



CRC 2004-168

CRC 2004-169

Président : Pascal Mollard

Juges : Christine Sayegh ; Peter Spinnler

Greffière : Anne Tissot Benedetto

Décision du 14 juin 2005

en la cause

X. SA (anciennement A. SA), recourante, représentée par Me ...

contre

L'Administration fédérale des contributions, Division principale de la taxe sur la valeur ajoutée, Schwarztorstrasse 50, 3003 Berne (Réf. ...)

concernant

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

I. En fait :

A.– « A. SA », respectivement, selon la nouvelle raison sociale inscrite au registre du commerce depuis le (...), « X. SA », est une société anonyme au sens des art. 620 ss du Code des obligations du 30 mars 1911 (CO ; RS 220) ayant pour but les « opérations financières et distribution d'informations pour autant que l'activité ne soit soumise ni à la loi sur le droit de timbre ni à la loi sur la blanchiment d'argent ; opérations nécessaires ou utiles pour atteindre le but social » (extrait du registre du commerce de B du ...). Elle est inscrite auprès du registre du commerce de B depuis le (...) et fait partie du groupe C, sis en D, Etats-Unis, lequel possède également un bureau de représentation à B depuis cette même époque.

B.– En date du 30 novembre 1994, la société A. SA adressa à l'Administration fédérale des contributions (AFC) un premier questionnaire pour l'assujettissement. Elle y indiqua qu'elle déployait des activités de « bureau de transmission d'ordres de bourse » pour un chiffre d'affaires annuel de Fr. 1'250'000.– provenant « uniquement » de « rétrocession de courtage de l'étranger » (pièce n° 1 produite par l'AFC). Sur base de ces indications, l'AFC confirma à la société en cause, par courrier du 31 janvier 1995, que, d'après les renseignements fournis, elle n'était pas assujettie à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA), dans la mesure où elle n'en remplissait pas les conditions.

C.– Par envoi du 10 septembre 1999, l'AFC requit de la société A. SA qu'elle remplisse un nouveau questionnaire pour l'assujettissement, ce qu'elle fit en date du 2 novembre 1999. Elle indiqua à cette occasion que ses activités n'avaient pas changé et consistaient toujours en la transmission d'ordres de bourse (pièce n° 3 produite par l'AFC). Elle expliqua également que la totalité des revenus qu'elle percevait provenaient de la société mère aux Etats-Unis et que, conformément à l'usage, ces versements ne faisaient pas l'objet de factures. L'AFC ayant requis des renseignements complémentaires par courriers des 1^{er} décembre 1999 et 7 février 2000, la société concernée fit parvenir à l'autorité fiscale, en date des 3 janvier et 31 mars 2000, toute une série de documents, dont notamment un descriptif des activités du bureau de représentation de C, sis à B, tel qu'il avait été remis à la Commission fédérale des banques (CFB) le 22 janvier 1997, les comptes de pertes et profits et les bilans pour les exercices 1994 à 1998, une attestation de la société américaine du 14 février 2000 décrivant le type de prestations rendues par A. SA à son égard, avec, en pièce jointe, le détail des commissions versées mensuellement à ce titre à la société suisse, ainsi que des avis de crédits bancaires. Considérant que la société A. SA n'avait pu apporter les preuves suffisantes de l'exportation des prestations de services en cause, l'autorité fiscale l'immatricula, au cours de l'année 2000, en qualité d'assujettie au sens de l'art. 17 de l'ordonnance du 22 juin 1994 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (OTVA ; RO 1994 1464 et les modifications ultérieures) avec effet rétroactif au 1^{er} janvier 1995.

D.– En l'absence de décomptes remis par la société intéressée, l'AFC fixa en premier lieu l'impôt par estimation et établit un premier décompte complémentaire n° ... le 20 mars 2001, portant sur un montant de Fr. 1'156'000.–, intérêts moratoires en sus, au titre de la TVA pour les périodes fiscales du 1^{er} trimestre 1995 au 4^{ème} trimestre 2000. A. SA ayant remis ses décomptes TVA les 19 mars et 29 juin 2001 pour l'ensemble des périodes fiscales précitées, l'AFC établit un second décompte complémentaire n° ... le 24 octobre 2001, portant sur un montant de Fr. 157'747.70, plus intérêts moratoires, dû au titre de la TVA, toujours pour les mêmes périodes fiscales. Suite à la remise du décompte TVA pour la période fiscale du 1^{er} trimestre au 2^{ème} trimestre 2001, l'AFC établit un nouveau décompte complémentaire n° ... en date du 24 octobre 2001, portant sur un montant de Fr. 174'147.–, intérêts moratoires en sus, dû au titre de la TVA pour les deux premiers trimestres 2001.

E.– Par courrier du 21 janvier 2002, A. SA contesta le bien fondé de la reprise fiscale ressortant des trois décomptes complémentaires précités, estimant qu'elle fournissait, s'agissant

des périodes fiscales du 1^{er} trimestre 1995 au 4^{ème} trimestre 2000, des prestations de services exonérées au sens de l'art. 15 al. 2 let. 1 OTVA et, s'agissant des périodes portant sur le 1^{er} trimestre et 2^{ème} trimestre 2001, des opérations sur territoire étranger au sens de l'art. 14 al. 3 let. d de la loi fédérale du 2 septembre 1999 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (LTVA ; RS 641.20). L'AFC confirma, par deux décisions formelles datées du 11 juin 2002, les décomptes complémentaires en cause et la créance d'impôt en découlant s'élevant à un montant global de Fr. 1'487'894.70 (soit l'addition des montants de Fr. 1'313.747.70 pour la période fiscale du 1^{er} trimestre 1995 au 4^{ème} trimestre 2000 et de Fr. 174'147.– pour la période fiscale des deux premiers trimestres 2001), intérêts moratoires en sus. Elle considéra en effet que la société A. SA, ne disposant d'aucun contrat écrit avec la société mère, ni d'aucune pièce justificative afférente à la fourniture de ses prestations, n'avait pu apporter la preuve de l'exonération, respectivement de la localisation à l'étranger des prestations qu'elle fournissait.

F.– Par mémoire du 12 juillet 2002, A. SA forma réclamation à l'encontre des décisions précitées, laquelle fut rejetée par décision du 24 août 2004. Dans l'intervalle, au cours du mois de juin 2004, l'AFC procéda à un contrôle fiscal auprès de la société concernée et établit un nouveau décompte complémentaire n° ... en date du 23 juillet 2004 pour un montant de Fr. 2'939.–, intérêts moratoires en sus, au titre de l'impôt sur l'utilisation privée de véhicules commerciaux pour les périodes fiscales du 1^{er} trimestre 1995 au 4^{ème} trimestre 2000. Elle établit également à cette même date un avis de crédit n° ... portant sur un montant de Fr. 6'477.– au même titre pour les périodes fiscales des 1^{er} et 2^{ème} trimestres 2001.

G.– Par écritures du 27 septembre 2004, A. SA, respectivement X. SA (ci-après : la recourante) a interjeté recours à l'encontre des décisions sur réclamation précitées auprès de la Commission fédérale de recours en matière de contributions (ci-après : la Commission de recours ou de céans). Elle estime, au contraire de l'AFC, qu'il n'existe aucun doute quant à la qualification des opérations en cause, dans la mesure où il ressort clairement du dossier qu'elle ne fait que « transmettre concrètement les ordres de bourse reçus par le bureau de représentation ... de la part des clients de la société américaine au siège de cette dernière ». S'agissant manifestement d'activités devant être qualifiées de « transmission d'informations » au sens décrit, sous l'angle de l'OTVA, par la notice n° 13 concernant l'exonération de certaines prestations de services fournies à l'étranger ou acquises de l'étranger, dans sa version au 31 janvier 1997 ([ci-après : notice 13], ch. 2 let. c), respectivement, sous l'angle de la LTVA, par la notice n° 6 concernant les prestations de services transfrontalières ; délimitation entre livraison et prestation de services ([n° 610.545-06 ; ci-après : notice 6], ch. 3.2.5), elles doivent être exonérées au sens de l'art. 15 al. 2 let. 1 OTVA, respectivement localisées à l'étranger sous l'angle de la LTVA (art. 14 al. 3 let. d LTVA), le destinataire des prestations en cause ayant son siège aux Etats-Unis. Elle indique également avoir respecté les exigences de preuve en la matière. Elle se prévaut enfin de la protection découlant du principe de la bonne foi au regard des assurances données par l'AFC par courrier du 31 janvier 1995.

H.– Dans le délai imparti à cette fin par courrier du 30 septembre 2004, la recourante a retiré la requête de suspension de la procédure déposée également à l'appui de son recours. Par

ses réponses déposées le 10 février 2005, l'AFC a conclu au rejet des deux recours, sous suite de frais.

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} trimestre 1995 au 4^{ème} trimestre 2000, si bien que l'OTVA demeure applicable aux faits de la présente cause qui se sont déroulés avant le 1^{er} janvier 2001. Il s'impose toutefois, au regard de cette même disposition, de faire application des règles ressortant de la LTVA s'agissant des périodes fiscales des 1^{er} et 2^{ème} trimestres 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 24 août 2004 et ont été dûment notifiées le 26 août 2004. Le délai de recours échéant le samedi 25 septembre 2004 et ayant été reporté au premier jour utile, soit le lundi 27 septembre 2004 (art. 20 al. 3 PA), les deux recours interjetés l'ont été en temps utile. Un examen préliminaire de ces derniers révèle en outre que ces actes remplissent les exigences posées aux art. 51 et 52 PA et qu'ils ne présentent aucune carence de forme ou de fond. Il y a dès lors lieu d'entrer en matière.

c) Conformément à l'art. 24 de la loi fédérale de procédure civile fédérale du 4 décembre 1947 (PCF ; RS 273) en relation avec l'art. 4 PA, il y a lieu de réunir en une seule procédure des

recours qui présentent une étroite unité dans le contenu de leur état de fait et dans lesquels se posent les mêmes questions de droit (André Moser, in Moser/Uebersax, *Prozessieren vor eidgenössischen Rekurskommissionen*, Bâle et Francfort-sur-le-Main 1998, ch. 3.12), une telle solution répondant à l'économie de procédure et étant dans l'intérêt de toutes les parties (ATF 122 II 368 consid. 1a). Dans le même sens, si deux recours se dirigent contre la même décision, qu'ils concernent les mêmes parties et les mêmes questions de droit, il convient, pour des raisons d'économie de procédure, de les traiter ensemble (arrêt non publié du Tribunal fédéral du 29 juin 1999, en la cause R.-T. [2A.186/1998 et 2A.187/1998], consid. 1).

En l'espèce, la recourante a déposé deux recours en date du 27 septembre 2004, contestant formellement les deux décisions rendues sur réclamation par l'AFC le 24 août 2004. 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 la nature et du traitement, sur le plan de la TVA, des prestations de services fournies par la recourante à une société sise aux Etats-Unis. Le fait qu'elles concernent des périodes fiscales distinctes, l'une réglant la question précitée pour le 1^{er} trimestre 1995 au 4^{ème} trimestre 2000 sous l'angle de l'OTVA et la seconde pour les deux premiers trimestres 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, sans qu'il ne se justifie de prendre la présente décision de jonction sous la forme d'une décision incidente séparément susceptible de recours (art. 45 al. 1 PA *a contrario*), celle-ci ne pouvant causer aucun préjudice irréparable.

d) Il sied enfin de préciser l'objet du litige, dans la mesure où, par ses conclusions, le recourant est à même de réduire ce dernier (en n'attaquant plus certains points de la décision entreprise) (Moser, op. cit., ch. 2.13 et 2.85).

En l'occurrence, la recourante conteste l'interprétation faite par l'AFC de ses prestations en faveur de la société américaine et donc, en particulier, les reprises d'impôt découlant des décomptes complémentaires n° ..., ... et Elle conteste également son assujettissement avec effet rétroactif au 1^{er} janvier 1995 au vu du courrier de l'AFC du 31 janvier 1995. Elle ne revient toutefois pas sur la reprise d'impôt découlant de l'utilisation privée de véhicules commerciaux pour les périodes fiscales litigieuses (décomptes complémentaires n° ... et avis de crédit n° ...). Ce point n'étant ainsi pas contesté, il n'en sera pas question par la suite. En conséquence, l'objet du litige se limite à l'examen de la taxation des prestations de services que la recourante fournit à la société C, sise aux Etats-Unis, et de son assujettissement au regard du principe de la bonne foi pour les périodes fiscales du 1^{er} janvier 1995 au 27 juillet 2000, date à laquelle l'immatriculation rétroactive de la recourante lui a été communiquée (recours selon l'art. 53 OTVA, en page 20).

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

bb) C'est l'art. 12 OTVA qui règle la question du lieu des prestations de services. Ainsi, à teneur de cette disposition, est réputé lieu d'une prestation de services l'endroit où le prestataire a son siège social ou un établissement stable à partir duquel la prestation de services est fournie ou, à défaut d'un tel siège ou d'un tel établissement stable, le lieu de son domicile ou l'endroit à partir duquel il exerce son activité. Cette disposition est directement inspirée du principe de la territorialité découlant de l'art. 8 al. 2 let. a disp. trans. aCst. (respectivement de l'art. 196 ch. 14 al. 1 let. a pt 1 Cst.), en vertu duquel un Etat ne peut, en règle générale, prélever un impôt que pour autant que celui-ci vise des opérations réalisées sur son territoire (cf. Alois Camenzind, Internationale Aspekte bei der Mehrwertsteuer [insbesondere im Zusammenhang mit Dienstleistungen], in Archives 63 368). Elle est également consacrée par le principe du pays de destination, qui énonce que l'impôt doit être prélevé là où l'opération qu'il grève est consommée (cf. 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 Revue de droit administratif et de droit fiscal [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 les lacunes d'imposition et de garantir ainsi la neutralité concurrentielle de l'impôt (Riedo, op. cit., p. 49 ss). L'imposition des prestations de services effectuées à titre onéreux sur le territoire suisse se déduit des deux principes précités, au même titre que l'imposabilité de l'acquisition de prestations de services, respectivement de l'importation de biens, en provenance de l'étranger.

cc) Il s'ensuit que les prestations de services fournies à l'étranger ne sont pas imposées et il en va de même pour les prestations de services qui sont effectuées en Suisse, mais à destination de l'étranger. Pour ces dernières, il ne peut y avoir exonération avec droit à la déduction de l'impôt préalable que si l'on peut prouver que la prestation est véritablement consommée à l'étranger. C'est ce que prescrit l'art. 15 al. 2 let. 1 OTVA, lequel stipule précisément que sont exonérées de l'impôt les « autres prestations de services imposables qui sont fournies à un destinataire ayant son siège social ou son domicile à l'étranger, à condition qu'elles soient utilisées ou exploitées à l'étranger ». Au sens de cette disposition, les conditions permettant de bénéficier de l'exonération sont donc au nombre de deux (cumulatives et non alternatives) : premièrement, que le destinataire ait son siège social ou domicile à l'étranger et, deuxièmement, que la prestation soit utilisée ou exploitée à l'étranger. Il ressort d'une analyse logique de la construction de cet article que la condition du siège social, respectivement du domicile, est la condition essentielle ; la condition supplémentaire de l'usage à l'étranger a été introduite pour éviter d'éventuels abus, et non pas assurément pour élargir l'exonération à tout ce qui est consommé à l'étranger, indépendamment des caractéristiques du destinataire. Cette deuxième condition de l'usage à l'étranger ne figure pas dans les dispositions constitutionnelles ;

elle s'intègre cependant dans le système constitutionnel, en étant notamment conforme au principe du pays de destination et à la solution européenne (sur ce point, voir Xavier Oberson, Questions controversées en matière d'application de la taxe sur la valeur ajoutée aux exportations de prestations de services, in Archives 64 435 et 441).

dd) En d'autres termes, si le destinataire de la prestation a son siège social, respectivement son domicile à l'étranger, on admet, du moins en relation avec d'autres indications ressortant de copies de factures, de pièces justificatives du paiement, de contrats, etc., que la prestation de services est consommée à l'étranger, respectivement qu'elle y est utilisée ou exploitée. Certes, il n'est pas rare que l'on ne puisse pas vérifier à satisfaction si la prestation de services est également effectivement utilisée ou exploitée à l'étranger, puisque, par la nature même des choses, on ne peut disposer d'une preuve aussi solide qu'un mouvement physique de la marchandise. Toutefois, le siège social, respectivement le domicile à l'étranger du destinataire de la prestation, constitue un indice important en faveur de la consommation de la prestation de services à l'étranger. En l'absence d'une alternative et dans l'idée de mettre en pratique le principe du pays de destination, l'exigence de l'indication du siège social, respectivement du domicile du destinataire par le prestataire est en conséquence indispensable (décision de la Commission de recours du 12 avril 2000, en la cause K. & L. [CRC 1999-129], consid. 4a, confirmée par un arrêt du Tribunal fédéral du 20 avril 2001 [2A.247/2000], publié dans la 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/B/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 énumère un catalogue précis de prestations de services pour lesquelles le lieu sera désormais déterminé suivant le principe du domicile (v. Camenzind, op. cit. Mwst.Com, ad art. 14, n. marg. 20 et 90 s.). Partant de la prémisse que, de manière générale, le lieu du siège du destinataire sera identique au lieu où la prestation sera consommée, le lieu déterminant sera donc aussi le lieu où le destinataire possède le siège de son activité ou un établissement stable pour lequel la prestation de services a été fournie ou, à défaut, son domicile ou le lieu à partir duquel il exerce son activité (FF 1996 I 30). Il n'est plus nécessaire, contrairement à l'art. 15 al. 2 let. 1 OTVA, lequel avait permis de combler la lacune existante en la matière sous l'OTVA (v. Camenzind, op. cit. ad art. 14 LTVA, n. marg. 19 s.), de savoir si les prestations de services ont été utilisées ou exploitées à l'étranger (FF 1996 I 31). Enfin, l'énumération des prestations de services se trouvant à l'art. 14 al. 3 let. a à g LTVA correspond dans une large mesure à celle qui figure dans la notice 13 de l'AFC (dans sa version au 31 janvier 1997, ch. 2 let. c ; FF 1996 I 31) et à celle ressortant du droit communautaire (art. 9 de la sixième directive ; Camenzind, op. cit. Mwst.Com, ad art. 14, n. marg. 91).

c) 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, respectivement l'art. 20 al. 1 *in fine* LTVA disposent que, pour les prestations de services fournies à l'étranger, le droit à l'exonération doit être attesté par des documents comptables et des pièces justificatives, et donc par des moyens de preuve écrits (arrêt du Tribunal fédéral du 31 mars 2004, en la cause L. SA [2A. 507/2002], consid. 3.3, publiée in RDAF 2004 II p. 136 s.). La règle sur la preuve ainsi décrite correspond par ailleurs au principe général, selon lequel il appartient à l'administration fiscale de démontrer l'existence d'éléments créant ou augmentant la

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

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

d) aa) En matière de management fees, et sous l'angle de l'OTVA, les « services de management » sont définis comme étant la fourniture, contre paiement d'une contre-prestation (« Management fees »), de prestations de service relevant des domaines de la publicité, de la fourniture ou de l'obtention d'informations, du traitement des données, des expertises comptables, des révisions, du controlling, des conseils juridiques, économiques et techniques ou encore de prestations de services similaires (notice 13, dans sa version au 31 décembre 1997, ch. 2 let. c, p. 4). Ladite notice énumère par ailleurs certaines de ces prestations de manière exemplative, comme, par exemple, les prestations de services en rapport avec le traitement des données ou encore le traitement, la fourniture ou l'échange d'informations (cf. sur ce point, arrêt

précité du Tribunal fédéral du 31 mars 2004, consid. 3.5, in RDAF 2004 II p. 141s.). Le prestataire de services domicilié en Suisse peut également prétendre à l'exonération lorsqu'il n'est question que de « management fees » dans la facture sans précision aucune par rapport à la nature des prestations de services fournies à cet effet, pour autant que la facture renvoie au contrat en vertu duquel ces prestations sont fournies et qui en contient une description détaillée (notice 13, dans sa version au 31 janvier 1997, p. 5 ; notice 6, p. 15). A ces conditions, la pratique de l'administration renonce à exiger l'indication détaillée dans la facture elle-même de la nature et de l'utilisation des prestations de services fournies. L'AFC a ainsi adapté sa pratique aux réalités économiques et se contente dans le cas de « management fees » de la seule mention « management fees » dans la facture, sans description des prestations de services. Toutefois, dans ce cas, il est indispensable que figure dans la facture un renvoi au contrat de base, dans lequel les prestations de services sont décrites en particulier. L'AFC a ainsi, dans une certaine mesure, assoupli sa pratique spécialement pour les management fees. La Commission de céans a admis que, d'un point de vue général, il était absolument correct que la pratique exige que la nature et l'utilisation des prestations de services ressortent sans aucun doute possible des documents qui doivent être présentés. Sans ces indications (outre l'indication du siège du destinataire), il serait en effet d'emblée impossible d'examiner la question, d'une part, de la réalité même de la fourniture de prestations de services et, d'autre part, à tout le moins sous l'OTVA, de l'utilisation ou de l'exploitation effective de celles-ci à l'étranger. Le fait que la preuve de l'exportation ne puisse dans ces circonstances se faire que sous forme de documents écrits paraît d'ailleurs évident et ne nécessite pas d'explication supplémentaire (v. consid. 3c ci-dessus). Il n'y a non plus rien à reprocher au principe selon lequel la nature et l'utilisation des prestations de services doivent être décrites dans les factures et les documents contractuels. Cela vaut également pour les documents contractuels, en tout cas, lorsque les factures y renvoyant, comme dans le cas des management fees, ne décrivent pas plus précisément la nature des prestations de services fournies à cet effet (décision de la Commission de recours du 29 mai 2000, in JAAC 64.112 consid. 4b [RDAF 2001 II p. 94]). Finalement, la Commission de recours, puis le Tribunal fédéral ont admis la pratique administrative relative aux management fees, cette dernière s'avérant au surplus conforme aux principes de la proportionnalité et de l'interdiction du formalisme excessif (décision non publiée de la Commission de recours du 12 septembre 2002, en la cause L. [CRC 2001-183], consid. 4f, confirmée par le Tribunal fédéral dans son arrêt du 31 mars 2004 [2A.507/2002], consid. 4.2 et 5, in RDAF 2004 II p. 143 s. ; décision précitée, in JAAC 64.112 consid. 4b [RDAF 2001 II p. 94] ; voir aussi, notamment pour le renvoi exigé dans les factures, arrêt du Tribunal fédéral du 14 mars 2005, en la cause D. [2A.546/2003], consid. 2.4 *in fine*, 2.5 *in fine* et 3.3).

bb) S'agissant de la LTVA, et en matière de management fees, la notice 6 reprend intégralement la notice 13, même s'il n'y est plus fait mention, à proprement dit, de « management fees ». Elle fait état en effet de « prestations de management et de prestations analogues », comme, par exemple, les travaux de secrétariat comprenant la prise de commandes, le service téléphonique, la correspondance, la rédaction de procès-verbaux ou encore l'acquisition de clients. Elle énumère également, à titre exemplatif, une liste de prestations de management, dont l'exercice de fonctions dirigeantes, les fonctions administratives, les

prestations de conseils en tout genre ou les prestations de services dans le domaine du traitement électronique des données ou encore l'exercice de fonctions comptables (notice 6, ch. 3.2.5 let. c, p. 7). Les exigences de la pratique administrative en matière d'exportation de ces services sous le régime de l'OTVA doivent s'appliquer intégralement, *mutatis mutandis*, à leur localisation à l'étranger sous l'empire de la LTVA.

cc) La communication de noms et d'adresses de clients potentiels moyennant contre prestation « Finder's fee » est en revanche considérée comme de la « fourniture d'informations ou une prestation analogue », tant sous le régime de l'OTVA que sous celui de la LTVA (notice 13, dans sa dernière version au 31 janvier 1997, ch. 2 let. c, p. 4 ; notice 6, ch. 3.2.5 let. d, p. 8). Tel est également le cas de la fourniture de résultats dans le domaine de l'étude de marché (notice 6, ch. 3.2.5, let. d, p. 8). Les notices édictées en la matière ne définissent toutefois pas plus précisément les notions de « fourniture d'informations » ou de « prestations de services analogues ».

4.- En l'espèce, il convient de se pencher, en premier lieu, sur la question de la qualification des prestations fournies par la recourante à la société sise aux Etats-Unis (let. a), puis, en second lieu, il importera de déterminer si la recourante a respecté les exigences de preuve retenues par la pratique de l'administration et confirmées tant par la Commission de céans que par le Tribunal fédéral (let. b et c).

a) aa) En l'occurrence, la qualification des prestations accomplies par la société recourante en faveur de la société mère, sise aux Etats-Unis est litigieuse. L'AFC estime en effet qu'il s'agit clairement de prestations de management, alors que la recourante les qualifie de simples transferts d'informations. Au regard des éléments en possession de la Commission de céans et contrairement à ce que prétend la recourante, il n'est pas aisé de déterminer avec précision l'activité de cette dernière et donc la nature des prestations de services qu'elle fournit à la société américaine, même s'il existe des indices clairs allant plutôt dans le sens de prestations de management. En effet, comme l'a indiqué l'AFC, malgré le but inscrit au registre du commerce – lequel a été modifié à deux reprises – seul le bureau de représentation de la société américaine, sis à B, inscrit en tant que négociant de valeurs mobilières au sens de la loi fédérale du 24 mars 1995 sur les bourses et le commerce des valeurs mobilières (LBVM ; RS 954.1) auprès de la CFB, a pour tâche de transmettre les ordres de bourse au siège de la société mère. Ce point n'est d'ailleurs pas contesté par la recourante, laquelle souligne toutefois la complexité des relations juridiques existantes entre les trois entités concernées au vu des exigences boursières suisses et américaines, ainsi que des conditions posées par l'autorité fiscale pour que l'activité de « négociant » exercée en Suisse bénéficie de l'exonération du droit de timbre (pièces n° 5 et 8 de l'AFC, y compris lettre adressée à l'administration fiscale de B du 31 mars 1992). Ainsi, le bureau de transmission de B doit être exploité au nom de la société étrangère et déploie de ce fait une activité de pure représentation de la société américaine. L'activité du bureau de représentation se limite à la pure transmission d'ordres de bourse au siège américain et à l'acquisition de clientèle, sans tenue de comptes de clients en Suisse (pièce n° 5 de l'AFC,

formulaire d'annonce à la CFB du 22 janvier 1997). Il résulte également clairement du dossier que la recourante n'intervient en aucune manière dans les relations d'affaires se nouant entre la société étrangère et les clients suisses, lesquels ignorent d'ailleurs ses activités et même son existence (pièce n° 5 de l'AFC, recours du 27 septembre 2004, en page 12, respectivement page 10). L'AFC a en outre pu constater que les « brokers » (courtiers sur titre) exerçaient exclusivement leurs activités à l'adresse du bureau de représentation de B, à ..., et que le personnel travaillant au service dudit bureau avait été engagé par la recourante. Sur base de ces indices, dans la mesure où le bureau de B ne dispose pas de personnel et d'infrastructure propre, à tout le moins de personnel et d'infrastructure suffisant pour exercer ses tâches relevant de la transmission des ordres de bourse au siège de la société américaine, il est permis de considérer, comme l'a fait l'AFC, que la recourante fournissait des prestations de gestion et de management, allant au-delà de la simple transmission d'informations ou de données. Cela semble d'ailleurs être confirmé en partie par les termes mêmes du contrat de travail conclu entre la société américaine et E, gestionnaire, lequel précise à son art. 4 (« F », pièce n° 8 de l'AFC, en page 3) que la rémunération convenue pour les services de gestion de USD 1'000.- sera versée à la société recourante à charge pour elle de déduire les charges sociales en conformité du droit suisse. Si ce contrat ne précise en rien la nature des prestations principales fournies par la recourante à la société américaine, il a le mérite de clarifier l'une des activités confiées – même à titre seulement accessoire – à la recourante, savoir celle de gérer le salaire du manager. L'ensemble de ces éléments suffisent en soi pour considérer que la recourante fournit des prestations allant bien au-delà de la seule transmission d'informations qu'il s'impose de qualifier de prestations de services en matière de management.

bb) Cela étant, qu'il s'agisse de prestations qualifiées de management ou de services analogues à la fourniture d'informations, il est manifeste qu'elles doivent toutes deux être considérées comme étant des 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] et art. 14 al. 3 let. c ou d LTVA). L'on peut dès lors valablement se demander l'utilité de rechercher avec précision la qualification à donner aux prestations en cause, ce d'autant plus que l'AFC, ayant admis la qualification de prestations de management, a appliqué dans le cas présent la pratique plus libérale – désormais confirmée par le Tribunal fédéral sous l'angle de l'OTVA – et donc plus favorable à la recourante s'agissant des preuves à apporter pour attester de l'exonération des prestations en cause au sens de l'art. 15 al. 2 let. 1 OTVA, respectivement leur localisation à l'étranger au sens de l'art. 14 al. 3 LTVA. Aussi la question de la nature des prestations pourrait-elle en l'espèce rester indécise, comme d'ailleurs celle d'une analyse de l'activité globale en cause sous l'angle du principe de l'unité, lequel détermine habituellement le traitement fiscal des opérations composites.

b) aa) Vu ce qui précède, il reste encore à déterminer si les prestations de services effectuées en faveur de ces dernières ont été également utilisées ou exploitées à l'étranger, respectivement sont bien localisées à l'étranger. Il appartient à la recourante pour ce faire d'en apporter la preuve en produisant les pièces justificatives exigées, savoir des copies de factures, des contrats ou des mandats. Il doit 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 ; Instructions 2001, ch. marg. 388).

En l'occurrence, en ce qui concerne en premier lieu la localisation à l'étranger du destinataire des prestations en cause, il résulte manifestement des éléments au dossier qu'il s'agit bien de la société C, sise aux Etats-Unis et non du bureau de B à proprement parler, ce dernier ne pouvant être considéré 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), respectivement au sens de l'art. 14 al. 3 1^{ère} phrase LTVA. 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 américaine.

bb) S'agissant de la preuve du genre ou de l'utilisation des prestations en cause, la recourante a produit devant l'administration fiscale un lot de pièces diverses, comprenant notamment le double d'une lettre adressée par la recourante à l'Administration fiscale de B le 31 mars 1992, un double de la formule du 22 janvier 1997 envoyée à la CFB en application de la LBVM, les avis de crédits des versements opérés par la société américaine en faveur de la recourante, les bilans et comptes de pertes et profits pour les années 1994 à 1998 (courrier du 3 janvier 2000 de la recourante et ses annexes, pièce n° 5 de l'AFC et courrier du 4 septembre 2001, pièce n° 11 de l'AFC), copie du contrat de travail intitulé « F » (contrat de travail de gérant de la succursale, selon traduction du recourant dans son envoi du 21 janvier 2002), une attestation de la société américaine du 14 février 2000 avec un relevé des commissions nettes versées à la recourante et enfin un dépliant publicitaire concernant la société mère (courrier du 31 mars 2000 et ses annexes, pièce n° 8 de l'AFC). Après avoir reconnu n'avoir établi aucune facture pour les montants reçus de la société américaine, la recourante a produit, à l'appui de sa réclamation, un lot de factures – non datées – qu'elle a admis avoir établi *a posteriori* vu les exigences posées par l'AFC. Elle a notamment expliqué sur ce point que la remise de telles factures n'était pas indispensable compte tenu des éléments au dossier (courrier du 21 janvier 2002, en page 6, pièce n° 12 de l'AFC ; réclamation du 12 juillet 2002, en page 10, pièce n° 8 de l'AFC). Elle a enfin produit à cette occasion une nouvelle attestation de la société américaine datant du 11 juillet 2002 (pièce n° 14 de l'AFC).

cc) La Commission de céans constate, au regard de ce qui précède, que la recourante n'a d'abord pas été en mesure de produire un quelconque document, tel qu'un contrat conclu entre elle et la société américaine, donnant des indications précises sur le genre et l'utilisation des prestations en causes. Rien ne peut en effet être déduit du courrier à l'attention de l'Administration fiscale cantonale de B, celui-ci ayant trait à l'imposition de la seule société recourante – et non de la société américaine – sous l'angle des impôts directs et expliquant sommairement l'apparente contradiction entre le fait que la société recourante ne soit pas assujettie au droit de timbre et le fait que son bénéficiaire ne soit constitué que du revenu généré par les ordres de bourse transmis à la société américaine. Le fait que l'AFC ait, selon les propos de la recourante, admis à certaines conditions l'exonération des activités en cause au regard du droit de timbre – dans la mesure où seul le bureau de représentation de B noue des relations avec les

clients suisses au nom de la société américaine – ne saurait lier l’AFC que dans le domaine considéré et non dans le domaine de la perception de la TVA. Ceci résulte du simple fait que l’acception d’une même notion fiscale peut varier selon le régime fiscal appliqué, les impôts en question étant de genre différent et suivant des conditions d’assujettissement spécifiques (v. notamment à ce sujet, ATF 123 II 295 ; RDAF 2001 II p. 56 consid. 3b ; v. également Archives 70 227 consid. 6a, 69 809 consid. 4, 69 663 consid. 6b ; décisions de la Commission de céans du 7 février 2001, in JAAC 65.83 consid. 5b/bb et du 15 août 2000, in JAAC 65.21 consid. 4d). 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 justifiant par les distinctions qui existent entre les impôts directs et indirects 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]). Cet envoi ne donne enfin aucune information sur le genre de prestations que la société recourante fournit en l’occurrence et ne saurait dès lors être un justificatif suffisant sous cet angle. Il en va de même de la formule d’annonce de négociants remplie à l’attention de la CFB, laquelle ne fait que donner des explications sur le type d’activité du bureau de représentation de B, la société recourante n’y étant pas mentionnée.

dd) Par ailleurs, le contrat de travail fourni sous l’intitulé « F » ne permet pas plus de déterminer la nature des prestations fournies. Il porte certes mention de l’existence de « forwarding desks » à B et G sans toutefois mentionner expressément le nom de la société recourante dans ce cadre. Il peut dès lors s’agir également d’une référence au bureau de représentation de B, seul habilité par ailleurs au regard de la CFB et de l’administration fiscale à transmettre les ordres de bourse à la société mère aux Etats-Unis. Il décrit par ailleurs seulement les conditions de travail de M. E, en qualité de manager des activités accomplies en Suisse par la société américaine (« manager of the Swiss Branch Office », contrat produit sous pièce n° 8 par l’AFC, en page 1). La seule mention de la société recourante (en page 3 dudit contrat, art. 4) ne donne pas plus de précisions sur les liens qui l’unissent avec la société américaine, si ce n’est que le montant de USD 1'000.– versé mensuellement au titre de rémunération pour les activités de manager (« compensation for services as manager ») le sera sur le compte de la société recourante à charge pour elle d’opérer les déductions sociales en conformité des exigences du droit suisse. Ce contrat prévoit en outre (en page 3, art. 4) qu’en complément de la rémunération ainsi versée, le manager aura droit aux commissions en relation avec les activités effectuées en Suisse conformément aux arrangements ponctuels, lesquels n’ont pas besoin de respecter la forme écrite. La recourante a eu l’occasion de préciser sur ce point que M. E avait renoncé au versement mensuel de USD 1'000.–, ce montant étant ainsi implicitement inclus dans les commissions versées périodiquement par la société américaine (courrier de la recourante du 31

mars 2000, en pièce n° 8 de l'AFC). Les renseignements que fournit ce contrat sont certes d'importance, puisqu'ils permettent de catégoriser une partie des tâches confiées à la société recourante par la société mère. Ils ne permettent toutefois pas de clarifier le reste des prestations accomplies en relation avec les contre-prestations versées sous forme de « commissions de courtage ».

ee) S'agissant en outre du lot de « factures » adressées à la société américaine et produites par la recourante à l'appui de sa réclamation, la Commission de céans constate que celles-ci font certes mention du genre de prestations de services effectuées par la recourante sous les termes « for customer orders forwarded from ..., in B to C, D/USA » avec le montant de contre-prestation correspondant, mais ne sont pas datées. Elles ne renvoient en outre nullement à des contrats ou des mandats que la recourante aurait conclus, ni même à d'autres pièces justificatives. Elles portent enfin confirmation du versement opéré par la société américaine. Il est manifeste, la recourante l'ayant par ailleurs allégué et admis comme tel, que ces « factures » ont été établies *a posteriori* au vu des exigences posées par l'AFC. Par ce mode de faire, de tels documents perdent nécessairement toute valeur probante. L'on ne peut dès lors en tenir compte s'agissant de simples confirmations émanant de la société concernée, lesquelles ne comprennent au surplus aucune demande expresse de paiement. La Commission a d'ailleurs déjà eu l'occasion de préciser que pour éviter tout abus, il ne saurait être question de tenir compte de documents non contemporains aux opérations concernées (décision de la Commission de recours du 12 septembre 2002, en la cause L. [CRC2001-183], consid. 5a, confirmée par le Tribunal fédéral dans son arrêt du 31 mars 2004 [2A.507/2002], in RDAF 2004 II p. 136). Il est intéressant de noter sur ce point que les mêmes considérations avaient poussé, à l'époque, le Tribunal fédéral à confirmer les exigences posées par l'administration fiscale en matière de preuve de la mise à disposition de main d'œuvre franche d'impôt, celle-ci devant être attestée par divers documents dont la déclaration écrite du locataire remise avant même la mise à disposition (v. sous l'angle de l'impôt sur le chiffre d'affaires [IChA], Archives 67 314 s. consid. 2c ; Archives 62 419 consid. 3a [RDAF 1993, p. 168]). Il s'agissait bien évidemment d'éviter que des confirmations de complaisance soient rédigées après coup, mais également de permettre à l'autorité fiscale de pouvoir constater aisément et avec sûreté les faits importants pour la détermination de l'existence et de l'étendue de l'assujettissement, ce qui ne peut plus être garanti par des documents établis *a posteriori*. Le Tribunal fédéral a en effet considéré que de telles exigences étaient certes sévères, mais matériellement nécessaires (v. notamment Archives 62 419 consid. 3a [RDAF 1993, p. 168] ; v. également art. 47 al. 1 OTVA et 58 al. 1 LTVA). Cela dit, le débat sur la question de l'admissibilité de documents établis après coup est désormais clos en matière de prestations de management exportées (OTVA) ou localisées à l'étranger (LTVA). Dans une jurisprudence récente, qui apparaît définitive en l'état, le Tribunal fédéral a clairement confirmé le refus d'une telle possibilité (arrêt du Tribunal fédéral du 14 mars 2005, en la cause D. [2A.546/2003], consid. 2.6), écartant également l'idée d'un « renvoi » ultérieur aux contrats topiques (arrêt précité du 14 mars 2005, consid. 3.3). Les moyens de la recourante, selon lesquels la jurisprudence de la Commission de céans telle que précitée n'a pas été expressément confirmée par le Tribunal fédéral dans son arrêt du 31 mars 2004, ou encore selon lesquels les pièces litigieuses n'avaient été écartées, dans le cas déjà jugé, qu'en raison de l'absence de toute

pertinence du point de vue de la TVA s'agissant de documents établis à d'autres fins, doivent donc être rejetés. Ainsi, des documents établis postérieurement aux faits en cause ne peuvent en soi conserver la même valeur probante que d'autres documents établis au moment où les prestations sont fournies et ne sauraient lier l'autorité fiscale. Aussi les factures en cause ne peuvent-elle être retenues en l'espèce.

ff) Cela étant, si les nombreux avis de crédit également produits par la recourante attestent bien de l'existence de versements opérés par la société américaine en faveur de la société recourante – ce qui n'est en soi pas contesté – ils n'y indiquent aucun motif. Ils ne permettent dès lors pas de déterminer la nature des prestations fournies et n'ont dès lors aucune pertinence sous cet angle.

Il en va de même de la lettre de la société mère datée du 11 juillet 2002, laquelle ne fait que confirmer les termes tenus dans le courrier joint établi par la société recourante le 10 juillet 2002. Ce dernier précise en effet que l'activité exercée à B se limite exclusivement à transmettre les ordres de bourse des clients depuis la Suisse jusqu'à la société mère aux Etats-Unis. Il mentionne toutefois également ce qui suit : « *The purpose of the present letter is to document in writing, due to requirements of Swiss Law, the modus operandi regarding the amounts paid to us since 1995, which modus operandi will continue along the same lines for the foreseeable future, for the activities of C in Switzerland (...), the economic result of said activity being captured in the books of A. SA at ... in B, to the extent it pertains to the activities performed in B* ». Si l'on s'en tient à ce qui est indiqué, il en résulte que le transfert des ordres de bourse se fait par C, soit par le bureau de représentation de B, et que les résultats de cette activité sont inscrits dans les comptes de la seule société recourante. Cette correspondance permet ainsi seulement de confirmer une fois de plus l'activité du seul bureau de représentation de B, sans toutefois donner d'indications précises sur la nature des prestations que la recourante fournit à la société mère. Ce document ayant été établi au surplus postérieurement aux opérations concernées ne saurait remplir les conditions requises pour justifier l'exonération, respectivement la localisation à l'étranger des prestations litigieuses pour les mêmes motifs que précédemment évoqués en relation avec les « factures ». Il en va de même de l'attestation de la société mère du 14 février 2000. Celle-ci fait certes mention du genre de prestations accomplies depuis B, en ce sens qu'il s'agit de « *customer orders forwarded to C. for execution on various markets and exchanges in the United States* », avec en annexe la liste des commissions remises à la société recourante à cet effet depuis le 2 novembre 1994 jusqu'au 2 septembre 1998. Ces montants correspondent par ailleurs à ceux ressortant des avis de crédit produits et aux montants résultant des comptes de pertes et profits. Dite attestation ne mentionne toutefois pas d'autres éléments en relation avec les prestations de services concernées, ni même aucun détail. L'on peut dès lors se demander valablement si la mention générale précitée pourrait suffire en soi au regard des exigences de preuve au sens de l'art. 16 OTVA, respectivement de l'art. 20 LTVA et de la pratique administrative y afférente (notice 13 dans sa version au 31 janvier 1997 et notice 6). Cette question peut toutefois rester indécise en l'occurrence, dans la mesure où, comme on l'a vu, ce document n'a pas été établi au moment des opérations concernées et ne saurait dès lors être pertinent dans ce cadre.

c) Vu ce qui précède, l'ensemble des documents remis ne remplissent pas les conditions de preuve pourtant exigées tant par la loi que par la pratique administrative, laquelle ne s'est d'ailleurs pas modifiée sous cet angle depuis l'entrée en vigueur de la LTVA. Ainsi, les « factures » et les attestations établies postérieurement aux opérations concernées ont perdu leur valeur probante par leur seule émission tardive et ne sauraient être retenues par l'administration fiscale. Quant aux autres documents contemporains aux prestations en cause, ils n'attestent aucunement que la société mère a confié à la société recourante la tâche de lui transmettre concrètement les ordres de bourse, ni aucune autre activité, sous la seule réserve de la gestion de la rémunération du manager, et ne sauraient remplacer les pièces exigées en matière de preuve. En conséquence, force est de constater que les documents produits par la recourante ne satisfont pas à la preuve exigée par la loi pour fonder l'exonération litigieuse, respectivement pour permettre la localisation à l'étranger des prestations en cause.

Il s'avère en l'occurrence que la recourante n'a pas produit les documents nécessaires au sens du droit fiscal. Il lui appartenait pourtant d'observer scrupuleusement les obligations formelles découlant de l'OTVA, puis de la LTVA, mais également des Instructions émanant de l'AFC dès l'entrée en vigueur de la TVA en Suisse. L'ignorance du droit applicable n'étant en principe pas protégée (ATF 124 V 220 consid. 2b/aa), la société recourante supporte les conséquences de ses manquements. Il en va de même au regard des règles sur le fardeau de la preuve, la recourante ayant échoué dans l'établissement des faits propres à lui permettre de bénéficier de « l'exonération fiscale sollicitée » (voir consid. 2 et 3c ci-dessus).

5.- a) aa) Cela étant, découlant directement de l'art. 9 Cst., le principe de la protection de la bonne foi énonce qu'un comportement loyal et digne de confiance doit présider dans les rapports entre l'Etat et l'administré (Pierre Moor, Droit administratif, vol. I, Berne 1994, p. 428). Il s'applique lorsque l'administration crée une apparence de droit sur laquelle l'administré se fonde pour adopter un comportement qu'il considère dès lors comme conforme au droit. Le principe de la bonne foi régit aussi les rapports entre les autorités fiscales et les contribuables ; le droit fiscal est toutefois dominé par le principe de la légalité, de telle sorte que le principe de la bonne foi ne saurait avoir qu'une influence limitée, surtout s'il vient à entrer en conflit avec le principe de la légalité (ATF 118 Ib 316 consid. 3b, voir cependant la décision de la Commission fédérale de recours en matière de douanes du 13 décembre 1994, in JAAC 60.16 consid. 3c/bb). Ainsi, selon la jurisprudence, l'autorité qui fait une promesse, donne une information ou fournit une assurance doit satisfaire les attentes créées, même si la promesse ou l'attente sont illégales, si les conditions cumulatives suivantes sont remplies (arrêt non publié du Tribunal fédéral du 11 juillet 2003, en la cause S. SA [2A.561/2002], consid. 3.2 ; décision de la Commission de recours du 9 février 2001, in JAAC 65.83 consid. 5b) :

- l'autorité doit avoir agi dans un cas concret et vis-à-vis d'une personne déterminée (un renseignement général ou la distribution de notes d'information générale donnant une

orientation sur une législation ou son application ou encore une pratique ne suffisent pas) ;

- l'autorité était compétente ou censée l'être ;
- l'administré ne pouvait se rendre immédiatement compte de l'illégalité du renseignement fourni ;
- ledit renseignement a incité l'administré concerné à prendre des mesures dont la modification lui serait préjudiciable ;
- enfin, la législation applicable n'a pas été modifiée entre le moment où l'information en cause a été donnée et celui où le principe de la bonne foi a été invoqué (Knapp, op. cit., p. 108, n° 509 ; René Rhinow/Beat Krähenmann, Schweizerische Verwaltungsrechtssprechung, Ergänzungsband, Bâle 1990, p. 240 ss ; Ulrich Häfelin/Georg Müller, Grundriss des Allgemeinen Verwaltungsrechts, 4^e éd., Zurich 2002, p. 128 ss, plus particulièrement p. 138 ss, ch. 668 ss).

bb) Pour le surplus, en matière fiscale, vu l'importance du principe de la légalité, la possibilité de traiter les contribuables d'une manière qui s'écarte manifestement de la loi n'est envisageable que si les conditions énoncées ci-dessus sont clairement et indubitablement réunies. Il y a lieu de se montrer rigoureux sur ce point (Archives 60 56 consid. 3 ; Archives 48 90 consid. 3a ; *contra* : décision de la Commission fédérale de recours en matière de douanes, publiée dans la JAAC 60.16 consid. 3c/bb ; Xavier Oberson, Droit fiscal suisse, Bâle et Francfort-sur-le-Main 1998, p. 38 ; Jean-Marc Rivier, Droit fiscal suisse, L'imposition du revenu et de la fortune, 2^{ème} éd., Lausanne 1998, p. 95). Et même si c'est le cas, il faut encore procéder à une pesée des intérêts entre celui de l'administré à se voir protéger dans sa bonne foi et l'intérêt public à l'application régulière du droit objectif. Si le second l'emporte, l'administré doit s'incliner (ATF 119 Ib 409 consid. 6e ; ATF 116 Ib 187 consid. 3c, voir cependant, Arthur Haefliger, Alle Schweizer sind vor dem Gesetze gleich, Berne 1985, p. 220 ss ; Häfelin/Müller, op. cit., p. 128 ss, n° 525 ss ; Rhinow/Krähenmann, op. cit., p. 227 ss, n° 74 et p. 243, n° 75 B IV/c).

b) aa) Quant au devoir général d'informer ou d'éclaircissement (« Aufklärungspflicht »), il n'y a pas de devoir de renseigner spontanément de la part de l'administration. Un tel devoir se rapporte uniquement aux intérêts dignes de protection dans le procès et le comportement de l'administration qui réduit ou rend impossible la voie de droit n'est pas incompatible avec l'art. 4 aCst. Mais il n'y a pas de devoir particulier d'élucidation si des questions se posent dans le cadre de différents renseignements requis par l'assujetti. Cela conduirait à un devoir de conseiller (« Beratungspflicht ») de la part de l'AFC qui n'est pas la tâche de l'AFC (ATF 124 V 220 ss, consid. 2b/aa, RDAF 2000 II p. 506 consid. 5d ; arrêt du Tribunal fédéral du 9 août 2002, en la cause S. [2A.405/2001], consid. 4.5 ; décision de la Commission de céans du 8 octobre 2003, in JAAC 68.58 consid. 4b/aa). C'est à l'administré qu'il revient de faire les démarches et par conséquent de prendre toutes les dispositions nécessaires quant à son immatriculation.

bb) Enfin, il est déterminant, s'agissant de la communication d'informations de la part de l'administration à l'assujetti, que l'autorité questionnée soit en possession de tous les éléments

nécessaires pour répondre correctement aux questions de l'assujetti. Des informations lacunaires, comme par exemple un état des faits incomplet ou pas présenté tel qu'il ressort du dernier contrôle, ne sont ainsi pas susceptibles de lier l'autorité. Plus précisément, les faits omis lors d'un appel téléphonique de l'assujetti à l'AFC constituent un point décisif dans l'examen de l'assujettissement de celui-ci. Un assujetti qui ne fournit pas tous les éléments nécessaires pour résoudre correctement la question de son assujettissement n'est pas susceptible de lier l'autorité. Ce qui est important de voir, c'est que, au moment des renseignements, l'AFC ne connaissait pas l'état de fait complet, et celui-ci ne lui avait pas été présenté tel qu'il s'est avéré après le contrôle (arrêts du Tribunal fédéral du 21 mai 2003, en la cause O. SA [2A.191/2002], consid. 3.2.2 et du 9 août 2002, en la cause A. AG [2A.75/2002], consid. 4.8 ; décision précitée du 8 octobre 2003, in JAAC 68.58 consid. 4b/bb).

c) En l'espèce, la recourante invoque la protection du principe de la bonne foi au regard des assurances que lui aurait donné l'AFC par courrier du 31 janvier 1995. Par cet envoi l'autorité fiscale a en effet indiqué que, d'après les renseignements fournis à l'appui du questionnaire d'assujettissement du 30 novembre 1994, la recourante ne remplissait pas les conditions d'assujettissement. L'administration fiscale a toutefois attiré l'attention de cette dernière sur le fait que si les conditions d'assujettissement venaient à être remplies, elle aurait l'obligation de s'annoncer auprès de l'administration fiscale par écrit dans un délai de trente jours. Si l'on retient les déclarations faites par la recourante à l'appui du questionnaire précité, lequel mentionne la perception de commissions de courtage depuis l'étranger pour une activité de « bureau de transmission d'ordres de bourse », l'AFC a considéré qu'il s'agissait *a priori* d'une activité de négociation d'ordres de bourse « exclue du champ de l'impôt » au regard de l'art. 14 ch. 15 let. e 1^{ère} phrase OTVA et de la pratique administrative en la matière, à tout le moins jusqu'au 30 juin 1998. Dès le 1^{er} juillet 1998, vu certains changements intervenus dans la pratique administrative, il importait de déterminer si les activités de la recourante constituaient encore des opérations « exclues du champ de l'impôt » au sens de la disposition précitée (v. à ce sujet, brochure « Banques et sociétés financières », n° 610.507-3, dans sa version de mai 1995, respectivement la nouvelle brochure « Banques et société financières », n° 610.507-3a, de mai 1998, ch. 6.1 et décision sur réclamation du 24 août 2004, en page 4).

En l'occurrence, il résulte du dossier que les relations juridiques existantes entre les trois entités que sont la société mère, le bureau de représentation de B et la société recourante sont relativement complexes et ont été aménagées de manière à réaliser en priorité les exigences boursières suisses et américaines. La recourante le reconnaît d'ailleurs elle-même (lettre du 31 mars 1992, pièce n° 5 produite par l'AFC) et continue d'affirmer, sans avoir pu en attester, qu'elle n'exerce qu'une seule activité en faveur de la société américaine, savoir la transmission concrète des ordres de bourses depuis B jusqu'aux Etats-Unis. Comme on l'a vu, cependant, tel n'est pas son unique activité, puisqu'elle fournit également des prestations de management auprès du bureau de représentation de B. Il apparaît dès lors que les informations données à l'époque à l'autorité fiscale étaient erronées et manifestement lacunaires. En outre, comme on l'a vu, la situation particulièrement complexe de la recourante à l'égard de la société mère et du bureau de B a nécessité des aménagements et des explications circonstanciées auprès des

autorités cantonales en matière d'imposition directe, de même qu'auprès de l'administration fiscale sous l'angle du droit de timbre. Il s'imposait dès lors pour la recourante de clarifier également sa situation auprès de l'AFC sous l'angle de la TVA en lui expliquant de manière précise ses relations juridiques à l'égard tant du bureau de représentation de B que de la société américaine, ce qu'elle n'a manifestement pas fait. Il est pourtant patent, la recourante le reconnaissant elle-même, qu'elle n'a jamais exercé l'activité de « négociant », seul le bureau de B étant inscrit comme tel auprès de la CFB. Ainsi, même si l'on retient que la recourante ne fait que transférer concrètement les ordres de bourses, ses déclarations, selon lesquelles elle exerçait une activité de « bureau de transmission d'ordres de bourses » contre versement de « commissions de courtage », portaient à confusion (brochure précitée n° 610.507-3, dans sa version de mai 1995, ch. 6.1). L'AFC pouvait dès lors, à juste titre, considérer qu'il s'agissait d'une activité de « négociant » exclue du champ de l'impôt au sens de l'art. 14 ch. 15 let. e OTVA. Le moyen de la recourante tiré du fait que la pratique en la matière de l'AFC n'a été publiée qu'en mai 1995 (brochure précitée n° 610.507-3, dans sa version de mai 1995) et qu'elle ne pouvait avoir connaissance du fait que la mention de « commissions de courtage » pouvaient être considérées comme étant des « rétrocessions exclues du champ de l'impôt » selon la brochure en cause, en page 20, ne lui est d'aucun secours. Sans entrer en matière sur le fond, il demeure que la pratique en cause était connue de la recourante dès le mois de mai 1995 et qu'il lui appartenait de rectifier la situation auprès de l'administration fiscale dès cet instant, ce qu'elle n'a manifestement pas fait non plus. La recourante n'a ainsi pas fourni tous les éléments nécessaires pour résoudre la question de son assujettissement, alors même que, selon les obligations découlant du principe de l'auto-taxation, il s'imposait pour elle de présenter clairement sa situation à l'AFC pour permettre un examen correct de sa situation sous l'angle de l'OTVA. Aussi les renseignements fournis sur la base d'informations erronées et lacunaires de la recourante ne sauraient-ils lier l'autorité fiscale. La recourante ne peut dès lors se prévaloir de la protection résultant du principe de la bonne foi, dans la mesure où elle n'en remplit pas toutes les conditions essentielles. C'est donc à bon droit que l'AFC a immatriculé la recourante avec effet rétroactif au 1^{er} janvier 1995 malgré son courrier du 31 janvier 1995, toutes autres conditions étant réunies.

6.- Il résulte de ce qui précède que le recours doit être rejeté 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 2004-168 et CRC 2004-169 est ordonnée.
2. Les recours de X. SA sont rejetés et les décisions sur réclamation de l'Administration fédérale des contributions des 24 août 2004 sont confirmées.
3. Les frais de procédure, par Fr. 9'000.- comprenant l'émolument d'arrêté et les émoluments de chancellerie, sont mis à la charge de X. SA et imputés sur l'avance de frais globale de Fr. 9'000.-.
4. Le présent jugement est notifié à X. SA 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 :

Anne Tissot Benedetto