Tribunale federale
Tribunal federal

2A.507/2002/VIA/elo
{T 0/2}

Arrêt du 31 mars 2004
IIe Cour de droit public

Composition
M. et Mme les Juges Wurzburger, Président,
Betschart, Hungerbühler, Müller et Yersin.
Greffier: M. Vianin

Parties
X._____ SA, recourante,
représentée par Me Antoine Kohler, avocat,

contre

Administration fédérale des contributions, Division principale de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA), Schwarztorstrasse 50, 3003 Berne,
Commission fédérale de recours en matière de contributions, avenue Tissot 8, 1006 Lausanne.

Objet
Taxe sur la valeur ajoutée (OTVA); exportation de services, management fees,

recours de droit administratif contre la décision de la Commission fédérale de recours en matière de contributions du 12 septembre 2002.

Faits:
A.
X._____ SA (ci-après: la société), société anonyme de siège à Y._____, est immatriculée dans le registre des assujettis à la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après: TVA) depuis le 1er janvier 1995. Elle a pour but la prise et la gestion de participations dans toutes entreprises, en particulier dans le domaine de l'électronique industrielle. Elle détient vingt filiales réparties dans quatorze pays différents. Elle fournit des prestations de management à seize d'entre elles sises à l'étranger ainsi qu'à sa filiale Z._____ SA, à Genève.
B.
Le 8 septembre 1998, l'Administration fédérale des contributions, Division principale de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après: l'Administration fédérale) a effectué auprès de X._____ SA un contrôle fiscal portant sur la période allant du 1er janvier 1995 au 30 juin 1998 (du 1er trimestre 1995 au 2ème trimestre 1998). A la suite de ce contrôle, le décompte complémentaire no 25147 d'un montant de 225'489 fr. 15 a été établi, au motif que la société avait considéré à tort que certaines prestations de service fournies à l'étranger étaient exonérées de TVA, les pièces justificatives destinées à prouver que les prestations en question avaient été effectuées à l'étranger n'ayant pas été produites.

Le décompte complémentaire a été confirmé par décision du 13 décembre 2000 et par décision sur réclamation du 17 septembre 2001 condamnant la société à payer un montant de 225'309 fr. X._____ SA a interjeté recours contre cette décision devant la Commission fédérale de recours en matière de contributions (ci-après: la Commission de recours).

Par décision du 12 septembre 2002, la Commission de recours a rejeté le recours. Elle a considéré que les documents produits par la société concernant sa filiale allemande ne satisfaisaient pas aux exigences relatives

à la preuve que les prestations de services effectuées avaient été utilisées ou exploitées à l'étranger. Elle a également estimé que la société ne pouvait rien tirer à son profit du fait que la notice no 13 de l'Administration fédérale, du 31 janvier 1997, ne lui avait pas été notifiée.

C.
Agissant par la voie du recours de droit administratif, la société demande au Tribunal fédéral, sous suite de frais et dépens, d'annuler la décision attaquée ainsi que les décisions antérieures et le décompte complémentaire du 8 septembre 1998 et de dire que les chiffres d'affaires visés par celui-ci sont exonérés de la TVA. Elle se plaint d'une constatation inexacte et incomplète des faits, du fait que l'autorité intimée aurait posé de nouvelles exigences en matière de preuve en violation des principes de la proportionnalité et de l'interdiction du formalisme excessif, d'une violation de son droit d'être entendue ainsi que d'une interprétation et d'une application d'une notice de l'Administration fédérale qui seraient contraires aux principes d'interdiction du formalisme excessif, de la légalité et de la proportionnalité. La notice ne lui aurait d'ailleurs pas été communiquée, ce qui violerait le principe de la bonne foi. A titre préalable, elle requiert d'accorder au recours l'effet suspensif.

La Commission de recours a renoncé à déposer des observations. L'Administration fédérale conclut au rejet du recours avec suite de frais.

Le Tribunal fédéral considère en droit:
1.
1.1 Dirigé contre une décision au sens de l'art. 5 PA 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 de l'ordonnance du 22 juin 1994 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (OTVA; RO 1994 II 1464 et les modifications ultérieures) et 66 al. 1 de la loi fédérale du 2 septembre 1999 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (loi sur la TVA, LTVA; RS 641.20).

La Commission de recours ayant un plein pouvoir d'examen (art. 49 en relation avec l'art. 71a al. 2 PA), son prononcé se substitue à la décision de l'Administration fédérale (effet dévolutif complet; voir Fritz Gygi, Bundesverwaltungsrechtspflege, 2ème éd., Berne 1983, p. 189 s.). Dès lors, le recours devant l'instance de céans peut seulement avoir pour objet le prononcé en question et les conclusions tendant à l'annulation des décisions précédentes sont irrecevables.
1.2 Conformément à l'art. 104 lettre a OJ, le recours de droit administratif peut être formé pour violation du droit fédéral, y compris l'excès et l'abus du pouvoir d'appréciation. Le Tribunal fédéral revoit d'office l'application du droit fédéral qui englobe notamment les droits constitutionnels du citoyen (ATF 129 II 183 consid. 3.4 p. 188; 128 II 56 consid. 2b p. 60; 126 V 252 consid. 1a p. 254). Il n'est pas lié par les motifs invoqués par les parties (art. 114 al. 1 in fine OJ; ATF 129 II 183 consid. 3.4 p. 188; 127 II 264 consid. 1b p. 268 et la jurisprudence citée). Il examine librement l'interprétation des dispositions de l'ordonnance régissant la TVA par les autorités inférieures et la conformité de cette interprétation aux normes constitutionnelles (ATF 125 II 326 consid. 3b p. 331-332).

En revanche, lorsque, comme en l'espèce, le recours est dirigé contre la décision d'une autorité judiciaire, le Tribunal fédéral est lié par les faits qui y sont constatés, sauf s'ils sont manifestement inexacts ou incomplets, ou s'ils ont été établis au mépris de règles essentielles de procédure (art. 104 lettre b et 105 al. 2 OJ). La possibilité de faire valoir des faits nouveaux ou de nouveaux moyens de preuve est dès lors très restreinte (sur les conditions y relatives, cf. ATF 128 II 145 consid. 1.2.1 p. 150; 128 III 454 consid. 1 p. 457; 125 II 217 consid. 3a p. 221; 121 II 97 consid. 1c p. 99-100). De surcroît, le Tribunal fédéral ne peut pas revoir l'opportunité de la décision attaquée (art. 104 lettre c ch. 3 OJ; ATF 125 II 326 consid. 3 p. 330).

Dans le cas particulier, la recourante reproche à l'autorité intimée d'avoir établi les faits de manière lacunaire en limitant son examen du cas à la filiale allemande, alors que le litige porterait aussi sur les management fees des filiales anglaise, américaine et japonaise. Le décompte complémentaire indique seulement la somme des chiffres d'affaires pour chaque année ou période, sans mentionner les filiales concernées. L'autorité intimée

a mentionné que les management fees litigieux provenaient de la filiale allemande, tout en reprenant dans leur intégralité les montants figurant dans le décompte complémentaire et les décisions de l'Administration fédérale, jugeant implicitement que la solution était la même pour toutes les filiales en cause. Elle a ainsi considéré l'objet du litige dans son entier. De son côté, la recourante ne démontre pas que l'état de fait établi par l'autorité intimée serait manifestement inexact. Le Tribunal fédéral est donc lié par les faits constatés dans la décision attaquée, qui ne sont manifestement ni inexacts, ni incomplets.
Au surplus, l'argumentation de la recourante (mémoire de recours, p. 14 ss) qui tend à démontrer que la preuve de l'utilisation ou de l'exploitation des prestations à l'étranger a été rapportée en la forme requise par l'ordonnance régissant la taxe sur la valeur ajoutée et les ordonnances administratives y afférentes porte sur l'appréciation juridique des faits. Cette question relève du droit et sera examinée ci-après.
1.3 A titre préalable, la recourante demande que l'effet suspensif soit accordé à son recours. Or, le recours de droit administratif dirigé, comme en l'espèce, contre une décision portant condamnation à une prestation en argent a effet suspensif de par la loi (art. 111 al. 1 OJ), comme cela lui a été rappelé dans l'ordonnance sur l'avance de frais du 17 octobre 2002. Par conséquent, la conclusion en cause est sans objet.
2.
La recourante fait valoir qu'en ne prenant pas en considération les pièces se rapportant à ses filiales anglaise, américaine et japonaise (pièces jointes nos 20 à 22), l'autorité intimée aurait violé son droit d'être entendue.

Le droit d'être entendu, tel qu'il est garanti par les art. 29 al. 2 Cst. et 4 aCst., comprend notamment le droit pour l'intéressé d'obtenir qu'il soit donné suite à ses offres de preuves pertinentes (ATF 127 III 576 consid. 2c p. 578 s.; 127 V 431 consid. 3a p. 436; 124 II 132 consid. 2b p. 137 et la jurisprudence citée).

En l'occurrence, les pièces produites en relation avec les filiales anglaise, américaine et japonaise, soit les contrats respectivement du 29 septembre 1998 (pour les deux premières) et du 25 avril 2000, ont la même teneur que le contrat du 6 janvier 1993 passé avec la filiale allemande. Les considérations que l'autorité intimée a émises en relation avec ce dernier valent donc également implicitement pour les pièces se rapportant aux autres filiales; elles n'ont pas été ignorées. Au surplus, les montants ne sont pas contestés.
3.
3.1 L'ordonnance régissant la taxe sur la valeur ajoutée, entrée en vigueur le 1er janvier 1995, a été remplacée par la loi fédérale du 2 septembre 1999 régissant la taxe sur la valeur ajoutée, entrée en vigueur le 1er janvier 2001; les dispositions abrogées et leurs dispositions d'exécution restent toutefois 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 des périodes fiscales allant du 1er trimestre 1995 au 2ème trimestre 1998.
3.2 Sont soumises à la TVA, pour autant qu'elles ne soient pas expressément exclues du champ d'application de l'impôt, les livraisons de biens et les prestations de services fournies à titre onéreux sur territoire suisse (art. 8 al. 2 lettre a ch. 1 Disp. trans. aCst.; art. 4 lettres a et b OTVA). En sont en revanche exonérées, avec droit à la déduction de l'impôt préalable, celles qui sont effectuées à l'étranger (art. 8 al. 2 lettre c ch. 1 Disp. trans. aCst.; art. 15 OTVA). Cette réglementation concrétise le principe de l'imposition dans l'Etat de destination (Jörg R. Bühlmann in Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Bâle/Genève/Munich 2000, n. 1 ad remarques préalables ad art. 19).
3.3 En vertu de l'art. 15 al. 2 lettre l OTVA, sont exonérées de l'impôt, avec droit à la déduction de l'impôt préalable, d'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. Le droit à l'exonération doit être prouvé par des documents comptables et des pièces justificatives (buch- und belegmässig; con documenti contabili e giustificativi; art. 16 al. 1 2ème phrase OTVA), soit par des moyens de preuve écrits. Le Département fédéral des finances décide de quelle manière l'assujetti doit fournir la preuve (art. 16 al. 2 1ère phrase OTVA).

La règle sur la preuve de l'art. 16 al. 1 OTVA correspond au principe général selon lequel il appartient au fisc 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 2A.247/2000 publié in Archives 71 p. 394, RDAF 2001 II p. 273 consid. 2c).

Par ailleurs, l'art. 47 al. 1 OTVA prévoit une obligation générale de tenir ses livres comptables régulièrement et de telle manière que les faits importants notamment pour le calcul de l'impôt puissent y être constatés aisément et de manière sûre. Lorsque les documents comptables font défaut ou sont incomplets, la taxation a lieu par voie d'estimation (art. 48 OTVA).
3.4 Les Instructions à l'usage des assujettis TVA, éditées par l'Administration fédérale, précisent les exigences en matière de preuve en prescrivant le genre des pièces à produire, ainsi que les indications que celles-ci doivent comporter. Au chapitre 6, intitulé Öpérations exonérées de la TVA, avec droit à la déduction de l'impôt préalable; preuve, les Instructions 1997 disposent notamment ce qui suit (chiffre marginal 567):
Ësont réclamés à titre de preuves:
a) des copies de factures, des pièces justificatives du paiement et
b) des procurations écrites (fiduciaires, avocats, notaires, etc.), des contrats et mandats, pour autant que ceux-ci aient été établis ou conclus.
Les indications suivantes ressortiront clairement des documents précités, à savoir: 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.¨
Les Instructions 1994 à l'usage des assujettis TVA avaient la teneur suivante (chiffre marginal 567):
Ïl est réclamé en tant que preuves:
a. Des mandats écrits, des contrats écrits ou une procuration écrite (fiduciaires, avocats, notaires, etc.), des copies de factures, ainsi que des documents prouvant le paiement, desquels ressortiront avec clarté le nom/la maison, l'adresse et le lieu de domicile/siège de l'acquéreur ou du client et par ailleurs des indications détaillées sur le genre et l'utilisation des prestations fournies.

[...]
b. [...].
Matériellement, ces prescriptions sont donc les mêmes qu'il s'agisse des éditions 1994 ou 1997: de manière générale, l'assujetti doit fournir des factures (en copies), des pièces attestant le paiement ainsi que des contrats pour autant que ceux-ci aient été établis par écrit; les documents en question doivent permettre d'identifier clairement le destinataire des prestations (nom ou raison sociale, domicile ou siège, adresse) et de connaître de manière détaillée la nature et l' ütilisationde celles-ci. 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 des prestations (cf. ci-après 3.5) et, partant, leur exonération en dépendent.

3.5 La notice no 13 du 30 octobre 1995 de l'Administration fédérale concernant l'exonération de certaines prestations de services fournies à l'étranger ou acquises de l'étranger (ci-après: la notice) règle notamment la détermination du lieu d'utilisation ou d'exploitation de celles-ci, au sens de l'art. 15 al. 2 lettre l OTVA (ch. 2). De manière générale, quatre situations doivent être distinguées: selon la nature des prestations de services concernées, il peut s'agir du lieu de situation de l'immeuble, de celui où les prestations sont effectivement fournies, du lieu où leur destinataire a son siège social ou son domicile (principe du domicile) ou encore de celui que désigne l'art. 12 OTVA, soit en général l'endroit où le prestataire de services a son siège ou son domicile ou à partir duquel il exerce son activité. Ces règles sont largement inspirées de la 6ème directive du Conseil de l'Union européenne du 17 mai 1977 en matière d'harmonisation des législations des Etats membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires (JOCE no L 145, 13 juin 1977).

Dans sa teneur du 31 janvier 1997, la notice prévoit que les prestations de services appelées ëservices de management, notamment, sont utilisées ou exploitées au siège ou au domicile de leur destinataire. Il s'agit de Ïa fourniture, contre paiement d'une contre-prestation ('Management fees'), de prestations de services relevant des domaines de la publicité, de la fourniture ou de l'obtention d'informations, du traitement des données, des expertises comptables, des révisions, du controlling, des conseils juridiques, économiques et techniques ou de prestations de services similaires. La notice énumère certaines de ces prestations de manière exemplative (p. 4).

S'agissant de l'exonération, la notice précise ce qui suit (p. 5):
Ïoutefois, l'exonération fiscale implique que des documents adéquats attestent avec clarté la nature des presta-

tions de services concernées par ces chiffres d'affaires fournis à l'étranger. Le prestataire de services domicilié en Suisse qui fournit de telles prestations de services à un destinataire domicilié à l'étranger doit donc impérativement:
a) soit détailler précisément dans ses factures la nature des prestations de services concernées;
b) soit, si dans sa facture il n'est question que de management feessans précision aucune par rapport à la nature des prestations de services fournies, faire au moins un renvoi au contrat en vertu duquel les services sont fournis et qui contient une description détaillée de ces prestations de services.
Pour le cas où le même contrat de services de management prévoit la fourniture de prestations exonérées de l'impôt et de prestations réputées utilisées ou exploitées en Suisse et donc soumises à l'impôt, la notice prescrit de séparer clairement les deux catégories dans le contrat et les factures, et ce au niveau du texte et des montants.

Dans sa teneur du 17 juillet et du 30 octobre 1995, la notice ne traitait pas expressément des services de managementet ne contenait pas les prescriptions sur l'indication de la nature des prestations de services qui viennent d'être mentionnées.
4.
4.1 La recourante soutient que la notice, dans sa version du 31 janvier 1997, consacre de nouvelles exigences en matière de preuve, sort du cadre légal défini par l'ordonnance régissant la taxe sur la valeur ajoutée et prévoit autre chose que ce qui découle de la législation et de la jurisprudence.
4.2 Avant l'adoption de la notice dans sa teneur du 31 janvier 1997, les exigences de preuve dont dépend l'exonération des prestations de services de management étaient celles prévues par les règles générales des art. 16 al. 1 2ème phrase et 47 s. OTVA ainsi que par les Instructions. Ces dernières disposent que les factures, les documents attestant le paiement ainsi que les éventuels contrats doivent notamment indiquer de manière détaillée la nature des prestations. Or, la notice, dans sa teneur du 31 janvier 1997, est plus libérale: en présence d'un contrat écrit décrivant de manière détaillée les prestations de services, la facture peut se limiter à indiquer management fees, sans autre précision, à condition qu'elle renvoie au contrat en question. Ainsi, contrairement à ce que prétend la recourante, ce passage de la notice n'introduit pas des exigences supplémentaires par rapport aux Instructions, mais consacre une interprétation moins rigoureuse de celles-ci. De plus, il indique que la mention management feesne satisfait pas à l'exigence contenue dans les Instructions d'indiquer les prestations de manière détaillée, ce qui, compte tenu du caractère relativement large et imprécis de cette notion (la définition citée par la
recourante n'amène pas à une autre conclusion) paraît assez évident et valait assurément déjà avant la précision introduite par la notice dans sa nouvelle teneur du 31 janvier 1997.

Par ailleurs, la notice repose sur la délégation de compétence expresse contenue à l'art. 16 al. 2 OTVA et rien n'indique que le passage en question ne serait pas conforme aux règles de l'ordonnance régissant la taxe sur la valeur ajoutée et, dans cette mesure, qu'elle excéderait la délégation. Au contraire, ces prescriptions peuvent s'appuyer en particulier sur les règles générales des art. 47 s. OTVA.

Les griefs de la recourante doivent donc être rejetés.
5.
5.1 La recourante voit une violation des principes d'interdiction du formalisme excessif et de proportionnalité dans le fait que l'autorité intimée a exigé que la nature des prestations de services litigieuses ressorte de moyens de preuve écrits, plus particulièrement de factures ou des contrats auxquels celles-ci renvoient. Elle soutient que la nature des prestations peut être établie d'une autre manière et qu'elle peut notamment être déduite de l'activité du groupe de sociétés ainsi que de sa situation. Par ailleurs, selon elle, les pièces qu'elle a produites démontrent que les prestations qu'elle a fournies à ses iliales constituent bien des prestations de services de management et ont été utilisées ou exploitées à l'étranger.
5.2 La jurisprudence a tiré de l'art. 29 al. 1 Cst. (auparavant de l'art. 4 aCst.) le principe de l'interdiction du déni de justice formel qui comprend la prohibition de tout formalisme excessif. Un tel formalisme existe lorsque la stricte application des règles de procédure ne se justifie par aucun intérêt digne de protection, devient une fin en soi, complique sans raison objective la réalisation du droit matériel ou entrave de manière inadmissible l'accès aux tribunaux (ATF 128 II 139 consid. 2a p. 142; 127 I 31 consid. 2a/bb p. 34; 125 I 166 consid. 3a p. 170).
5.3 L'exigence de la forme écrite est prévue par l'ordonnance régissant la taxe sur la valeur ajoutée et les In-

structions. Elle doit être mise en relation avec les règles générales sur la tenue de la comptabilité aux fins de calculer l'impôt (art. 47 OTVA). L'autorité intimée n'a donc pas fait preuve de formalisme excessif ni violé le principe de la proportionnalité - grief qui, en l'occurrence, se confond avec le précédent - en reprenant cette exigence. D'ailleurs, il serait illusoire et par trop imprécis de tenter de déduire la nature des prestations visées par les factures en cause de l'activité de la recourante et du groupe de sociétés.

A supposer que les Instructions n'exigent pas que les indications sur l'identité du destinataire des prestations et sur la nature de celles-ci figurent à la fois sur les factures, les pièces attestant le paiement et les éventuels contrats, il faut en tout cas pouvoir établir un lien entre les pièces contenant ces mentions et celles où elles ne figurent pas expressément. L'exigence posée par la notice, dans sa nouvelle teneur du 31 janvier 1997, que les factures renvoient aux contrats, lorsque seuls ceux-ci décrivent précisément la nature des prestations facturées, ne fait qu'expliciter cela et n'est pas contraire au principe de l'interdiction du formalisme excessif.

Dans le cas particulier, il est constant que la recourante a produit en relation avec les prestations de services litigieuses des factures contenant la mention «management fees», sans plus de précision. Or, il a été dit (cf. ci-dessus consid. 4.2) que cette indication était insuffisante au regard des Instructions. Aux fins d'établir plus précisément la nature des prestations qu'elle a fournies à sa filiale allemande, la recourante se prévaut d'un contrat daté du 6 janvier 1993 ainsi que de son annexe (pièce jointe no 19). Toutefois, du moment que les factures ne se réfèrent pas expressément à ce contrat, il n'est pas certain qu'elles visent bien les prestations de services énumérées dans l'annexe en question. De plus, il faut convenir avec l'autorité intimée que cette énumération est particulièrement large, dans la mesure notamment où elle comporte aussi des livraisons de biens. Cela permet d'autant moins d'identifier de manière précise les prestations auxquelles les factures se rapportent. Dans ces conditions, l'autorité intimée pouvait nier la valeur probante de ces pièces sans faire preuve de formalisme excessif.

Par ailleurs, à supposer qu'il soit avéré, le fait que les autorités allemandes auraient admis que les prestations effectuées par la recourante «étaient fournies et exploitées à l'étranger» (recours, p. 14), c'est-à-dire sur le territoire allemand, n'est pas déterminant, car il ne lie pas les autorités suisses, qui doivent déterminer le lieu d'utilisation des prestations au vu de la nature exacte de celles-ci et à la lumière de leurs propres critères. De plus, les autorités allemandes ont examiné la réalité de ces prestations dans le contexte des impôts directs («Körperschaftsteuer») et non de la taxe sur la valeur ajoutée.

Les pièces que la recourante a produites en relation avec ses autres filiales, soit les contrats de même teneur que celui du 6 janvier 1993, précité, passés avec ses filiales anglaise, américaine et japonaise, ne permettent pas plus d'établir la nature des prestations en cause.
Au vu de ce qui précède, l'autorité intimée a admis à bon droit - et en particulier sans tomber dans le formalisme excessif - que la nature des prestations litigieuses et, partant, leur utilisation ou leur exploitation à l'étranger n'avaient pas été établies en la forme requise.
6.
La recourante fait valoir que la notice, dans sa teneur du 31 janvier 1997, ne lui a jamais été communiquée, de sorte qu'en vertu du principe de la bonne foi, elle ne lui serait pas opposable.

Compte tenu du fait que, dans sa nouvelle teneur, la notice conduit à un allégement des exigences en matière de preuve (ci-dessus consid. 4.2), la recourante ne saurait s'opposer à son application au cas d'espèce en invoquant les règles de la bonne foi, de sorte qu'il est inutile d'examiner quelles sont les obligations de l'autorité fiscale en matière de communications. Partant, le grief tombe à faux.
7.
Les considérants qui précèdent conduisent au rejet du recours dans la mesure où il est recevable.

Succombant, la recourante doit supporter les frais judiciaires (art. 156 al. 1, 153 et 153a OJ) et n'a pas droit à des dépens (art. 159 al. 1 OJ).

Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce:

1.
Le recours est rejeté dans la mesure où il est recevable.
2.
Un émolument judiciaire de 6'000 fr. est mis à la charge de la recourante.
3.
Le présent arrêt est communiqué en copie au mandataire de la recourante, à l'Administration fédérale des contributions, Division principale de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) et à la Commission fédérale de recours en matière de contributions.
Lausanne, le 31 mars 2004
Au nom de la IIe Cour de droit public
du Tribunal fédéral suisse
Le président: Le greffier: