit. Mwst.Com, ad art. 14, n. marg. 91).

c)

aa) En matière de preuve de l'exonération sous l'angle de l'OTVA et de la localisation de la prestation de services sous l'angle de la LTVA, l'art. 16 OTVA, respectivement l'art. 20 al. 1 *in fine* LTVA disposent que, pour les prestations de services fournies à l'étranger, le droit à l'exonération doit être attesté par des documents comptables et des pièces justificatives, et donc par des moyens de preuve écrits (arrêt du Tribunal fédéral du 31 mars 2004, en la cause L. SA [2A. 507/2002], consid. 3.3, publiée in RDAF 2004 II p. 136 s.). La règle sur la preuve ainsi décrite correspond par ailleurs au principe général, selon lequel il appartient à l'administration fiscale de démontrer l'existence d'éléments créant ou augmentant la charge fiscale, alors que le contribuable supporte le fardeau de la preuve des éléments qui réduisent ou éteignent son obligation fiscale (arrêt précité du 31 mars 2004, consid. 3.3 et références citées). Le Département fédéral des finances (DFF) décide de quelle manière l'assujetti doit fournir la preuve (art. 16 al. 2 OTVA ; art. 20 al. 2 LTVA). Ainsi, le DFF, respectivement l'administration en tant qu'autorité d'exécution, n'est pas seulement habilité, mais a pour ainsi dire l'obligation d'établir une règle qui détermine par quels documents comptables et quelles pièces justificatives le droit à l'exonération doit être prouvé. En effet, l'art. 16 al. 1 OTVA, de même que l'art. 20 al. 1 *in fine* LTVA, nécessitent une concrétisation, puisqu'ils n'expliquent pas comment ceci doit se réaliser concrètement. En appliquant ces dispositions, l'AFC doit donner naissance à une pratique administrative uniforme. A cet effet, elle dispose de la compétence d'édicter des prescriptions dans ce cadre, ce qui a pu être confirmé par la jurisprudence constante rendue en la matière tant par la Commission de céans que par le Tribunal fédéral (v. arrêt précité du 31 mars 2004, consid. 4.2 ; ATF 123 II 33 ; décision de la Commission de recours du 29 mai 2000, in JAAC 64.112 consid. 4b [RDAF 2001 II p. 94] ; décision de la Commission de céans du 28 janvier 1999, en la cause M. [CRC 1998-017], consid. 6b).

bb) L'AFC réclame ainsi 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.

Doivent ressortir sans doute possible de ces documents 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 (Instructions à l'usage des assujettis TVA, dans sa version automne 1994, [ci-après : Instructions 1994] et Instructions 1997, ch. marg. 567 ; Instructions 2001, ch. marg. 388). Sous l'angle de l'OTVA, l'indication précise de la nature des prestations revêt une importance particulière compte tenu du fait que la détermination du lieu d'utilisation ou d'exploitation et, partant, leur exonération en dépendent (arrêt précité du 31 mars 2004, consid. 3.4). Il doit en aller de même sous l'angle de la LTVA, dans la mesure où seule cette indication permet de catégoriser la prestation de services en cause et donc également sa localisation au regard des principes ressortant de l'art. 14 LTVA. L'AFC peut réclamer des documents complémentaires tels que, par exemple, une attestation officielle du pays d'établissement du destinataire, si des doutes subsistent quant au fait de savoir si l'acquéreur de ces prestations a effectivement son domicile ou son siège social à l'étranger (Instructions 1994 et 1997, ch. marg. 568 ; Instructions 2001, ch. marg. 389).

d)

aa) Sous l'angle de l'OTVA, les « services de management » sont définis comme étant la fourniture, contre paiement d'une contre-prestation (« Management fees »), de prestations de service 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 encore de prestations de services similaires (notice 13, dans sa version au 31 décembre 1997, ch. 2 let. c, p. 4). Ladite notice énumère par ailleurs certaines de ces prestations de manière exemplative, comme, par exemple, les prestations de services en rapport avec le traitement des données ou encore le traitement, la fourniture ou l'échange d'informations (cf. sur ce point, arrêt précité du Tribunal fédéral du 31 mars 2004, consid. 3.5, in RDAF 2004 II p. 141s.). Le prestataire de services domicilié en Suisse peut également prétendre à l'exonération lorsqu'il n'est question que de « management fees » dans la facture sans précision aucune par rapport à la nature des prestations de services fournies à cet effet, pour autant que la facture renvoie au contrat en vertu duquel ces prestations sont fournies et qui en contient une description détaillée (notice 13, dans sa version au 31 janvier 1997, p. 5 ; notice 6, p. 15). A ces conditions, la pratique de l'administration renonce à exiger l'indication détaillée dans la facture elle-même de la nature et de l'utilisation des prestations de services fournies. L'AFC a ainsi adapté sa pratique aux réalités économiques et se contente dans le cas de « management fees » de la seule mention « management fees » dans la facture, sans description des prestations de services. Toutefois, dans ce cas, il est indispensable que figure dans la facture un renvoi au contrat de base, dans lequel les prestations de services sont décrites en particulier. L'AFC a ainsi, dans une certaine mesure, assoupli sa pratique spécialement pour les management fees. La Commission de céans a admis que, d'un point de vue général, il était absolument correct que la pratique exige que la nature et l'utilisation des prestations de services ressortent sans aucun doute possible des documents qui doivent être présentés. Sans ces indications (outre l'indication du siège du destinataire), il serait en effet d'emblée impossible d'examiner la question, d'une part, de la réalité même de la fourniture de prestations de services et, d'autre part, à tout le moins sous l'OTVA, de l'utilisation ou de l'exploitation effective de celles-ci à

l'étranger. Le fait que la preuve de l'exportation ne puisse dans ces circonstances se faire que sous forme de documents écrits paraît d'ailleurs évident et ne nécessite pas d'explication supplémentaire (v. consid. 3c ci-dessus). Il n'y a non plus rien à reprocher au principe selon lequel la nature et l'utilisation des prestations de services doivent être décrites dans les factures et les documents contractuels. Cela vaut également pour les documents contractuels, en tout cas, lorsque les factures y renvoyant, comme dans le cas des management fees, ne décrivent pas plus précisément la nature des prestations de services fournies à cet effet (décision de la Commission de recours du 29 mai 2000, in JAAC 64.112 consid. 4b [RDAF 2001 II p. 94]). Finalement, la Commission de recours, puis le Tribunal fédéral ont admis la pratique administrative relative aux management fees, cette dernière s'avérant au surplus conforme aux principes de la proportionnalité et de l'interdiction du formalisme excessif (décision non publiée de la Commission de recours du 12 septembre 2002, en la cause L. [CRC 2001-183], consid. 4f, confirmée par le Tribunal fédéral dans son arrêt du 31 mars 2004 [2A.507/2002], consid. 4.2 et 5, in RDAF 2004 II p. 143 s. ; décision précitée, in JAAC 64.112 consid. 4b [RDAF 2001 II p. 94] ; voir aussi, notamment pour le renvoi exigé dans les factures, arrêt du Tribunal fédéral du 14 mars 2005, en la cause D. [2A.546/2003], consid. 2.4 *in fine*, 2.5 *in fine* et 3.3).

bb) S'agissant de la LTVA, et en matière de management fees, la notice 6 reprend intégralement la notice 13, même s'il n'y est plus fait mention, à proprement dit, de « management fees ». Elle fait état en effet de « prestations de management et de prestations analogues », comme, par exemple, les travaux de secrétariat comprenant la prise de commandes, le service téléphonique, la correspondance, la rédaction de procès-verbaux ou encore l'acquisition de clients. Elle énumère également, à titre exemplatif, une liste de prestations de management, dont l'exercice de fonctions dirigeantes, les fonctions administratives, les prestations de conseils en tout genre ou les prestations de services dans le domaine du traitement électronique des données ou encore l'exercice de fonctions comptables (notice 6, ch. 3.2.5 let. c, p. 7). Les exigences de la pratique administrative en matière d'exportation de ces services sous le régime de l'OTVA doivent s'appliquer intégralement, *mutatis mutandis*, à leur localisation à l'étranger sous l'empire de la LTVA.

4.- a) L'art. 10 al. 1 OTVA dispose que « celui qui effectue des livraisons ou des prestations de services expressément au nom et pour le compte du représenté, de sorte que l'opération se réalise directement entre le représenté et le tiers, est considéré, dans le cadre de cette opération, comme un simple intermédiaire ». Selon l'al. 2, « en cas de livraison ou de prestation de services, si le représentant agit pour le compte d'autrui mais n'intervient pas expressément au nom du représenté, il y a livraison ou prestation de services aussi bien entre le représenté et le représentant qu'entre le représentant et le tiers ». Sous l'angle de la LTVA, l'art. 11 al. 1 reprend en substance les termes de cette disposition.

En vertu des dispositions précitées, le représentant direct ne peut jamais être fournisseur ou acquéreur d'un bien, car agissant au nom et pour le compte d'un tiers, il ne détient jamais le pouvoir de disposer du bien. Dans ce cas, seule la commission prélevée par le représentant direct

est imposée au sens de la TVA. A l'inverse, le représentant indirect agit bien pour le compte d'un tiers, mais en son nom propre. Cette circonstance suffit à faire admettre qu'il peut détenir le pouvoir de disposer d'un bien. Ainsi, chaque fois qu'un représentant indirect intervient entre un fournisseur et un acquéreur, il y aura toujours, en vertu de l'OTVA, respectivement la LTVA, deux livraisons : une première du fournisseur au représentant et une seconde du représentant à l'acquéreur (décisions de la Commission de recours in TVA/MWST/VAT-Journal 4/00 p. 186, consid. 2b [confirmée par le Tribunal fédéral, RDAF 2001, 2^e partie, p. 362], et JAAC 64.80 consid. 5a/aa, 63.24 consid. 3a, traduite et résumée dans la RDAF 1999, 2^e partie, p. 268). Dans le cadre d'une prestation de services également, l'intervention d'un représentant indirect entraîne, selon les prescriptions en matière de TVA, une double prestation : une première du prestataire de services au représentant et une seconde du représentant au destinataire de la prestation. Dans cette situation, l'OTVA, respectivement la LTVA, introduit une fiction totale, puisque la même prestation de services ne peut matériellement pas être fournie deux fois, contrairement à un bien qui peut être livré deux fois.

b) L'art. 10 al. 1 OTVA, respectivement 11 al. 1 LTVA, règle au surplus la question en posant des règles claires et exhaustives, desquelles il découle qu'une déclaration tacite est exclue. En conséquence, en matière de TVA, le représentant direct est tenu d'agir *expressément au nom et pour le compte* du représenté. Au surplus, les Instructions 1997 à l'usage des assujettis TVA publiées par l'AFC (ch. 286 ss.) exigent que non seulement le nom du représenté, mais également son adresse complète figure sur les factures adressées au tiers. Le représentant doit en outre produire pour chaque bien en particulier un mandat du représenté établissant qu'il agit comme simple intermédiaire, des documents desquels il ressort clairement qu'il a effectué une livraison ou une prestation de services expressément au nom et pour le compte du représenté (lesdits documents devant comporter en outre le nom et l'adresse complète du représenté et du tiers) ainsi qu'un décompte écrit sur le produit de l'opération et sur la rémunération éventuelle que le représenté lui remet (cf. également les Instructions 2001 sur la TVA, valables dès l'introduction de la LTVA le 1^{er} janvier 2001, ch. 190 ss.).

Le Tribunal fédéral et la Commission de recours ont eu l'occasion de confirmer la constitutionnalité de l'art. 10 al. 1 et 2 OTVA (cf. les arrêts du Tribunal fédéral du 13 janvier 2003, [2A.272/2002, 2A.273/2002 et 2A.274/2002], dans chaque cas consid. 2 à 4, du 14 novembre 2003 [2A.304/2003], consid. 3.6.2, du 20 janvier 2005 [2A.520/2003], du 11 juillet 2005 [2A.550/2004], consid. 3.2, et du 16 septembre 2005 [2A.620/2004], consid. 4.1, 4.2, 6.4 et 6.5 ; JAAC 68.71 consid. 2b, 68.54 consid. 2a, 67.19 consid. 3c et les références citées). Il est constitutionnel aussi bien du point de vue de la fiction de la double opération qu'il introduit que du point de vue des exigences posées en matière de preuve (JAAC 63.24 consid. 5a/aa, 5b, 6a et 6b). La Commission de recours a considéré que ces exigences se justifiaient notamment pour éviter les abus : en effet, un assujetti, en se faisant passer pour un commissionnaire, pourrait aisément ne payer l'impôt que sur le montant de la commission reçue et non sur le montant total du chiffre d'affaires résultant de l'opération effectuée. Les décisions précitées de la Commission de recours ont cependant laissé ouverte la question de savoir si les instructions de l'AFC étaient conformes à l'OTVA. Il peut en aller de même en l'espèce, puisque le litige ne porte pas

directement sur cette question. Les mêmes considérations peuvent être reprises sous l'angle de la LTVA.

5.- En l'espèce, il ressort des deux mémoires de recours que la recourante reconnaît l'absence du genre et de l'utilisation des prestations fournies dans les factures produites puisque celles-ci sont des demandes d'acomptes, mais soutient que les preuves nécessaires ont été amenées pour pouvoir considérer que les prestations de services qu'elle effectue ont été réalisées, respectivement sont localisées, à l'étranger. Elle estime que son mandant, A, qui est l'ayant-droit économique des établissements en question, agit comme simple intermédiaire entre elle et les différents établissements précités. A ce sujet, elle allègue que les prestations en question ne lui sont pas directement fournies puis revendues aux sociétés étrangères et qu'A n'est pas inscrit au registre des assujettis de l'AFC.

a) Il convient d'abord de déterminer si A agit en tant que représentant direct, à savoir comme simple intermédiaire, ou en tant que représentant indirect de la recourante. Il est en effet nécessaire de connaître le destinataire des prestations en cause pour pouvoir déterminer si celles-ci sont réalisées, respectivement localisées, à l'étranger.

Il résulte des pièces constituant le dossier qu'A a signé les contrats de mandat en qualité d'actionnaire majoritaire de société sise à l'étranger et non d'administrateur. Il ne peut donc agir qu'en tant que représentant indirect de la recourante. Les conditions de forme nécessaires à la représentation directe ne sont en effet pas réunies. Les contrats de mandat (l'un daté du 22 février 2000 et l'autre non daté mais se référant aux périodes antérieures, pièces n° 12 et 13 des annexes jointes au mémoire de recours du 27 juin 2005) ont été conclu entre A et la recourante et ne permettent pas d'établir que le mandant agit en tant que représentant direct de la recourante.

b) En conséquence, il sied de constater que la recourante a fourni ses prestations de service à A. Celui-ci étant domicilié en Suisse, précisément à F (cf. les contrats de mandat précités), les prestations en cause y sont réalisées, respectivement localisées, et doivent donc être soumises à la TVA.

c) aa) Par abondance de motivation, il est intéressant de relever que si la Commission de céans était parvenue à la conclusion qu'A était représentant direct de la recourante, il conviendrait également de rejeter le recours. En effet, les exigences de preuve retenues par la pratique de l'administration et confirmées tant par la Commission de céans que par le Tribunal fédéral, à savoir examiner si les prestations de services effectuées en faveur des établissements hôteliers sis à l'étranger ont été utilisées ou exploitées à l'étranger, respectivement sont bien localisées à l'étranger ne sont pas réunies tant sous l'angle de l'OTVA que de la LTVA. Il appartenait pourtant à la recourante d'en apporter la preuve en produisant les pièces justificatives exigées, à savoir des copies de factures, des contrats ou des mandats (cf. consid. c et d ci-dessus). Il devait ressortir de l'ensemble de ces documents non seulement les coordonnées précises du destinataire de la prestation en cause, mais également des indications détaillées sur le genre et

l'utilisation des prestations fournies (Instructions 1994 et 1997 ch. marg. 567 ; Instructions 2001, ch. marg. 388), à savoir en l'occurrence de prestations de management. La Commission de céans constate que les pièces jointes au dossier ne permettent pas de considérer que les prestations de management telles qu'avancées par la recourante sont utilisées à l'étranger, respectivement sont bien localisées à l'étranger.

S'agissant de la preuve du genre ou de l'utilisation des prestations en cause, la recourante a produit par-devant l'administration fiscale différents documents, comprenant notamment un lot de factures s'échelonnant du 20 octobre 2000 au 5 novembre 2001 au nom de la recourante à l'attention de l'établissement G en H et comportant la mention d'acompte, une d'entre elles indiquant qu'il s'agit de « Management fees » (courrier du 1^{er} juin 2004 de la recourante et ses annexes, pièce n° 9 de l'AFC). La recourante a également produit, à l'appui de sa réclamation, deux factures datées du 25 juillet 2001 à l'attention de l'établissement Sàrl I en J. Lors de son recours, la recourante a ensuite transmis à l'autorité de céans diverses pièces dont un descriptif de l'établissement hôtelier H en J ainsi que les deux contrats de mandat susmentionnés qui ont été conclus avec A (cf. consid. 5a ci-dessus).

La Commission de céans constate, au regard de ce qui précède, que la recourante n'a pas été en mesure de produire un quelconque document, tel qu'un contrat conclu entre elle et les différents établissements sis à l'étranger, donnant des indications précises sur les prestations de management en cause.

Rien ne peut en effet être déduit des factures produites et adressées aux établissements sis à l'étranger pour les années 2000 à 2001. Ces factures font certes état d'acomptes qui ont été facturés par la recourante dans le cadre de prestations réalisées pour le compte des établissements en cause, mais ces factures ne renvoient nullement à des contrats ou des mandats que la recourante aurait conclus avec lesdits établissements, ni même à d'autres pièces justificatives, pourtant nécessaires en cas de prestations de management (cf. consid. 3d vu plus haut).

Par ailleurs, si les nombreux avis de crédit produits par la recourante attestent bien de l'existence de versements opérés par l'établissement espagnol, G, en faveur de la société recourante – ce qui n'est en soi pas contesté – ils n'y indiquent aucun motif (cf. la réclamation du 13 avril 2005 et ses annexes, pièce n° 13 de l'AFC, précisément l'annexe n° 7). Ils ne permettent pas de déterminer la nature des prestations fournies et n'ont dès lors aucune pertinence sous cet angle.

Vu ce qui précède, aucun des documents remis ne remplit les conditions de preuve exigées tant par la loi que par la pratique administrative, laquelle ne s'est d'ailleurs pas modifiée depuis l'entrée en vigueur de la LTVA. Ainsi, les documents produits et relatifs aux prestations en cause n'attestent nullement que les établissements étrangers ont confiés à la société recourante la tâche d'effectuer pour leur compte certaines activités et ne sauraient remplacer les pièces exigées en matière de preuve.

bb) Selon l'art. 45a OLTVA (en vigueur depuis le 1^{er} juillet 2006), un vice de forme n'entraîne pas à lui seul une reprise d'impôt s'il apparaît, ou si l'assujetti prouve que la Confédération n'a subi aucun préjudice financier du fait du non-respect d'une prescription de forme prévue par la loi ou par la dite ordonnance sur l'établissement de justificatifs. En l'espèce, cette disposition n'est pas applicable, car il ne s'agit pas en l'occurrence d'un simple vice de forme sans conséquence. Contrairement à ce que prétend la recourante dans sa correspondance du 11 août 2006, l'exigence de moyens de preuve détaillés, dont l'importance a été soulignée ci-dessus, notamment pour admettre l'exportation, respectivement la localisation de prestations de services, ainsi que leur absence dans le cas d'espèce, est conforme à la loi et fait obstacle à l'application de l'art. 45a OLTVA.

6.- a) Force est de conclure que les documents produits par la recourante ne satisfont pas à la preuve exigée par la loi pour accepter une exonération de l'impôt, respectivement pour permettre la localisation à l'étranger des prestations en cause. Celles-ci sont donc réputées accomplies sur territoire suisse et ainsi soumises à la TVA.

Il s'avère en l'occurrence que la recourante n'a pas produit les documents nécessaires au sens du droit fiscal. Il lui appartenait pourtant d'observer scrupuleusement les obligations formelles découlant de l'OTVA, puis de la LTVA, mais également des Instructions émanant de l'AFC dès l'entrée en vigueur de la TVA en Suisse. L'ignorance du droit applicable n'étant en principe pas protégée (ATF 124 V 220 consid. 2b/aa), la société recourante supporte les conséquences de ses manquements. Il en va de même au regard des règles sur le fardeau de la preuve, la recourante ayant échoué dans l'établissement des faits propres à lui permettre de bénéficier de « l'exonération fiscale sollicitée ». C'est donc à bon droit que l'AFC a effectué une reprise d'impôt pour les périodes du 1^{er} trimestre 1999 au 3^{ème} trimestre 2003.

b) Il découle de ce qui précède que les recours doivent être rejetés et les décisions entreprises confirmées. 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 impute dans le dispositif l'avance sur les frais de procédure correspondants et rembourse le surplus éventuel (art. 63 al. 1 PA et art. 1ss, 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 précitée,

prononce :

1. La jonction des causes CRC 2005-107 et CRC 2005-108 est ordonnée.
2. Les recours de X du 27 juin 2005 sont rejetés et les décisions sur réclamation de l'Administration fédérale des contributions des 25 mai 2005 sont confirmées.
3. Les frais de procédure, par Fr. 8'000.- comprenant l'émolument d'arrêté et les émoluments de chancellerie, sont mis à la charge de X et imputés sur l'avance de frais globale de Fr. 8'000.-.
4. Le présent jugement est notifié à la recourante 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 :

Chantal Degottex