



CRC 2004-047

Président : Pascal Mollard
Juges : Daniel Riedo ; Christine Sayegh
Greffière : Liliane Subilia-Rouge

Décision du 21 octobre 2005

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) ;
subvention ; représentation

I. En fait :

A.– La X, organisée sous forme d'association, est immatriculée au registre de l'Administration fédérale des contributions (AFC) depuis le 1^{er} janvier 1995 en qualité d'assujettie au sens de l'art. 17 al. 1 de l'ordonnance du 22 juin 1994 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (OTVA ; RO 1994 1464 et les modifications ultérieures). Elle a pour but de confectionner et fournir des repas aux enfants fréquentant des établissements scolaires se trouvant dans le quartier, dès la première enfantine.

B.– Par courrier du 8 novembre 2000, l'AFC communiqua à l'assujettie que les montants « communaux » qui lui étaient versés par l'intermédiaire de la Fédération B du canton de C (ci-

après : la Fédération) ne pouvaient pas être considérés comme des contributions des pouvoirs publics au sens de l'art. 26 al. 6 let. b OTVA, étant donné que la Fédération constituait une association de droit privé.

Suite aux protestations de l'assujettie, l'AFC procéda le 3 avril 2001 à un contrôle sur place et établit un décompte complémentaire n° ... (daté du 21 mai 2001) portant sur une reprise d'impôt de Fr. 4'095.-- pour les périodes fiscales du 1^{er} trimestre 1995 au 4^e trimestre 2000.

Par décision du 16 juillet 2001, l'AFC confirma la reprise d'impôt de Fr. 4'095.-- et constata le caractère imposable des versements litigieux. Statuant sur réclamation du 20 août 2001, l'AFC rejeta celle-ci par décision sur réclamation du 19 mai 2003. Par recours déposé le 18 juin 2003 auprès de la Commission fédérale de recours en matière de contributions (ci-après : la Commission de recours ou de céans), l'assujettie conclut à l'annulation de la décision sur réclamation précitée.

Le 24 septembre 2003, l'AFC rendit une décision en reconsidération, remplaçant celle du 19 mai 2003, ainsi que la première décision du 16 juillet 2001, considérant que la question de l'imposition des montants versés par la Fédération n'était pas à trancher dans le cadre d'une décision en constatation, mais dans le cadre d'une décision formatrice.

Par prononcé du 6 octobre 2003, la Commission de recours raya du rôle le recours devenu sans objet.

C.– Le 24 septembre 2003, l'AFC rendit également une décision formelle au sens de l'art. 51 OTVA par laquelle elle confirmait que l'assujettie devait et avait acquitté à bon droit pour les périodes fiscales du 2^e trimestre 1995 au 1^{er} semestre 1999 Fr. 129'049.-- de TVA.

Le 19 octobre 2003, l'assujettie déposa une réclamation, concluant à l'annulation de cette décision et, partant, au constat de ce que les subventions versées par l'intermédiaire de la Fédération n'étaient pas soumises à la TVA, de telle sorte que la somme de Fr. 4'095.-- ne serait pas due et devrait donc être restituée. Elle expliquait que c'était le Groupement D, corporation de droit public, qui procédait à la répartition des subventions cantonales sur mandat du département, versements effectués sans modification ni retenues quelconques aux cuisines et restaurants scolaires, cela par l'intermédiaire de la Fédération qui n'agissait que comme intermédiaire et boîte aux lettres. Il s'agissait dès lors bien de subventions au sens de l'art. 26 al. 6 OTVA.

D.– Par décision sur réclamation du 2 février 2004, l'AFC admit partiellement la réclamation et considéra que la réclamante devait et avait acquitté à bon droit pour les périodes fiscales allant du 2^e trimestre 1995 au 1^{er} semestre 1999 Fr. 38'035.-- de TVA, sans percevoir de frais ni allouer de dépens. L'AFC estima que, comme la Fédération était une entité juridique organisée sous la forme d'une association de droit privé, les versements provenant de celle-ci ne pouvaient pas être qualifiés de subventions ou contributions des pouvoirs publics au sens de l'OTVA. Cette interprétation s'imposait d'autant plus que la Fédération effectuait ces versements en nom propre. En effet, on ne trouvait aucune mention du fait que les paiements

auraient été effectués par la Fédération expressément au nom et pour le compte du Groupement D. Les montants versés par la Fédération ne pouvaient pas non plus être considérés comme dons. Ils constituaient plutôt un complément ajouté au prix plus avantageux dont s'acquittaient les parents pour les repas fournis à leur enfant. L'AFC admit la réclamation dans la mesure où la créance fiscale n'avait pas été arrêtée à sa valeur réelle, en ce sens que le montant de Fr. 129'049.-- correspondait aux montants versés par la Fédération et que le montant total de TVA dû pour les périodes litigieuses s'élevait pour sa part à Fr. 38'035.--.

E.– Par recours déposé le 1^{er} mars 2004 auprès de la Commission de recours, la X (ci-après : la recourante) conclut à l'annulation de la décision sur réclamation précitée et à ce qu'il soit dit que les subventions cantonales versées par le Groupement D, par l'intermédiaire de la Fédération, ne sont pas imposables au titre de la TVA et que par conséquent la somme de Fr. 4'095.-- n'est pas due et doit être restituée, sous suite de frais et dépens.

Sur demande du président de la Commission de recours, la recourante a précisé ses conclusions et sa motivation par courrier du 8 mars 2004, expliquant notamment que le montant de TVA due à l'AFC se montait à Fr. 33'940.-- et non à Fr. 38'035.--.

Par réponse du 6 avril 2004, l'AFC a conclu au rejet du recours. Elle confirme les arguments développés dans sa décision sur réclamation.

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 fédérale 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 ; RS 641.20). Cette dernière étant entrée en vigueur le 1^{er} 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 fédérale de recours en matière de contributions dans les trente jours qui suivent leur notification. En

l'occurrence, la décision sur réclamation de l'autorité fiscale, datée du 2 février 2004, a été notifiée à la recourant au plus tôt le 3 février 2004. Le recours a été adressé à la Commission de céans le 1^{er} mars 2004 et est ainsi 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) Selon l'art. 8 al. 2 let. a ch. 1 disp. trans. aCst. (art. 196 ch. 14 al. 1 let. a Cst.), sont soumises à l'impôt les livraisons de biens et les prestations de services qu'une entreprise effectue à titre onéreux sur le territoire suisse (y compris la livraison à soi-même). L'impôt se calcule sur la contre-prestation (art. 8 al. 2 let. f disp. trans. aCst. [art. 196 ch. 14 al. 1 let. f Cst.]).

La notion d'opération à titre onéreux est étroitement liée à celle de contre-prestation (décision de la Commission de recours du 11 janvier 2000, in Jurisprudence des autorités administratives de la Confédération [JAAC] 64.80 consid. 3a/bb ; Daniel Riedo, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Berne 1999, p. 223). Pour qu'une opération entre dans le champ de la TVA, l'existence d'une contre-prestation est donc nécessaire (Riedo, op. cit, ch. 6, p. 223 ss, en particulier ch. 6.4.2, p. 239 ss, cf. également la note de bas de page n° 211 p. 62). Ce critère découle tant de l'art. 4 que de l'art. 26 OTVA. La contre-prestation se compose de tout ce que le destinataire, ou un tiers à sa place, dépense en contrepartie de la livraison ou de la prestation de services et constitue la base de calcul de l'impôt au sens de l'art. 26 al. 1 et 2 OTVA (cf. notamment ATF du 1^{er} mars 2001, in Archives 71 251, 253 ; ATF 126 II 443 consid. 6a, traduit dans la Revue de droit administratif et de droit fiscal [RDAF] 2001, 2^e partie, p.75, 83 ; décision non publiée de la Commission de recours du 31 mai 2002, en la cause U. [CRC 2001-039], consid. 6a, cassée par ATF du 1^{er} avril 2004 mais pas sur ce point).

Ne font pas partie de la contre-prestation les subventions et autres contributions des pouvoirs publics (art. 26 al. 6 let. b OTVA).

b) Peut être envisagé comme une « subvention ou autre contribution des pouvoirs publics » au sens de l'OTVA tout versement ou contribution appréciable en argent des pouvoirs publics, qu'il prenne la forme de contribution à fonds perdu, de couverture de déficit, de prêt, de compensation, de rabais, d'avantage en nature, de prime, d'allocation, de subside, etc. Le terme de « subvention », dans ce contexte, s'entend au sens large et se réfère à l'origine étatique de la contribution appréciable en argent, s'opposant, dans cette perspective, au don, de provenance privée. Sont des subventions les versements des pouvoirs publics qui visent à inciter leur bénéficiaire à adopter une certaine attitude ou à effectuer certaines tâches dans un but d'intérêt public. Hormis le comportement attendu de leur bénéficiaire, ces montants sont toutefois alloués « gratuitement », c'est-à-dire sans contrepartie économique équivalente en faveur de la collectivité qui les verse (ATF du 26 mai 2004, in RDAF 2004 II p. 419 ss, consid. 2.3 ; ATF 126 II 443 consid. 6c p. 453) ; ils ne peuvent dès lors pas être assimilés à des contre-prestations.

c) Les dons ne sont pas non plus imposés (ATF du 30 avril 2004, in RDAF 2005 II p. 165 ss, consid. 2.1 et du 27 mai 2003, en la cause C. [2A.450/2001], consid. 4, mentionné in Revue fiscale 2003 p. 796 ; ATF 126 II 458 ss consid. 8a). Comme les cadeaux, les dons sont faits de manière gratuite. Le don se distingue du cadeau ordinaire par le fait qu'avec le versement, le donateur poursuit comme objectif que le bénéficiaire accomplisse une certaine tâche. Sur ce point, les dons privés et les subventions de droit public se ressemblent (cf. aussi à ce propos BOCE 1998 p. 981, intervention de Gian-Reto Plattner : "*Wir sollten nun in Buchstabe c freiwillige Beiträge Privater ganz analog behandeln, da sie letztendlich demselben Zweck [que les subventions] dienen*"). Comme la subvention, le don n'est pas accordé pour que le destinataire de la prestation fournisse une contrepartie concrète (arrêt du Tribunal fédéral in Archives 72 231 ss [RDAF 2002 II p. 156 ss], confirmant la décision de la Commission de recours in JAAC 66.57). Certes, il sert à la réalisation d'opérations, mais il n'est pas affecté directement à des opérations concrètes (il ne peut donc pas constituer une contre-prestation), et, par ailleurs, le donateur veut d'une manière générale seulement encourager l'activité de l'assujetti bénéficiaire (arrêt susmentionné du Tribunal fédéral du 27 mai 2003, consid. 4.2). Le don n'est pas fait pour que le récipiendaire fournisse une contre-prestation déterminée. Il ne constitue donc pas une contre-prestation imposable, même s'il sert au bénéficiaire pour réaliser une certaine activité.

d) Par contre, il y a échange de prestations et donc caractère onéreux de l'opération au sens de la TVA, quand la somme versée, lors de l'octroi d'une subvention, l'est au titre de contre-prestation pour une prestation de l'assujetti (bénéficiaire) à la collectivité publique (relation bipartite [*Zweierverhältnis*]). La condition est que la collectivité publique en retire une utilité directe de consommateur. Les pouvoirs publics sont alors consommateurs de la prestation (cf. décision de la Commission de céans du 26 avril 2000, publiée dans TVA/MWST/VAT – Journal 3/2000, p. 129 ss, consid. 3b/bb ; arrêts de la Cour de justice des Communautés européennes [CJCE] 1997 I 7407 ss [C-384/95] et 1996 I 979 [C-215/94] ; Riedo, op. cit., p. 236 ; Hans Georg Ruppe, Umsatzsteuergesetz 1994, Kommentar, Vienne 1995, § 4 ch. 115 ss). La condition du caractère onéreux de l'opération est également réalisée, quand la subvention représente une contre-prestation supplémentaire pour une prestation de l'assujetti (bénéficiaire de la subvention) à un tiers, dans le cadre d'une relation tripartite (*Dreiverhältnis*), telle qu'envisagée par l'art. 26 al. 2 OTVA, disposant que la contre-prestation peut être versée par un tiers, à la place du destinataire. Quand elle apparaît comme contre-prestation dans le cadre d'un rapport d'échange, la subvention des pouvoirs publics est qualifiée de « fausse » subvention (cf. décision précitée de la Commission de céans du 26 avril 2000, consid. 3b/bb ; Riedo, op. cit., p. 236 ; Alois Camenzind / Nicklaus Honauer, Manuel du nouvel impôt sur la taxe à valeur ajoutée [TVA] destiné aux entreprises et conseillers fiscaux, éd. française par Marco Molino, Berne 1996, p. 215). A ce titre, elle est ajoutée au chiffre d'affaire imposable de l'assujetti qui la reçoit et fait partie de la base d'imposition (cf. JAAC 69.8 consid. 2b/bb ; décision précitée de la Commission de céans du 26 avril 2000, consid. 3b/bb).

Il convient dès lors dans les situations tripartites de recourir à deux critères d'analyse essentiels, dont le second est subsidiaire par rapport au premier. Il s'agit en premier lieu d'examiner la relation entre l'Etat et la personne qui reçoit le flux d'argent. S'il ressort des

circonstances de fait et de droit que le bénéficiaire s'est engagé à fournir un bien ou un service déterminé, voire a réalisé un tel engagement, il faut admettre que la somme versée constitue une contrepartie pour une prestation entrant dans le champ de la TVA. En l'absence d'engagement de fournir une prestation, il n'y a cependant pas encore absence d'un lien direct entre un versement et une prestation. Si la réponse à la première question est négative, et que l'existence d'une subvention au sens de la loi est admise, il faut, pour résoudre définitivement le problème, se poser une seconde question, subsidiaire, mais nécessaire. Comme en droit européen (sixième directive, art. 11.1.a), il s'agit encore de se demander si ladite subvention représente un complément du prix (imposable) de la prestation que fait l'entité au tiers, consommateur final. Pour que la réponse à cette question soit positive, la contribution versée doit réduire immédiatement le prix des prestations du bénéficiaire de la contribution à des tiers. Tel n'est pas le cas si le versement n'a pour objectif que de soutenir la continuation de l'activité économique de l'assujetti et n'a qu'indirectement pour effet d'abaisser le niveau de prix global de ladite activité. On exige en effet un lien immédiat avec une prestation destinée à un destinataire déterminé. L'immédiateté requise est par exemple donnée lorsque sont versés des montants destinés à réduire le prix des titres de voyages pour certaines catégories déterminées (telles que classes, employés communaux, habitants de la commune, rentiers AVS, etc.). La relation unissant le bénéficiaire à des tiers doit donc, le cas échéant, également être analysée. Cela dit, si la première analyse montre qu'il y a échange entre l'Etat et l'assujetti, il n'est bien sûr pas besoin d'examiner la problématique du complément de prix. Le flux d'argent, en effet, imposé une première fois comme contre-prestation imposable d'une prestation faite par l'assujetti à l'Etat ne peut de toute façon pas être imposée une seconde fois (cf. JAAC 69.8 consid. 2b/bb ; décision non publiée de la Commission de céans du 23 mars 2004, dans la cause E. [CRC 2003-056] et références citées).

Ces mêmes réflexions s'appliquent également au traitement fiscal du don, lorsque celui-ci est octroyé dans le cadre d'une relation tripartite.

3.- 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 ». Chaque fois qu'un représentant indirect intervient entre un fournisseur et un acquéreur, il y aura ainsi toujours, en vertu de l'OTVA, 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 II p. 362], et JAAC 64.80 consid. 5a/aa, 63.24 consid. 3a, traduite et résumée dans la RDAF 1999 II p. 268). Dans le cadre d'une prestation de services également, l'intervention d'un représentant indirect entraîne, selon l'OTVA, 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 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 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 figurent 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.

Il a déjà été établi par le Tribunal fédéral et la Commission de recours que l'art. 10 al. 1 et 2 OTVA est constitutionnel (cf. ATF non publiés du 20 janvier 2005, [2A.215/2003], consid. 3, ainsi que du 13 janvier 2003, [2A.272/2002, 2A.273/2002 et 2A.274/2002], dans chaque cas consid. 2 à 4 ; 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 ; cf. également pour l'application de ces règles dans le cadre de la représentation à l'encaissement, JAAC 67.19 consid. 3). 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.

4.– En l'espèce, est litigieuse la qualification TVA de montants versés par la Fédération, association de droit privé, à la recourante. Selon la recourante, il s'agirait de subventions non imposables versées par le Groupement D, corporation de droit public, par l'intermédiaire de la Fédération. De l'avis de l'AFC, les montants versés ne peuvent être qualifiés de subventions puisqu'ils sont versés par une association de droit privé. Ils ne peuvent pas non plus être considérés comme des dons dans la mesure où ils se trouvent dans un rapport d'échange avec une prestation déterminée.

a) Il convient en premier lieu de distinguer les opérations à analyser. Les versements du Groupement D à la Fédération constituent des opérations clairement séparées des versements de la Fédération à la recourante. Les sujets de droit impliqués sont différents et il n'y a aucune raison de considérer ces versements comme une seule et unique opération. En l'occurrence, la

Commission de recours doit se prononcer sur la relation unissant la Fédération à la recourante. Le traitement fiscal des versements du Groupement D à la Fédération ne fait par contre pas partie de l'objet du litige. Il s'agit d'opérations antérieures qui concernent d'autres assujettis que la recourante. Peu importe dès lors que les sommes versées par le Groupement D à la Fédération soient inscrites au budget de l'Etat de C comme subventions ; ils s'agit en effet d'éléments qui concernent une autre relation que la relation à juger en l'espèce, à savoir la relation unissant la Fédération à la recourante.

Les conditions de la représentation directe ne sont pas non plus réunies. En effet, s'il s'était avéré que les versements de la Fédération à la recourante avaient été effectués expressément au nom et pour le compte du Groupement D, selon les règles exposées ci-dessus, il aurait fallu se demander si l'opération ne devait pas être considérée comme réalisée directement entre le Groupement D et la recourante. Des indices allant dans ce sens ne ressortent toutefois pas du dossier, pas plus que des allégations des parties. La recourante se limite à indiquer que les versements sont effectués sans modification ni retenues quelconques par la Fédération, qui agit comme boîte aux lettres, mais ceci n'implique pas encore que la Fédération agit expressément au nom et pour le compte du Groupement D. Les deux parties à la relation qu'il s'agit d'analyser en l'espèce sont donc bien la Fédération et la recourante.

b) Il n'est pas contesté que la Fédération est une association de pur droit privé. Dans un cas antérieur, le Tribunal fédéral avait certes considéré qu'un fonds alimenté exclusivement par une taxe versée par des particuliers et dont la mise sur pied était une initiative du secteur privé pouvait être considéré comme un fonds de droit public. Mais il faut relever que la situation avait été entérinée par la loi et l'ordonnance réglant le domaine en cause, qui déterminaient l'obligation fiscale, le montant de la taxe et la surveillance du Fonds par la Direction générale des douanes (ATF du 1^{er} mars 2001, in Archives 71 254 ss, consid. 4a et 4b). Tel n'est pas le cas en l'espèce et la Fédération ne peut pas être assimilée à un organisme de droit public.

En tant qu'association de pur droit privé, la Fédération ne peut allouer de subventions, dont la caractéristique est d'émaner des pouvoirs publics. En conséquence, les versements effectués en faveur de la recourante constituent soit des dons, s'ils sont effectués à titre gratuit, soit des contre-prestations, s'ils s'insèrent dans un échange de prestations.

Au vu des considérations qui précèdent, dans la mesure où les versements effectués en faveur de la recourante ne constituent pas des subventions, le grief de la recourante relatif à l'égalité de traitement entre subventions communales et cantonales tombe également à faux.

c) En l'occurrence, l'AFC soutient que les montants versés par la Fédération à la recourante ne sauraient être considérés comme des dons. Il faut plutôt y voir un complément ajouté au prix avantageux dont s'acquittent les parents pour les repas fournis à leurs enfants. Du point de vue de l'AFC, cette analyse se trouve confortée par le fait que les montants litigieux ne sont pas versés forfaitairement, mais sont calculés en fonction du nombre de repas servis. Il faudrait dès lors admettre que ces montants constituent la contre-prestation provenant d'un tiers (cf. art. 26 al. 2 OTVA), versée dans le cadre de l'échange des prestations entre le prestataire (la

recourante) et le destinataire (l'écolier), en d'autres termes qu'il existe un échange entre les prestations de restauration fournies par la recourante et les montants versés par la Fédération.

Dans la mesure où ils ne sont pas contestés par la recourante, la Commission de recours part de l'idée que les faits tels que présentés par l'AFC correspondent à la réalité. S'agissant d'une relation tripartite, on se demandera d'abord, pour déterminer s'il y a ou non échange de prestations, si la recourante s'est formellement engagée à fournir une prestation au profit de la Fédération. Même s'il paraît vraisemblable qu'un engagement de telle nature existe, il ne figure toutefois pas au dossier. Cela étant, il n'est pas nécessaire de trancher définitivement cette question. En effet, sur la base de l'état de fait, il paraît déjà clair que les montants versés à la recourante par la Fédération constituent un complément de prix pour une opération imposable, réduisant immédiatement le prix des repas facturés aux écoliers, et qu'ils doivent dès lors être traités comme des contre-prestations fournies en échange d'opérations imposables. L'interprétation de l'AFC doit ainsi être entièrement confirmée.

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. 400.--, 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 conformément à l'art. 23 al. 1 de l'ordonnance concernant l'organisation et la procédure des commissions fédérales de recours et d'arbitrage du 3 février 1993 (RS 173.31),

prononce :

1. Le recours de la X. du 1^{er} mars 2004 est rejeté et la décision sur réclamation de l'Administration fédérale des contributions du 2 février 2004 est confirmée.
2. Les frais de procédure, par Fr. 400.--, 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. 400.--.
3. La présente décision est notifiée par écrit 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^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

La greffière

Pascal Mollard

Liliane Subilia-Rouge