Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2A.499/2004 /ajp

Arrêt du 1er novembre 2005
IIe Cour de droit public

Composition
MM. et Mme les Juges Merkli, Président, Wurzburger, Müller, Yersin et Camenzind, Juge suppléant.
Greffier: M. Vianin.

Parties
Administration fédérale des contributions, Division principale de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA),
3003 Berne, recourante,

contre

X._____,
intimée, représentée par la Société fiduciaire
Lémano SA,

Commission fédérale de recours en matière de contributions, avenue Tissot 8, 1006 Lausanne.

Objet
Taxe sur la valeur ajoutée (OTVA); transfert de patrimoine; unité de la prestation; exportation;
procédure de déclaration,

recours de droit administratif contre la décision de la Commission fédérale de recours en matière de contributions du 8 juillet 2004.

Faits:
A.
La société « X._____ » (ci-après: la Société ou l'intimée), société anonyme sise à Z._____, est spécialisée, d'une part, dans la fabrication et la commercialisation de « produits de mise en oeuvre », à savoir de colles et de ciments (ci-après: le secteur PMO) et, d'autre part, dans la production de détergents et de désinfectants (secteur chimie). Elle est immatriculée dans le registre des assujettis à la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après: TVA).

Dans le cadre de mesures d'assainissement, la Société s'est vue contrainte de céder une partie de ses activités. Par convention d'achat du 31 juillet 1996, elle a vendu le secteur PMO à la Compagnie française A._____ SA sise à C._____ (FR). La convention énumérait en détail les biens vendus: « l'ensemble industriel servant à produire les PMO » (notamment les machines, les installations et équipements, les outillages, le matériel et le mobilier), le stock (les matières premières, les produits en cours et les produits finis), les matériels informatiques, le savoir-faire attaché à la conception, la production et la commercialisation des produits, tous les droits de propriété industrielle et intellectuelle, la liste des clients en Suisse et en Europe ainsi que les informations y afférentes. Le prix de vente s'élevait à un million de fr., à quoi s'ajoutait la valeur du stock selon inventaire au 31 décembre 1995, fixée à 272'006.26 fr. A._____ SA manifestait son intention d'acquérir les biens en question soit directement, soit par l'intermédiaire d'une société de droit suisse à constituer. Cette société a été créée sous le nom de B._____ SA et inscrite au registre du commerce le 29 août 1996. Par ailleurs, la Société
déployait ses activités PMO dans des locaux appartenant à la société immobilière D._____ SA. Le 19 dé-

cembre 1996, le propriétaire de cette dernière société, Y._____, a vendu ses actions à A._____ SA.
B.
Par courrier du 4 août 1998, la Société a demandé à l'Administration fédérale des contributions, Division principale de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après: l'Administration fédérale ou la recourante), à pouvoir bénéficier de la procédure de déclaration au sens de l'art. 5 al. 5 de l'ordonnance du 22 juin 1994 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (OTVA; RO 1994 II 1464 et les modifications ultérieures).

Dans une écriture du 7 janvier 1999, l'Administration fédérale a répondu que la procédure de déclaration au sens de cette disposition n'était pas applicable en l'espèce. En effet, cette procédure n'était applicable qu'en cas de transfert à un assujetti. En l'occurrence, cette condition n'était pas remplie, puisque les biens avaient été transférés à A._____ SA, qui n'était pas assujettie. Cette société les avait par la suite cédés à B._____ SA, qui était elle assujettie. Toutefois, un transfert seulement indirect à un assujetti ne permettait pas de bénéficier de la procédure de l'art. 5 al. 5 OTVA. A la suite de ce courrier, l'Administration fédérale a adressé à la Société le décompte complémentaire no 7461417 d'un montant de 77'634 fr. plus intérêts à compter du 30 novembre 1996.

Dans un courrier du 24 février 1999, la Société a répliqué qu'elle avait transféré le stock à B._____ SA, comme cela ressortait d'une note de crédit jointe en annexe, et qu'elle avait soumis cette opération à la TVA. S'agissant du reste de l'opération, elle avait cédé l'ensemble des biens corporels et incorporels, dont les marques, qui représentaient 900'000 fr. sur le montant total d'un million, à A._____ SA, qui les avait revendus à l'une de ses filiales françaises, la société C._____. Or, la cession des marques à A._____ SA représentait une prestation de services fournie à l'étranger, qui pouvait bénéficier de l'exonération prévue par l'art. 15 al. 2 lettre l OTVA.

Dans une écriture du 18 mars 1999, l'Administration fédérale a relevé qu'elle considérait toute l'opération comme un transfert de patrimoine de la Société à A._____ SA. Celle-ci étant une société étrangère non assujettie à la TVA suisse, la valeur totale de l'opération était imposable. Par conséquent, le décompte complémentaire précité était justifié.

Par décision du 9 mai 2001, l'Administration fédérale a confirmé le décompte complémentaire no 7461417.

La Société a formé une réclamation à l'encontre de cette décision. A titre principal, elle a conclu à l'annulation de la reprise de 16'601 fr. relative à la vente du stock. Quant à la reprise de 61'033 fr. (77'634 ./. 16'601) portant sur le transfert des biens corporels et incorporels, elle devait être ramenée à 6'103 fr., du fait que la cession des marques à un destinataire sis à l'étranger n'était pas imposable. A titre subsidiaire, pour le cas où l'Administration fédérale devait maintenir son point de vue selon lequel le stock et les biens corporels avaient été transférés à A._____ SA, la Société a affirmé que la procédure de déclaration était applicable. En effet, A._____ SA avait apporté le stock et les biens corporels lors de la constitution de B._____ SA, en échange d'une partie du capital. Ce faisant, elle avait effectué sur territoire suisse des livraisons à titre onéreux pour un montant tel qu'elle était assujettie à la TVA suisse. Les conditions de la procédure de déclaration étaient ainsi remplies tant pour le transfert de la Société à A._____ SA que pour le transfert subséquent de cette dernière à B._____ SA.

Par décision du 6 juin 2002, l'Administration fédérale a rejeté la réclamation. Elle a considéré qu'en vendant son secteur PMO, la Société avait effectué une opération unique qui avait la nature d'une prestation de services. Cette prestation était localisée en Suisse, où elle avait été utilisée ou exploitée, de sorte que le motif d'exonération de l'art. 15 al. 2 lettre l OTVA n'était pas réalisé. Au demeurant, le stock avait été transféré de la Société à A._____ SA et non à B._____ SA; toutefois, comme la note de crédit établie par cette dernière société mentionnait la TVA, l'impôt avait été acquitté à bon droit. L'autorité de réclamation a également rejeté la conclusion subsidiaire, au motif que A._____ SA n'était pas assujettie lors du transfert et avait utilisé les biens transférés seulement partiellement à des fins imposables.

Dans son recours à la Commission fédérale de recours en matière de contributions (ci-après: la Commissi-

on de recours), la Société a repris pour l'essentiel les conclusions et les arguments présentés en procédure de réclamation. Pour le cas où la vente des biens corporels et incorporels devait être considérée comme une opération unique, elle a fait valoir que la vente des marques en représentait la part essentielle, ce qui aurait justifié l'exonération de l'ensemble.

Par décision du 8 juillet 2004, la Commission de recours a admis le recours dans le sens des considérants et annulé la décision sur réclamation. Elle a renvoyé la cause à l'Administration fédérale pour qu'elle statue à nouveau. Au surplus, elle a alloué à la Société une indemnité de 4'500 fr. à titre de dépens.
C.
Agissant par la voie du recours de droit administratif, l'Administration fédérale demande au Tribunal fédéral, sous suite de frais et dépens, d'annuler la décision du 8 juillet 2004 et de rétablir la décision sur réclamation du 6 juin 2002. Elle dénonce une violation des art. 5 al. 5, 6 al. 3 et 15 al. 2 lettre l OTVA ainsi que des principes de l'unité de la prestation et d'une perception économique.

La Commission de recours et l'intimée ont renoncé à déposer des observations.

Le Tribunal fédéral considère en droit:
1.
Dirigé contre une décision finale qui a été prise par une commission fédérale de recours (art. 98 lettre e OJ) et qui est fondée sur le droit public fédéral, le présent recours, qui a été déposé en temps utile et dans les formes prescrites par la loi, est en principe recevable en vertu des art. 97 ss OJ ainsi que des art. 54 al. 1 OTVA et 66 al. 1 de la loi fédérale du 2 septembre 1999 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (loi sur la TVA, LTVA, entrée en vigueur le 1er janvier 2001; RS 641.20).

En vertu des art. 54 al. 2 OTVA et 66 al. 2 LTVA, l'Administration fédérale a qualité pour recourir (art. 103 lettre b OJ; ATF 125 II 326 consid. 2c; 2A.125/1996, Archives 65 p. 918 consid. 1b).
2.
L'ordonnance régissant la taxe sur la valeur ajoutée, entrée en vigueur le 1er janvier 1995, a été remplacée par la loi fédérale du même nom, du 2 septembre 1999, entrée en vigueur le 1er janvier 2001. Selon l'art. 93 al. 1 LTVA, les dispositions abrogées et leurs dispositions d'exécution restent applicables, sous réserve d'exceptions non réalisées en l'espèce, à tous les faits et rapports juridiques ayant pris naissance au cours de leur durée de validité. L'ordonnance régissant la taxe sur la valeur ajoutée s'applique dès lors au présent litige, qui porte sur la période fiscale du 3ème trimestre 1996 (cf. le décompte complémentaire no 7461417), durant lequel le transfert des biens a été opéré.
3.
3.1 En vertu de l'art. 4 lettres a et b OTVA (cf. art. 5 LTVA), sont soumises à l'impôt notamment les livraisons de biens et les prestations de services que des assujettis effectuent à titre onéreux sur territoire suisse. L'exigence du caractère onéreux présuppose l'échange d'une prestation et d'une contre-prestation, entre lesquelles doit exister un rapport économique étroit (ATF 126 II 249 consid. 4a). La condition que la prestation soit effectuée sur territoire suisse soulève la question du lieu des opérations imposables, qui est réglée aux art. 11 et suivant OTVA (cf. art. 13 et suivant LTVA).

Selon l'art. 11 OTVA, une livraison est réputée effectuée à l'endroit où le bien se situe lors du transfert du pouvoir de disposer économiquement de celui-ci, de sa remise ou de sa mise à disposition à des fins d'usage ou de jouissance (lettre a) ou à l'endroit où commence le transport ou l'expédition du bien à destination de l'acquéreur (lettre b). En revanche, une prestation de services est effectuée, en principe, à l'endroit où le prestataire a son siège social ou un établissement stable à partir duquel elle est fournie (art. 12 al. 1 OTVA). L'art. 12 al. 2 OTVA contient des règles spéciales pour certaines prestations de services, à savoir celles tendant à préparer ou à coordonner des travaux immobiliers, les prestations de transport ainsi que les activités accessoires aux transports.

L'art. 5 OTVA définit la notion de livraison de biens et institue une procédure de déclaration en cas de transfert de patrimoine (al. 5). L'art. 6 OTVA (cf. art. 7 LTVA) définit la notion de prestation de services en disposant

que toute prestation qui ne constitue pas la livraison d'un bien est considérée comme prestation de services. Selon l'art. 6 al. 2 lettre a OTVA (cf. art. 7 al. 2 lettre a LTVA), la cession de valeurs ou de droits immatériels - représentés ou non par un titre - constitue une prestation de services.

En présence d'opérations transfrontalières, effectuées en Suisse à destination de l'étranger, il convient d'examiner si les conditions de l'exonération (au sens propre, c'est-à-dire avec déduction de l'impôt préalable) prévues par les art. 15 et suivant OTVA (cf. art. 19 et suivant LTVA) sont réunies. Selon l'art. 15 al. 2 lettre a OTVA, les livraisons de biens transportés ou expédiés directement à l'étranger sont exonérées. Il en va de même des prestations de services autres que celles mentionnées à l'art. 15 al. 2 lettres c à k OTVA, lorsqu'elles sont fournies à un destinataire ayant son siège social ou son domicile à l'étranger et qu'elles sont utilisées ou exploitées à l'étranger (art. 15 al. 2 lettre l OTVA). L'exportation doit être prouvée par des documents comptables et des pièces justificatives (art. 16 al. 1 2ème phrase OTVA; cf. 2A.546/2003 consid. 2.1 à 2.6).
3.2 Lorsque plusieurs prestations sont fournies ensemble, la question se pose de savoir si, du point de vue de la TVA, elles doivent être traitées comme un tout ou séparément. La question est désormais réglée à l'art. 36 al. 4 LTVA, qui a consacré le principe de l'unité de la prestation. Cette disposition prévoit ce qui suit:
« Les prestations qui sont étroitement liées du point de vue économique et qui se combinent de telle manière qu'elles doivent être considérées comme un tout indissociable sont réputées constituer une opération économique unique; dans la mesure où la présente loi n'en dispose pas autrement, une telle opération est imposable dans son ensemble au taux normal. Par contre les prestations accessoires suivent le sort de la prestation principale ».
L'ordonnance régissant la taxe sur la valeur ajoutée (comme, auparavant, l'arrêté du Conseil fédéral du 29 juillet 1941 instituant un impôt sur le chiffre d'affaires) ne contient pas de disposition correspondante. Toutefois, déjà sous l'empire de ces textes, le principe de l'unité de la prestation était admis par la jurisprudence et la doctrine (Alois Camenzind, Einheitlichkeit der Leistung im MWST-Recht, in: IFF-Forum für Steuerrecht, 2004/4, p. 241 ss, en part. ch. 3.2 et 6.3 et les références). L'Administration fédérale l'appliquait et le Tribunal fédéral a confirmé le bien-fondé de ce principe à plusieurs reprises, notamment en relation avec la distinction entre prestations principales et accessoires (voir les arrêts A.359/1978, Archives 50 p. 645 ss et 2A.312/1991, Archives 62 p. 687 ss, consid. 2c). Dans ses arrêts 2A.452/2003 (RDAF 2004 II 441 ss, consid. 3.1) et 2A.520/2003 (Pra 2005 no 26 p. 187 ss, consid. 10.1), le Tribunal fédéral s'est aussi prononcé sur le traitement des prestations globales, dans le sens où leur qualification fiscale s'opère en fonction de la prestation qui, du point de vue économique, est au premier plan.

Parmi les prestations complexes (ou composites: Jean-Marc Rivier/ Annie Rochat Pauchard, Droit fiscal suisse, La taxe sur la valeur ajoutée, Fribourg 2000, p. 37), la pratique, la doctrine majoritaire et la jurisprudence distinguent, à la lumière du principe de l'unité de la prestation, entre celles qui forment un tout (Gesamtleistungen, prestations d'ensemble, globales), celles qui se trouvent dans un rapport de prestation principale et de prestation accessoire et les combinaisons de prestations indépendantes, auxquelles ce principe ne s'applique pas. Une prestation d'ensemble se compose de prestations présentant des caractéristiques différentes, qui constituent un tout d'un point de vue économique. Une prestation complexe peut aussi être formée d'une prestation principale et d'une ou de plusieurs prestations accessoires, qui, d'un point de vue économique, complètent, améliorent ou équilibrent celle-là (Mathias Bopp, Mehrwertsteuer und Internet, Berlin 2002, p. 251 ss).

Le principe de l'unité de la prestation constitue une notion économique qui doit être interprétée comme telle. Cela découle désormais du texte de l'art. 36 al. 4 LTVA (cf. Alois Camenzind/Niklaus Honauer/Klaus A. Vallender, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz, 2ème éd., Berne/Stuttgart/Vienne 2003, no 190). Déjà sous l'empire de l'arrêté instituant un impôt sur le chiffre d'affaires et de l'ordonnance régissant la taxe sur la valeur ajoutée, il était cependant admis que ce principe (alors non écrit) avait un caractère économique (pour l'impôt sur le chiffre d'affaires, cf. Heinz Keller, Die warenumsatzsteuerliche Belastung von Leistungen, Archives 51 p. 261 ss; pour la TVA, voir Bopp, op. cit., p. 257; Camenzind, op. cit., p. 241 ss, spéc. ch. 6.3).
3.3 L'art. 5 al. 5 OTVA, qui prévoit une procédure de déclaration en cas de transfert de patrimoine, a la teneur suivante:
« Lorsque tout ou partie d'un patrimoine est transféré à titre onéreux ou à titre gratuit d'un assujetti à un autre assujetti dans le cadre d'une fondation, d'une restructuration ou d'une concentration d'entreprises, l'assujetti doit accomplir son obligation fiscale en déclarant la livraison imposable; cette déclaration doit être adressée par

écrit à l'Administration fédérale des contributions dans un délai de trente jours dès le transfert du patrimoine. [...]».
La procédure de déclaration a été instituée dans un but de simplification et doit éviter que des sommes importantes doivent être immobilisées au profit du fisc (Camenzind/Honauer/Vallender, op. cit., no 1602; Rivier/Annie Rochat Pauchard, op. cit., p. 253). Pour qu'elle soit applicable, cinq conditions doivent être cumulativement remplies:
a) le transfert et les opérations effectuées en relation avec celui-ci sont imposables;
b) les parties au transfert (entité transférante et entité reprenante) sont assujetties à la TVA;
c) le transfert porte sur tout ou partie d'un patrimoine;
d) il est opéré dans le cadre d'un processus de réorganisation (fondation, liquidation ou restructuration);
e) la déclaration est effectuée dans un délai de trente jours à compter du moment où le transfert a été opéré.
4.
En l'espèce, la Commission de recours a distingué entre trois opérations. Premièrement, il y avait eu transfert du stock, livraison dont le destinataire était, selon la Société, B._____ SA, et, d'après l'Administration fédérale, A._____ SA. La Commission de recours s'est ralliée à la position de la Société, en considérant que les biens étaient restés en Suisse, ce qui était déterminant en adoptant l'approche selon la réalité économique. Deuxièmement, il y avait eu transfert des biens corporels, livraison dont les parties s'accordaient à dire qu'elle avait été effectuée à A._____ SA, qui avait ensuite cédé les biens à sa filiale C._____, laquelle les avait retransférés à B._____ SA. Ces biens n'ayant toutefois pas quitté le territoire suisse, il fallait admettre qu'ils avaient fait l'objet d'une livraison en Suisse à B._____ SA. Troisièmement, les biens incorporels avaient été cédés à A._____ SA, qui les avait ensuite transférés à la société C._____; il s'agissait d'une prestation de services fournie à l'étranger. La Commission de recours a ainsi admis l'existence de trois opérations distinctes, qui n'étaient pas toutes destinées à la même personne ni toutes effectuées en Suisse et a donc envisagé séparément
leur sort fiscal. S'agissant du stock et des biens corporels, le dossier ne permettait pas de déterminer si le destinataire des livraisons, B._____ SA, satisfaisait dès le début aux conditions d'assujettissement des art. 17 et 21 OTVA, ce qui constituait l'une des conditions d'application de la procédure de déclaration. A cet égard, il convenait donc de renvoyer la cause à l'Administration fédérale pour qu'elle complète l'instruction et statue à nouveau. Concernant la cession des marques, les conditions de l'exonération étaient réunies.

De l'avis de la recourante, le transfert du secteur PMO par l'intimée doit être envisagé comme une opération unique, qui constitue une prestation de services. Cette opération ne pourrait bénéficier de l'exonération en vertu de l'art. 15 al. 2 lettre l OTVA, du moment que le lieu d'utilisation ou d'exploitation de la prestation se trouve en Suisse. Au surplus, les conditions d'application de la procédure de déclaration ne seraient pas réunies.
5.
5.1 Il ressort de la convention du 31 juillet 1996 que l'intimée a vendu le secteur PMO dans son entier, c'est-à-dire l'ensemble des biens matériels et immatériels y afférents, y compris le stock et les machines. La convention prévoyait aussi la reprise de la majeure partie du personnel. En d'autres termes, l'intimée s'engageait à vendre à l'autre partie au contrat une unité de production dans son intégralité. D'après la volonté des parties, celle-ci constituait un ensemble qui devait être transféré en tant que tel. Or, il n'y a en l'espèce pas de motif de s'écarter de la forme de droit civil choisie par les parties.

Ainsi, en se basant sur la volonté des parties, la vente du secteur PMO apparaît comme un tout indissociable, une opération économique unique qui, en vertu du principe de l'unité de la prestation, doit être considérée dans son ensemble.

Il s'ensuit que l'intimée n'a pas effectué des livraisons distinctes en transférant le stock ainsi que les autres biens énumérés dans la convention, contrairement à ce qu'a admis l'autorité intimée. Cela ressort également du chiffre 7.3 de la convention, aux termes duquel A._____ SA acquérait la propriété du stock lors de la signature du contrat: le stock ne devait pas connaître un sort différent de celui des autres biens transférés.

La convention précitée ne porte pas sur des livraisons ou des prestations de services envisagées séparément; elle constitue un seul et même contrat ayant pour objet un ensemble d'opérations comprenant des livraisons

(notamment celles des marchandises et des machines) et des prestations de services (notamment le transfert des droits immatériels et d'autres droits). Un tel ensemble d'opérations ne constitue pas une livraison de biens; il est par conséquent considéré comme prestation de services en vertu de l'art. 6 al. 1 OTVA (cf. art. 7 al. 1 LTVA). La législation étrangère emploie dans ce contexte le terme « autre prestation » (sonstige Leistung; cf. not. le § 3 al. 9 de la loi allemande [Umsatzsteuergesetz vom 21.2.2005]et le § 3a al. 1 de la loi autrichienne [Umsatzsteuergesetz 1994]), qui est plus exact.

Il convient à présent de déterminer si l'opération de transfert, telle qu'elle vient d'être caractérisée, peut être exonérée, ce qui dépend notamment de sa localisation.
5.2 Le lieu de la prestation de services effectuée en exécution de la convention du 31 juillet 1996 se détermine conformément à la règle de l'art. 12 al. 1 OTVA, les dispositions spéciales de l'art. 12 al. 2 OTVA n'étant pas applicables. L'intimée, en tant que prestataire, ayant son siège en Suisse, la prestation est localisée dans ce pays. Le point de savoir si la prestation est exonérée au sens des art. 15 et suivant OTVA doit être tranché à la lumière de l'art. 15 al. 2 lettre l OTVA, les autres cas d'exonération prévus par cette disposition n'entrant pas en ligne de compte. Or, si le destinataire de la prestation, A._____ SA, avait bien son siège à l'étranger, il n'est pas établi que la prestation ait été utilisée ou exploitée à l'étranger. Au contraire, il ressort de la convention précitée que celle-ci devait être utilisée ou exploitée en Suisse ou à partir de la Suisse. A cela s'ajoute que les preuves de l'exportation exigées par l'art. 16 al. 1 2ème phrase OTVA font défaut en l'espèce. Ainsi, les conditions de l'exonération ne sont pas réunies.

Il reste à examiner si la procédure de déclaration au sens de l'art. 5 al. 5 OTVA est applicable.
5.3 Il est constant que le transfert de l'unité de production stipulé par la convention du 31 juillet 1996 était en principe imposable, qu'il portait sur tout ou partie d'un patrimoine et qu'il s'inscrivait dans un processus de réorganisation. Toutefois, au moment du transfert, seule la société transférante, à savoir l'intimée, était inscrite au registre des contribuables TVA; tel n'était pas le cas de la société reprenante, A._____ SA, qui n'était pas assujettie en vertu de l'art. 21 OTVA. Au moment du transfert, B._____ SA n'était pas (encore) assujettie non plus. Dès lors, une des conditions d'application de la procédure de déclaration fait défaut. A cela s'ajoute que l'intimée n'a pas demandé à bénéficier de cette procédure dans le délai de trente jours à compter du transfert, mais seulement deux ans plus tard, à savoir le 4 août 1998.

Au vu de ce qui précède, c'est à bon droit que l'Administration fédérale a refusé d'appliquer la procédure de déclaration.
6.
Les considérants qui précèdent conduisent à l'admission du recours.

Succombant, l'intimée doit supporter les frais judiciaires (art. 156 al. 1, 153 et 153a OJ).

Il appartiendra à l'autorité intimée de statuer à nouveau sur les frais de la procédure devant elle.

Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce:
1.
Le recours est admis. La décision de la Commission fédérale de recours du 8 juillet 2004 est annulée et la décision sur réclamation de l'Administration fédérale des contributions du 6 juin 2002 est confirmée.
2.
Un émolument judiciaire de 4'000 fr. est mis à la charge de la société X._____ SA pour l'instance fédérale.
3.
La question des frais de la procédure devant la Commission fédérale de recours en matière de contributions fera l'objet d'une autre décision, à rendre par cette autorité.
4.
Le présent arrêt est communiqué en copie aux parties et à la Commission fédérale de recours en matière de contributions.
Lausanne, le 1er novembre 2005
Au nom de la IIe Cour de droit public

du Tribunal fédéral suisse
Le président: Le greffier: