



CRC 2005-051

CRC 2005-052

Président : Pascal Mollard

Juges : Christine Sayegh ; Barbara Merz Wipfli

Greffière : Chantal Degottex

Décision du 30 août 2006

en la cause

X, en liquidation (anciennement X), ...

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) ;
assujettissement ; prestations de services à l'étranger

I. En fait :

A.– X, respectivement « X, en liquidation » selon la nouvelle raison sociale inscrite au registre du commerce de A depuis le 15 août 2003 suite à la dissolution de la société par décision de l'assemblée générale du 13 août 2003, est une société anonyme au sens des art. 620 ss du Code des obligations du 30 mars 1911 (CO ; RS 220) qui a pour but « la participation à toutes entreprises commerciales industrielles et financières, la gestion, le contrôle et la direction d'entreprises ou sociétés, notamment dans le domaine de l'exploitation des ressources

naturelles ». Elle est inscrite auprès du registre du commerce de A depuis le 23 août 1984 et fait partie du groupe B qui a son siège à C (*en Angleterre*).

B.– A l'occasion d'un contrôle sur place effectué par l'Administration fédérale des contributions (AFC) les 24 et 27 juin 2002, l'autorité fiscale constata qu'X remplissait les conditions d'assujettissement à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) et par conséquent l'immatricula en qualité d'assujettie avec effet rétroactif au 1^{er} janvier 1997. Elle lui adressa, d'une part, le décompte complémentaire (DC) n° ... du 27 juin 2002, portant sur un montant de Fr. 73'374.--, plus intérêt moratoire dès le 30 août 1999, au titre de la TVA pour les périodes fiscales du 1^{er} semestre 1997 au 2^{ème} semestre 2000 et, d'autre part, le DC n° ... du 27 juin 2002, portant sur un montant de Fr. 18'000.--, plus intérêt moratoire dès le 30 novembre 2001, au titre de la TVA pour les deux semestres 2001.

C.– Par courriers des 26 juillet 2002 et 9 janvier 2003, X contesta le bien fondé de la reprise fiscale ressortant des deux DC précités, estimant qu'elle était, s'agissant des périodes fiscales du 1^{er} semestre 1997 au 2^{ème} semestre 2000, exemptée de l'impôt au sens de l'art. 19 al. 1 let. d de l'ordonnance du 22 juin 1994 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (OTVA ; RO 1994 1464 et les modifications ultérieures) et, s'agissant des périodes portant sur les deux semestres 2001, qu'elle ne rentrait pas dans le champs d'application de l'art. 5 de la loi fédérale du 2 septembre 1999 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (LTVA ; RS 641.20), car elle fournissait exclusivement des prestations de service sur territoire étranger au sens de l'art. 14 al. 3 LTVA, à savoir en faveur de la maison-mère sise à C.

D.– L'AFC confirma, par deux décisions formelles datées du 6 novembre 2003, les DC en cause et la créance d'impôt en découlant pour un montant global de Fr. 91'374.-- (soit l'addition des montants de Fr. 73'374.-- pour les périodes du 1^{er} semestre 1997 au 2^{ème} semestre 2000 et de Fr. 18'000.-- pour les périodes des deux semestres 2001), intérêts moratoires en sus. Elle considéra en effet que la société X n'était pas exemptée de l'assujettissement et qu'elle réalisait des opérations imposables entraînant son assujettissement obligatoire à la TVA. En l'absence de contrat écrit avec la société mère, de facture, voir de pièce justificative afférente à la fourniture de ses prestations, l'AFC estimait qu'X n'avait pu apporter la preuve de son exonération à l'impôt, respectivement de la localisation à l'étranger des prestations qu'elle fournissait à la société étrangère.

E.– Par réclamations du 8 décembre 2003, « X, en liquidation » contesta les décisions précitées. Elle persista à soutenir son exemption de l'assujettissement à l'impôt au sens de l'art. 19 al. 1 let. d OTVA car elle ne déployait pas d'activité commerciale et ne fournissait aucune opération sous le régime LTVA dont l'art. 37 ne lui était alors pas applicable. Elle releva qu'elle n'effectuait que des prestations de services immatérielles au sens de l'art. 14 al. 3 LTVA, à savoir des prestations localisées au domicile de la société-mère à l'étranger. L'AFC rejeta les réclamations par décisions du 9 février 2005.

F.– Par mémoires du 11 mars 2005, « X, en liquidation » (ci-après : la recourante), représentée par la société fiduciaire D à A, 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 allègue qu'elle est une société passive de surveillance du marché suisse, une société de services ayant une activité préparatoire exclusivement en faveur de la société-mère sise à C. La recourante estime que l'art. 19 al. 1 let. d OTVA lui est donc parfaitement applicable et que cette disposition est opposable aux arguments de l'AFC. Sous l'angle de la LTVA, elle estime ne fournir aucune opération au sens de son art. 5, ses prestations de services étant effectuées en faveur de la maison-mère à l'étranger au sens de l'art. 14 al. 3 LTVA. La recourante considère qu'elle n'est ainsi pas assujettie à la TVA suisse et que l'art. 37 LTVA concernant la facturation des prestations de services ne lui est dès lors pas applicable.

G.– Dans le délai imparti, l'AFC a conclu au rejet des deux recours, sous suite de frais. L'autorité intimée a renoncé à présenter des observations et s'est référée à ses décisions du 6 novembre 2003 ainsi qu'à ses décisions sur réclamation du 9 février 2005, estimant que la recourante a réitéré ses griefs formulés dans ses réclamations du 8 décembre 2003.

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. ; RS 1, 3 et les modifications ultérieures), 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} semestre 1997 au 2^{ème} semestre 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 des deux semestres 2001 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 9 février 2005 et ont été notifiées le lendemain à la recourante. Le délai de recours échéant le samedi 12 mars 2005 et ayant été reporté au premier jour utile, soit le lundi 14 mars 2005 (art. 20 al. 3 PA), les deux recours interjetés le 11 mars 2005 (date du sceau postal) l'ont été en temps utile. 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 11 mars 2005, contestant formellement les deux décisions rendues sur réclamation par l'AFC le 9 février 2005. Celles-ci présentent une étroite unité dans les faits et posent les mêmes questions de droit, dans la mesure où elles concernent en substance toutes deux la question de l'assujettissement à la TVA de la recourante ainsi que celle de la nature et du traitement des opérations fournies à une société sise en E. Le fait que les décisions querellées concernent des périodes fiscales distinctes, l'une réglant la question précitée pour le 1^{er} semestre 1997 au 2^{ème} semestre 2000 sous l'angle de l'OTVA et la seconde pour les deux semestres 2001 sous l'angle de la LTVA, ne modifie en rien ce qui précède (v. à ce sujet, 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 pour les deux recours, sans qu'il ne se justifie de la prendre 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. En l'espèce, la recourante conteste les reprises d'impôt découlant des décomptes complémentaires n° ... et ... relatives à son assujettissement avec effet rétroactif au 1^{er} janvier 1997 au motif qu'elle estime ne pas être assujettie obligatoirement à la TVA, car ses prestations sont exclusivement effectuées en faveur

de la société-mère sise à l'étranger. Par conséquent, l'objet du litige porte, d'une part, sur la question de l'assujettissement de la recourante à la TVA, notamment de déterminer s'il y a exemption ou non et, d'autre part, sur l'exonération fiscale des prestations de services que la recourante fournit à la société anglaise.

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 1999 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) Aux termes de l'art. 17 OTVA, respectivement 21 LTVA, est assujetti subjectivement, celui qui exerce de manière indépendante une activité commerciale ou professionnelle, même s'il manque l'intention de faire des bénéfices, pour autant que le montant des livraisons, des prestations de services et des prestations à soi-même dépassent annuellement les Fr. 75'000.-- (Archives vol. 68 p. 669). Demeure réservée la limitation de l'art. 19 al. 1 let. a OTVA, respectivement 25 al. 1 let. a LTVA, selon laquelle ne sont pas assujettis les entrepreneurs dont la dette fiscale s'élève à moins de Fr. 4'000.-- en présence d'un chiffre d'affaires entre Fr. 75'000.-- et Fr. 250'000.-- (décision de la Commission de céans du 11 février 2000, en la cause N. [SRK 1999-064] consid. 2b). Sont notamment assujetties les personnes physiques, les sociétés de personnes, les personnes morales de droit privé et de droit public, ainsi que les groupements de personnes sans personnalité juridique. Si les conditions de l'assujettissement subjectif sont remplies, le contribuable doit se faire inscrire immédiatement au registre des contribuables (arrêt du Tribunal fédéral du 13 février 2002, en la cause S. [2A.150/2001], consid. 4a, traduit à la Revue de droit administratif et de droit fiscal [RDAF] 2002 2^e partie p. 156 ; décision de la Commission de recours du 8 octobre 2003, en la cause E. SA [CRC 2001-128], consid. 3a/aa).

Il s'ensuit qu'une entreprise qui est matériellement assujettie au sens des art. 17 et 21 OTVA, respectivement 21 et 28 LTVA, et qui ne s'est pas annoncée au moment opportun doit être immatriculée rétroactivement (voir à ce sujet, sous l'angle de l'ICHA, arrêt du Tribunal fédéral du 11 juin 2004, en la cause S. [2A.591/2003], consid. 4.1 ; sous l'angle de la TVA, décision de la Commission de céans du 7 janvier 2004, in JAAC 68.74 consid. 2b/aa). Il y a « assujettissement » rétroactif puisqu'une entreprise est assujettie dès que les conditions sont réalisées. Aussi l'expression « assujettissement rétroactif » s'avère-t-elle impropre, même si elle est en pratique fréquemment utilisée. L'assujetti a donc le devoir d'imposer ses chiffres d'affaires. C'est une conséquence du principe de l'auto-taxation qui veut, qu'en matière de TVA, l'assujetti lui-même déclare spontanément l'impôt et l'impôt préalable à l'AFC et verse à celle-ci l'impôt dû dans les soixante jours qui suivent l'expiration de la période de décompte (art. 37 et 38 OTVA, respectivement 46 et 47 LTVA ; cf. Ernst Blumenstein/Peter Locher, System des Steuerrechts, 6^e édition, Zurich 2002, p. 421 s.). En d'autres termes, l'administration fiscale n'a pas à intervenir à cet effet ; elle n'établit le montant de l'impôt à la place de l'assujetti que si celui-ci ne remplit pas ses obligations (cf. Alois Camenzind/Niklaus Honauer, Manuel du nouvel impôt sur la taxe à la valeur ajoutée (TVA), destiné aux entreprises et conseillers fiscaux, Berne 1996, p. 270). L'assujetti doit ainsi établir lui-même la créance fiscale le concernant ; il est seul responsable de l'imposition complète et exacte de ses opérations imposables et du calcul correct de l'impôt préalable (cf. Commentaire du Département fédéral des finances de l'Ordonnance régissant la taxe sur la valeur ajoutée du 22 juin 1994 [Commentaire DFF], p. 38). A cette fin et selon l'art. 47 al. 1 OTVA, respectivement 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. S'il n'agit pas en ce sens, l'AFC procède alors par estimation (interne ou externe) ou en partant des bilans et comptes de pertes et profits (PP) de l'assujetti.

bb) Sont exemptées de l'assujettissement à l'impôt, en vertu de l'art. 19 al. 1 let. d OTVA, certaines sociétés bénéficiant d'un statut fiscal particulier en matière d'impôts directs, à savoir les sociétés de capitaux, les sociétés coopératives et les fondations, en vertu de l'art. 28 al. 2 et 3 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID ; RS 642.14), ainsi que les établissements stables d'entreprises étrangères, en vertu de dispositions correspondantes des lois cantonales sur les impôts directs. L'art. 28 al. 2 et 3 LHID définit les sociétés holding et les sociétés de services. Lors de l'introduction de cette disposition, le Conseil fédéral a voulu faire une précision et a ainsi excessivement mis l'accent sur le fait que ces sociétés ne pouvaient pas exercer une activité commerciale en Suisse et qu'elles ne pouvaient dès lors pas être assujetties à la TVA en vertu de l'art. 17 al. 1^{er} OTVA. Cela se révéla cependant incorrect pour deux raisons. Premièrement, les cantons avaient un délai de huit ans courant dès le 1^{er} janvier 1993, soit jusqu'au 31 décembre 2000, pour adapter leurs lois fiscales à la loi fédérale sur l'harmonisation, date jusqu'à laquelle les holdings et les sociétés de domicile sises en certains cantons pouvaient donc exercer une activité commerciale en Suisse. Deuxièmement, ces sociétés exerçaient en Suisse une activité de gestion, notamment du patrimoine propre, ainsi que, dans la mesure où la société appartenait à un groupe, une activité de service pour les sociétés du groupe, telle que la recherche de base, le conseil de marketing et d'autres prestations de services, soit des activités qui étaient, en principe, imposables. Selon l'AFC, l'art. 19 al. 1 let. d OTVA devait donc être interprété dans le sens où cette disposition s'appliquait seulement aux sociétés sans aucune activité économique (cf. Camenzind/Honauer, op. cit., p. 202s ; Commentaire du Département fédéral des finances de l'Ordonnance régissant la taxe sur la valeur ajoutée du 22 juin 1994, p. 24). A ce sujet, le Tribunal fédéral a d'ailleurs relevé, dans un arrêt récent, que la condition essentielle propre à cette disposition réside dans le fait qu'aucun chiffre d'affaires n'est réalisé en Suisse (arrêt non publié du Tribunal fédéral du 11 juillet 2005, en la cause X. AG [2A.550/2004], consid. 3.3). Cette disposition dont la validité a expiré le 31 décembre 2000, est restée lettre morte, faute de sociétés ayant la qualité requise. Sous l'angle de la LTVA, cette disposition n'a d'ailleurs pas été reprise (cf. Philip Robinson / Monika Moritz, Les problèmes de TVA rencontrés par les sociétés jouissant d'un statut fiscal particulier - Les dangers de la taxe occulte, in *L'expert-comptable suisse* 2004, p. 233 ; Peter Spinnler, Die subjektive Steuerpflicht im neuen schweizerischen Mehrwertsteuerrecht, in *Archives* vol. 63 p. 413).

D'une manière générale, on rappellera que l'une des caractéristiques fondamentales de la TVA est qu'il s'agit d'un impôt général sur la consommation prélevé à tous les stades de la production et de la distribution (décision de la Commission de céans in JAAC 64.80 consid. 3a ; décision non publiée de la même Commission du 16 mars 1999, en la cause A. [CRC 1998-014], consid. 4b, confirmée par le Tribunal fédéral, in *Archives* vol. 71 p. 402). L'exemption d'opérateurs économiques, soustrayant à l'imposition l'un des maillons de la chaîne économique, constitue une entorse au système (cf. néanmoins le correctif de l'art. 29 al. 4 OTVA). Les exemptions doivent dès lors s'interpréter de manière restrictive.

b)

aa) En matière de TVA, la déclaration et le paiement de l'impôt ont lieu selon le principe de l'auto-taxation (cf. consid. 3a/aa 2^{ème} §). Ainsi, lorsque l'AFC constate que le contribuable n'a pas déclaré correctement l'impôt, elle procède à une reprise d'impôt. La reprise d'impôt se double d'une estimation du montant d'impôt dû (au sens de l'art. 48 OTVA, respectivement 60 LTVA) si les documents comptables font défaut ou sont incomplets, voir les résultats présentés par l'assujetti ne correspondent manifestement pas à la réalité. La reprise d'impôt peut cependant aussi être effectuée sur la base d'une comptabilité jugée en ordre et n'implique pas nécessairement la réalisation d'une estimation ; l'estimation constitue simplement l'une des variantes de la reprise fiscale (cf. Pascal Mollard, TVA et taxation par estimation, in : Archives 69 524).

bb) La force probante de la comptabilité lie non seulement l'AFC, mais également l'assujetti lui-même. Il est néanmoins vrai que les écritures comptables ne sont pas décisives (arrêt du Tribunal fédéral du 24 février 2000, in Revue fiscale 2000 p. 738 ss consid. 3a in fine ; Pascal Mollard, La TVA : vers une théorie du chaos ?, in Festschrift SRK/Mélanges CRC, Lausanne 2004, p. 69 ; sur la question des corrections apportées au bilan, cf. aussi Francis Cagianut, Bedeutung der kaufmännischen Buchhaltung und Bilanz im Steuerrecht, in Archives 37 142 ss) ; plus exactement elles ne sont déterminantes que dans la mesure où la comptabilité est correctement tenue et reflète clairement la réalité. Cela dit, dûment tenus, les livres comptables sont censés reproduire le véritable état de fait et ont une force probante importante. La comptabilité est en effet l'expression du contribuable lui-même (arrêt du Tribunal fédéral du 11 février 2004, en la cause T. AG [2A.219/2003], consid. 2.5.4.2, mentionné in Revue fiscale 2004 p. 786). D'ailleurs, l'art. 48 OTVA in fine, respectivement l'art. 60 LTVA, ne dit pas autre chose. En faisant intervenir une estimation - dans l'hypothèse d'une comptabilité correctement tenue - uniquement si les résultats s'écartent manifestement de la réalité. Il en résulte que c'est à l'assujetti qu'il revient, s'il entend se baser sur d'autres chiffres à prendre en considération pour la TVA, d'apporter la preuve du caractère erroné de sa propre comptabilité. Si le contribuable se trouve dans l'incapacité tant d'établir que la comptabilité ne correspond manifestement pas à la réalité que d'expliquer cette divergence, il lui appartient de supporter les désavantages d'une situation qu'il a lui-même créée et de se laisser imposer sur les chiffres ressortant de sa comptabilité. D'ailleurs, même si le recourant prouvait l'inexactitude de sa propre comptabilité, il est douteux que cette dernière puisse être reconstruite (Archives 68 660 consid. 3f), une estimation devenant alors nécessaire en vertu de la loi, en raison de son caractère incomplet (art. 48 OTVA et art. 60 LTVA in initio).

cc) En cas d'estimation, il est constant que l'AFC se fonde, s'ils sont produits et sont crédibles, sur le bilan et le compte de pertes et profits pour estimer le chiffre d'affaires réalisé (cf. décisions de la Commission de recours du 28 mai 2003, in JAAC 67.128 consid. 4e et du 1er avril 2003, in JAAC 67.127 consid. 4a/dd ; décision non publiée de la Commission de recours du 13 juin 2000, en la cause R. [CRC 1999-096], let. B de l'état de fait ; décision du 22 avril 2002, in JAAC 66.95 état de fait et consid. 6 ; voir aussi par rapport à la décision de la Commission de

céans du 11 février 2000, en la cause N. [CRC 1999-064], la réponse de l'AFC p. 6 ; décision de l'AFC du 17 janvier 2002 en la cause G. [recours CRC 2002-020]). Cette pratique administrative a été maintes fois confirmée par la Commission de céans lorsque l'AFC procède à une estimation interne. Il n'y a aucune raison de s'en écarter, même lorsqu'il s'agit simplement de rectifier des décomptes TVA erronés sans procéder à une estimation.

4.- a) 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 en général 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.

aa) 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). L'art. 12 OTVA est également consacré 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. décisions de la Commission de céans du 15 novembre 1999, publiée dans TVA/MWST/VAT-Journal 2/2000, consid. 3d et du 18 novembre 1998, en la cause S. [CRC 1997-076], consid. 3b/aa ; Xavier Oberson, Les principes constitutionnels et directeurs régissant la taxe sur la valeur ajoutée, in RDAF 1997 II p. 41 ; Markus Reich, Grundzüge der Mehrwertsteuerordnung in der Schweiz und in der EU, in L'expert-comptable suisse [EC] 1995, p. 329 s., 330 ; Daniel Riedo, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Berne 1999, p. 62 ; Klaus Tipke/Joachim Lang, Steuerrecht, 16^e éd., Cologne 1998, p. 610). Ce principe trouve sa justification dans le souci d'éviter les doubles impositions ou des lacunes d'imposition et de garantir ainsi la neutralité concurrentielle de l'impôt (Riedo, op. cit., p. 49 ss).

bb) 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).

En l'occurrence, si le destinataire de la prestation a son siège social, respectivement son domicile à l'étranger, on admet, en relation avec d'autres indications probantes 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 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 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 seul 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/A/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 rappelé 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 réserves 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 LTVA 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).

5.– a) En matière de preuve de l'exonération sous l'angle de l'OTVA, respectivement de la localisation de la prestation de services sous l'angle de la LTVA, l'art. 16 OTVA et 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 (cf. la décision de la Commission de céans du 14 juin 2005, en la cause G. SA, confirmée par l'arrêt du Tribunal fédéral du 8 mai 2006 [2A.478/2005], consid. 4.4. et les références citées). 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 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 est confirmé par la jurisprudence constante rendue en la matière tant par la Commission de céans que par le Tribunal fédéral (v. arrêt du Tribunal fédéral du 31 mars 2004, en la cause L. SA [2A.507/2002], 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).

b) 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 (arrêts précités du 8 mai 2006, consid. 4.4 et 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).

6.– En l'espèce, la recourante estime ne pas exercer d'activité soumise à la TVA et donc ne pas avoir à s'acquitter de cet impôt. Elle explique qu'elle est une société « sans activité opérationnelle », à savoir qu'elle a une activité passive de surveillance du marché suisse et qu'elle est une société de services ayant une activité préparatoire, exclusivement en faveur de la société mère sise à l'étranger, en l'occurrence à C.

Il convient donc de se pencher sur la question de l'assujettissement de la recourante à la TVA sous l'angle de l'OTVA et, le cas échéant, sur celle de la nature de ses opérations (let. a ci-dessous), puis sur la question de l'assujettissement de la recourante à la TVA sous l'angle de la LTVA et, en cas de réponse positive, sur celle de la qualification des opérations fournies à la société sise à l'étranger (let. b ci-dessous).

a) Résolution du litige sous l'angle de l'OTVA (dossier CRC 2005-051) :

aa) La Commission de céans confirme l'assujettissement de la recourante à la TVA, son activité remplissant les conditions d'inscription au registre des contribuables de l'AFC. D'après les considérations vues plus haut, l'exemption de la recourante ne peut être prise en compte dans la mesure où l'art. 19 al. 1 let. d OTVA ne peut s'appliquer. Il est manifeste que par son activité la recourante dégage un chiffre d'affaires. Déjà par son existence en tant que société anonyme inscrite au registre du commerce et notamment en se référant à son but, la recourante a qualité de personne morale autonome. Celle-ci allègue elle-même effectuer pour la maison-mère sise à C des prestations de services pour lesquelles elle encaisse des recettes lui permettant de couvrir ses frais courants (cf. recours du 11 mars 2005 en p. 2). La réalité d'une activité soumise à l'impôt au sens de l'art. 17 al. 1 OTVA est sous cet angle clairement établie. Les opérations de la recourante rentrent dans le champ très large de la TVA dans la mesure où la recourante a admis qu'elle avait une activité et que cette activité générait des bénéfices (recours du 11 mars 2005, p. 2). Elle ne peut ainsi prétendre ne pas exercer d'activité sous l'angle de la TVA. C'est donc à juste titre que l'AFC a estimé que les recettes versées par la société-mère et encaissées par la recourante constituaient des contre-prestations pour les opérations effectuées par la recourante. Sur cette base, c'est à cette dernière qu'il revenait de renverser cette présomption et de prouver que ses frais administratifs ne relevaient pas de cette activité imposable, mais correspondaient à des opérations qui étaient soit hors du champ de l'impôt (c'est-à-dire exemptées de l'assujettissement) soit exonérées de la taxation et que ces frais ne pouvaient dès lors pas entrer en ligne de compte pour déterminer le montant de l'impôt. A ce sujet, la recourante a, au contraire, clairement confirmé la finalité des recettes reçues par la société-mère, à savoir qu'elles étaient destinées à couvrir les frais administratifs engendrés par les prestations effectuées exclusivement pour le compte de la société anglaise. Le fait générateur de l'impôt ressortant de la comptabilité de l'assujetti, c'est à celui-ci qu'il revient de prouver les faits pouvant éventuellement diminuer l'impôt, ce qui n'a en l'occurrence pas été fait. La recourante n'a en effet produit aucune preuve allant dans ce sens.

bb) En l'occurrence, les prestations accomplies par la société recourante en faveur de la société-mère, sise à C, ne sont, au regard de ce qui a été exposé ci-dessus, pas litigieuses. Il est avéré qu'elles doivent être considérées en tant que prestations de services pour lesquelles le principe du domicile du destinataire doit être appliqué (art. 15 al. 2 let. 1 OTVA [notice 13, ch. 2 let. c]).

cc) Il reste à déterminer si les prestations de services effectuées en faveur de la société à l'étranger ont été également utilisées ou exploitées à l'étranger. Pour ce faire, il appartient 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. Doivent ressortir précisément 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).

aaa) En ce qui concerne la localisation à l'étranger du destinataire des prestations en cause, il ressort du dossier qu'il s'agit bien de la société B, sise à C, et non de la société sise en Suisse à proprement parler, cette dernière ne pouvant être considérée comme un établissement stable au sens de l'art. 15 al. 2 let. 1 OTVA (notice 13 dans sa version au 31 janvier 1997, ch. 6). Ce point n'est d'ailleurs pas contesté par les parties. Il est donc considéré à juste titre que les prestations litigieuses ont été fournies à la société sise en E.

bbb) S'agissant de la preuve du genre ou de l'utilisation des prestations en cause, la recourante a certes produit devant l'administration fiscale diverses pièces, mais à l'appui de sa réclamation, aucune facture ni contrat ni aucune pièce justificative détaillant ses activités pour le compte de la société-mère sise à l'étranger. La Commission de céans constate, en se référant au considérant 5 vu plus haut, que la recourante n'a pas été en mesure de produire un quelconque document, même un contrat conclu entre elle et la société anglaise, donnant des indications précises sur le genre et l'utilisation des prestations en cause. Le descriptif du groupe présenté sur leur site Internet ne renseigne pas sur la nature des activités de la recourante pour le compte du groupe. Rien non plus ne peut être déduit des circulaires d'information à l'attention de la recourante de la part de l'Administration fiscale cantonale, celles-ci ayant trait à l'imposition des sociétés de service sous l'angle des impôts directs et n'étant dès lors pas déterminantes dans le cadre de la perception des impôts indirects, notamment de la TVA.

Il est en particulier souligné que la localisation des prestations de services fournies par une société sise en Suisse diffère selon le régime fiscal appliqué. Aussi une société sise en Suisse pourra-t-elle être imposée au titre de la TVA sur des prestations de services qu'elle fournit à l'étranger, alors même qu'elle pourra être exonérée, à tout le moins partiellement, au titre des impôts directs. Ces différences se justifient par les distinctions qui existent entre les impôts directs et indirects, qui ne sauraient violer l'unité de l'ordre juridique suisse. Il convient enfin de rappeler que les décisions des autorités fiscales cantonales ne peuvent en aucun cas avoir une quelconque portée en matière de TVA (Archives 68 660 consid. 3e, 42 407 consid. 2b, 35 478 consid. 2 ; arrêt non publié du Tribunal fédéral du 4 septembre 2002, en la cause W.

[2A.222/2002], consid. 3.4 ; décision de la Commission de céans du 29 mai 2000, in JAAC 64.112 consid. 4c/cc [non publié] [traduite à la RDAF II p. 94 ss]).

b) Résolution du litige sous l'angle de la LTVA (dossier CRC 2005-052) :

aa) La recourante remplit les conditions d'assujettissement à l'impôt également sous le régime de la LTVA. La Commission de céans rejoint l'avis de l'AFC qui considère que les recettes versées par la société-mère et encaissées par la recourante constituent des contre-prestations pour les opérations effectuées par la recourante, cette dernière ayant elle-même confirmé la finalité des recettes reçues par la société-mère, à savoir destinées à couvrir les frais administratifs engendrés par les prestations effectuées exclusivement pour son compte. Il revient à l'assujetti d'apporter la preuve du caractère erroné de sa propre comptabilité (consid. 3b/bb). Si le contribuable se trouve dans l'incapacité, d'une part, d'établir que la comptabilité ne correspond manifestement pas à la réalité et, d'autre part, d'expliquer cette divergence, il lui appartient de supporter les désavantages d'une situation qu'il a lui-même créée et de se laisser imposer sur les chiffres ressortant de sa comptabilité. La recourante n'a en l'occurrence apporté aucune preuve allant dans ce sens et doit dès lors en supporter les conséquences.

bb) Les prestations accomplies par la société recourante en faveur de la société-mère, sise à C, ne sont, au regard de ce qui a été exposé ci-dessus, pas litigieuses (cf. le recours du 11 mars 2005, p. 4). Il s'agit de prestations de services pour lesquelles le principe du domicile du destinataire doit être appliqué (art. 14 al. 3 LTVA).

cc) La Commission de céans doit encore déterminer si les prestations de services sont localisées à l'étranger. La Commission de recours s'en remet à son considérant 6a/cc s'agissant du rappel du principe du fardeau de la preuve et des pièces justificatives à apporter (cf. à ce sujet et sous l'angle de la LTVA : Instructions 2001, ch. marg. 388).

aaa) Le destinataire des prestations de services en cause est bien la société B, sise à C, et non la société sise en Suisse à proprement parler, cette dernière ne pouvant être considérée comme un établissement stable au sens de l'art. 14 al. 3 1^{ère} phrase LTVA. Il est donc également établi, sous l'angle de la LTVA, que les prestations litigieuses ont été fournies à la société anglaise.

bbb) Quant à la preuve de la localisation à l'étranger des prestations en cause, la Commission de céans se réfère à ce qui a été dit sous l'angle de l'OTVA (consid. 6a/cc/bbb). En effet, la condition relative à l'exigence de preuves développée au considérant 5 ci-dessus a été maintenue avec l'entrée en vigueur de la LTVA. La recourante ne satisfait pas à cette condition puisqu'elle n'apporte pas d'élément susceptible de déterminer précisément la nature des prestations fournies dans le cadre de son activité pour la société anglaise.

7.– a) Force est de constater 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 donc soumises à la TVA.

Il s'avère que la recourante n'a pas produit les documents pertinents 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 immatriculé la recourante avec effet rétroactif au 1^{er} janvier 1997, toutes autres conditions étant réunies.

b) Il résulte 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 concernant l'organisation et la procédure des commissions fédérales de recours et d'arbitrage (RS 173.31),

prononce :

1. La jonction des causes CRC 2005-051 et CRC 2005-052 est ordonnée.
2. Les recours de « X, en liquidation » du 11 mars 2005 sont rejetés et les décisions sur réclamation de l'Administration fédérale des contributions des 9 février 2005 confirmées.
3. Les frais de procédure, par Fr. 4'500.– comprenant l'émolument d'arrêté et les émoluments de chancellerie, sont mis à la charge de « X, en liquidation » et imputés sur l'avance de frais globale de Fr. 4'500.–.

4. Le présent jugement est notifié au représentant de 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