



CRC 2005-074

CRC 2005-075

Président : Pascal Mollard
Juges : Christine Sayegh ; Xavier Oberson
Greffière : Chantal Degottex

Décision du 10 octobre 2006

en la cause

X, recourante, ...

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) ;
prestations de services à l'étranger ; principe de la bonne foi

I. En fait :

A.– X 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 création de sociétés, le financement ainsi que la prise et la détention de participations au capital social d'autres sociétés et l'exercice de direction de sociétés et ce dans le sens d'une société holding ». Elle est inscrite au registre du commerce de A depuis le 28 décembre 1987 et immatriculée au registre des contribuables de l'Administration fédérale des contributions (AFC) depuis le 1^{er} janvier 1995 en qualité d'assujettie au sens des art. 17 de l'ordonnance du 22 juin 1994 régissant la taxe sur la valeur

ajoutée (OTVA ; RO 1994 1464 et les modifications ultérieures) et 21 de la loi fédérale du 2 septembre 1999 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (LTVA ; RS 641.20).

B.– A l'occasion d'un contrôle sur place effectué par l'AFC les 13 et 18 décembre 2000 auprès de X, l'autorité fiscale considéra que les pièces justificatives destinées à prouver que certaines prestations de service avaient été effectuées à l'étranger, en l'occurrence pour la société B à C, n'avaient pas été produites par l'intéressée et que ces prestations n'étaient ainsi pas libérées de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA). Par conséquent, l'AFC lui adressa, d'une part, le décompte complémentaire (DC) n° ... du 18 décembre 2001, portant sur un montant de Fr. 68'982.--, plus intérêt moratoire dès le 30 avril 1999, au titre de la TVA pour les périodes fiscales du 1^{er} trimestre 1996 au 4^{ème} trimestre 2000 et, d'autre part, le DC n° ... du 18 décembre 2001, portant sur un montant de Fr. 17'679.--, plus intérêt moratoire dès le 30 août 2001, au titre de la TVA pour les périodes du 1^{er} trimestre au 3^{ème} trimestre 2001.

C.– Par courriers des 19 février, 20 mars et 8 avril 2002, X contesta le bien fondé de la reprise fiscale ressortant des deux DC précités, estimant que les documents requis par l'AFC et remis à l'autorité fiscale légitimaient son droit à la libération de l'impôt. La société fit ainsi référence à des factures datées du 15 mars 2002 pour des prestations fournies à B durant les années 1997 à 2001 ainsi qu'à une attestation du 25 juin 2002 du président du conseil d'administration de B, D, déclarant que X travaillait pour B sur la base d'un accord de 20'000'000.-- pesetas par an depuis 1997.

D.– L'AFC confirma, par deux décisions formelles datées du 9 décembre 2004, les DC en question et la reprise d'impôt en découlant pour un montant global de Fr. 86'661.-- (soit l'addition des montants de Fr. 68'982.-- pour les périodes du 1^{er} trimestre 1996 au 4^{ème} trimestre 2000 et de Fr. 17'679.-- pour les périodes du 1^{er} au 3^{ème} trimestre 2001), intérêts moratoires en sus. Elle considéra que la société X ne disposait d'aucun contrat écrit ni d'aucune facture et qu'il n'avait ainsi pas été possible de déterminer ni la nature, ni l'étendue, ni le destinataire des prestations en question, en d'autres termes que 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.

E.– Par réclamation du 11 octobre 2004, X contesta les décisions précitées. Elle conclut à leur annulation, à déclarer que les prestations de service fournies par X à B étaient des prestations de services exportées, la preuve en ayant été rapportée, à constater que ces prestations de service étaient libérées de l'impôt et à l'attribution de dépens. X invoqua une constatation incomplète de l'état de faits et un abus du pouvoir d'appréciation qui conduisaient à deux décisions arbitraires de la part de l'AFC. Elle déplora la non prise en compte des factures présentées et expliqua que les fréquents voyages de E, administrateur unique de X, avaient pour seule raison l'activité déployée dans le cadre des prestations exportées pour la société B. Elle joignit à sa réclamation différents documents, notamment un décompte des remboursements des frais de voyage payés par B, plusieurs avis de crédit et le détail des notes de frais de 1997 à 2001 ainsi que copie des agendas de E. Enfin, X soutint que les documents manquants n'avaient pu

être établis précédemment par faute de l'AFC et fit valoir à ce sujet le principe de la bonne foi. L'AFC rejeta les réclamations par décisions du 17 mars 2005.

F.– Par mémoire du 2 mai 2005, X (ci-après : la recourante), représentée par l'étude de Maîtres F et G 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 fait valoir qu'elle remplit la condition de l'exigence de l'indication du siège social respectivement du domicile du destinataire qui est, à son sens, la seule condition essentielle, et qu'elle remplit également la condition supplémentaire relative à l'utilisation effective des prestations fournies à l'étranger. Concernant la question des prestations de management et de la nécessité d'un contrat passé entre les parties comprenant une description détaillée de la nature de ces prestations de service, la recourante estime que rien ne s'oppose à ce qu'un tel contrat soit conclu oralement. A ce sujet, elle allègue que le témoignage du président de B a été proposé mais écarté par l'administration et que s'agissant des factures proprement dites, aucune règle ne régit la date à laquelle elles doivent être émises. Par ailleurs, la recourante rappelle que bien que l'AFC fasse entre autres référence aux instructions 1997 et à la notice n° 13 du 31 janvier 1997, les périodes fiscales concernées par la présente procédure s'échelonnent à partir du 1^{er} trimestre 1996 et qu'il lui était donc difficile de tenir compte de ces exigences posées l'année suivante. La recourante considère également que l'obligation de produire des pièces justificatives n'a lieu qu'au cas où celles-ci existent, en l'absence de quoi la preuve doit être apportée par d'autres éléments, comme c'est à son avis le cas en l'espèce. Enfin, la recourante soutient que la facturation annuelle de ses prestations a été établie en toute bonne foi postérieurement à celles-ci, en réponse aux maintes requêtes de l'administration.

G.– Dans le délai imparti, l'AFC a conclu au rejet du recours, sous suite de frais. L'autorité intimée formule plusieurs remarques à l'appui de ses décisions du 9 septembre 2004 et du 17 mars 2005. Elle rappelle l'exigence des documents comptables et des pièces justificatives en tant qu'éléments de preuve à apporter afin de bénéficier du droit à l'exonération, respectivement de la localisation des prestations de service à l'étranger. A cette fin, elle explique que des documents écrits sont déterminants, qu'une description des prestations est nécessaire et que le rôle des factures est essentiel mais qu'une pratique spéciale en matière de prestations de management a néanmoins été établie. Les pièces présentées par la recourante ne peuvent être prises en compte puisqu'elles ont été établies postérieurement et les autres documents ne permettent pas de déterminer sans doute possible le genre et l'utilisation des prestations en cause. A ce propos, l'autorité intimée rappelle que les délais octroyés à l'époque à la recourante tendaient à lui permettre de retrouver les documents probants existants.

H.– En date du 16 juin 2006, la Commission de recours a ordonné un nouvel échange d'écritures, en se référant aux travaux législatifs en cours et compte tenu du nouvel art. 45a de l'ordonnance relative à la loi sur la TVA (OLTVA ; RS 641.201), dont l'entrée en vigueur était prévue très prochainement. L'AFC a été invitée à se déterminer au sujet d'une éventuelle nouvelle pratique formelle en la matière (le cas échéant rétroactive) ou à rendre, si besoin était, une décision en reconsidération.

Par détermination du 5 juillet 2006, l'AFC a communiqué qu'elle maintenait les considérants de ses décisions sur réclamation et réitérait les conclusions formées dans le cadre de ses réponses. L'art. 45a OLTVA ne trouvait pas application, car il ne s'agissait pas en l'espèce d'un simple vice de forme.

Par courrier du 21 août 2006, la recourante a repris les conclusions formulées dans ses mémoires de recours en considérant que le nouvel art. 45a OLTVA est applicable au cas d'espèce.

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.), 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 1996 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 du 1^{er} au 3^{ème} trimestre 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 17 mars 2005 et ont été notifiées le lendemain à la recourante. Compte tenu des fêtes prévues par

l'art. 22a let. a PA, selon lequel les délais fixés en jours ne courent pas du 7^e jour avant Pâques au 7^e jour après Pâques inclusivement, le recours interjeté le 2 mai 2005 (date du sceau postal) l'a été en temps utile. Un examen préliminaire de ce dernier révèle en outre qu'il remplit 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 un seul recours en date du 2 mai 2005, contestant formellement les deux décisions rendues sur réclamation par l'AFC le 17 mars 2005. Celles-ci présentent une étroite unité dans les faits et posent les mêmes questions de droit, dans la mesure où elles concernent 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 en H. Le fait qu'elles concernent des périodes fiscales distinctes, l'une réglant la question précitée pour le 1^{er} trimestre 1996 au 4^{ème} trimestre 2000 sous l'angle de l'OTVA et la seconde pour le 1^{er} au 3^{ème} trimestre 2001 sous l'angle de la LTVA, ne modifie en rien ce qui précède (v. à ce sujet, les 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) Enfin, il reste à préciser l'objet du litige, à savoir les reprises d'impôt contestées découlant des décomptes complémentaires n° ... et ..., suite à la qualification retenue par l'AFC des prestations effectuées en faveur d'une société sise à l'étranger, précisément sous l'angle des preuves à apporter pour permettre l'exonération, respectivement la localisation des prestations de service fournies à l'étranger.

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 1993 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. la décision de la Commission de céans du 14 juin 2005, en la cause X. SA [CRC 2004-168/169], consid. 3a/bb et les références citées, confirmée par l'arrêt du Tribunal fédéral du 8 mai 2006 [2A.478/2005]). 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 (Daniel Riedo, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Berne 1999, 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'impossibilité 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 ou 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, partant 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, voire 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 Revue de droit administratif et de droit fiscal [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/Genève/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 seul 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)

aa) 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).

bb) 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) 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 services relevant des domaines de la publicité, de la fourniture ou de l'obtention d'informations, du traitement des données, des expertises comptables, des révisions, du controlling, des conseils juridiques, économiques et techniques ou 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 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.

4.- En l'espèce, il convient 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, permettant d'examiner si les prestations de services effectuées en faveur de la société B ont été utilisées ou exploitées à l'étranger, respectivement sont bien localisées à l'étranger. Il appartient donc 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 (cf. consid. 3 c et d ci-dessus). Il doit ressortir précisément de l'ensemble de ces documents non seulement les coordonnées exactes du destinataire de la prestation fournie, mais également des indications détaillées sur le genre et l'utilisation des prestations (Instructions 1994 et 1997 ch. marg. 567 ; Instructions 2001, ch. marg. 388), à savoir en l'occurrence de prestations de management.

a) Concernant en premier lieu la localisation à l'étranger du destinataire des prestations, il résulte manifestement des éléments au dossier qu'il s'agit bien de la société B sise en H, à C, et non de la recourante elle-même, 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), 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 B.

b) S'agissant de la preuve du genre ou de l'utilisation des prestations en cause, la recourante a produit différents documents, comprenant les bilans et comptes de pertes et profits pour l'exercice 2000 (courrier du 28 janvier 2002 de la recourante et ses annexes, pièce n° 8 de l'AFC) ainsi qu'un lot de factures annuelles adressées à B pour les années 1997 à 2001, toutes datées du 15 mars 2002 (courrier du 20 mars 2002 de la recourante et ses annexes, pièce n° 10 de l'AFC). La recourante a ensuite transmis, à l'appui de sa réclamation, les décomptes des remboursements de frais de voyage payés par la société B de 1997 à 2001, les avis de crédits des versements opérés par la société B en faveur de la recourante ainsi que les notes de frais de 1997 à 2001, le détail des voyages et une copie des agendas de E de 1997 à 2001 (cf. la réclamation du 11 octobre 2004 et ses annexes, pièce n° 25 de l'AFC), puis au cours de la procédure une attestation du 25 juin 2002 de la part du président du conseil d'administration de la société B, D (cf. la réclamation du 11 octobre 2004 précitée, annexe 13), certifiant que X avait réalisé pour la société B des prestations de services moyennant une rémunération de 20'000'000.-- pesetas par an.

c) La Commission de céans constate, au regard de ce qui précède, que la recourante n'a pas été en mesure de produire quelque document que ce soit, tel par exemple qu'un contrat conclu entre elle et la société B de nature à donner des indications précises sur le genre et l'utilisation des prestations en causes.

Rien ne peut en effet être déduit des factures annuelles datées du 15 mars 2002 et adressées à la société B pour les années 1997 à 2001. Ces factures annuelles font certes état des honoraires qui ont été facturés par E pour le compte de la recourante dans le cadre des travaux réalisés par celle-ci pour le compte de la société B, soit du montant de 20'000'000.-- pesetas que devait verser annuellement la société étrangère au titre de rémunération pour les travaux effectués, mais ces factures ne renvoient nullement à des contrats ou des mandats que la recourante aurait conclus, ni même à d'autres pièces justificatives. D'autant plus et comme le relève à juste raison l'autorité intimée dans sa réponse, ces factures sont datées du 15 mars 2002, à savoir postérieurement aux exercices 1997 à 2001. Il est en outre avéré 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 les prendre en considération 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 rappeler 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). 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 litigieuses ne peuvent-elle être retenues.

Ainsi, la question de la valeur probante de l'attestation du 25 juin 2002 du président du conseil d'administration de l'entreprise B peut demeurer ouverte. En effet, ce document ayant été établis postérieurement aux activités en question, on ne saurait, au vu de ce qui a été développé

au paragraphe ci-dessus, s'y référer. Cette attestation fait certes mention du genre d'activité que la recourante a accompli de 1997 à 2001 pour le compte de la société B, à savoir de travaux ayant pour but la recherche et la négociation de nouvelles acquisitions dans divers pays, le développement du marché d'exportation de B ainsi que la poursuite des investissements déjà réalisés dans divers pays, mais elle ne mentionne 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). Au demeurant, la Commission constate que cette attestation ne détaille en aucune façon les prestations de management que la société recourante fournit en l'occurrence et ne saurait dès lors être un justificatif suffisant sous cet angle. Les renseignements que fournit cette attestation pourraient certes être d'importance, puisqu'ils permettraient de catégoriser le genre des travaux confiés à la société recourante par la société étrangère. Ils ne permettraient toutefois pas de clarifier les prestations accomplies, à savoir des prestations de management telles qu'invoquées par la recourante, en relation avec des contre-prestations versées sous forme de « management fees ». Cette question peut toutefois rester indécise, 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 probant dans ce cadre.

Par ailleurs, si les nombreux avis de crédit produits par la recourante attestent bien de l'existence de versements opérés par la société ... en faveur de la société recourante – ce qui n'est en soi pas contesté – ils n'y indiquent aucun motif (cf. la réclamation du 11 octobre 2004 et ses annexes, pièce n° 25 de l'AFC, précisément l'annexe n° 2). Ils ne permettent dès lors pas de déterminer la nature des prestations fournies et n'ont dès lors aucune pertinence sous cet angle.

De même, la production des notes de frais et les détails des voyages de E ne sont d'aucun secours. Ces documents attestent en effet de frais de voyages mais sont destinés à l'attention d'une autre société, J. Les avis de crédits joints à ces notes de frais ont été également expédiés par ordre de cette société, sans aucune mention de la société B.

d) Vu ce qui précède, l'ensemble des documents remis ne remplissent manifestement pas les conditions de preuve 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 l'attestation établie postérieurement aux opérations concernées ont perdu leur valeur probante par leur seule émission tardive et ne sauraient être retenues. Quant aux autres documents contemporains aux prestations en cause, ils n'attestent aucunement que la société étrangère a confié à la société recourante la tâche d'effectuer pour son compte certaines activités et ne sauraient remplacer les pièces exigées en matière de preuve. En conséquence, force est de constater que la recourante a échoué dans son offre de preuve.

e) Le moyen de la recourante tiré du fait que la pratique en la matière de l'AFC n'a été publiée qu'en 1997 (Instructions 1997 et Notice n° 13 du 31 janvier 1997 concernant

l'exonération de certaines prestations de services fournies à l'étranger ou acquises à l'étranger) et qu'elle ne pouvait ainsi avoir connaissance des exigences posées par l'AFC ne résiste pas non plus à l'examen. Sans entrer en matière sur le fond, il demeure que les nouvelles exigences en cause étaient connues de la recourante dès début 1997 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. A relever à ce sujet que l'exigence de la forme écrite existe depuis l'entrée en vigueur de la TVA en Suisse, soit depuis le 1^{er} janvier 1995. Cette exigence résulte donc non seulement de la « nouvelle » notice 13 dans sa teneur au 31 janvier 1997, mais surtout de l'art. 16 OTVA dans sa version initiale et des Instructions 1994 à l'usage des assujettis TVA (cf. consid. 3c ci-dessus).

f) Selon l'art. 45a OLTVA (en vigueur depuis le 1^{er} juillet 2006), un vice de forme n'entraîne pas à lui seul une reprise d'impôt s'il apparaît, ou si l'assujetti prouve, que la Confédération n'a subi aucun préjudice financier du fait du non-respect d'une prescription de forme prévue par la loi ou par la dite ordonnance sur l'établissement de justificatifs. En l'espèce, les pièces produites ne comportent aucun vice de forme, mais la question est de savoir si elles ont une force probante suffisante. On ne peut en effet pas assimiler à un vice de forme l'absence de documents pertinents, permettant d'identifier les prestations de services fournies à l'étranger par la contribuable. Ainsi la reprise d'impôt n'est pas fondée sur un simple vice de forme mais sur un défaut de preuve. L'art. 45a OLTVA n'est, en conséquence, pas applicable.

5.- a) aa) 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, v. 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) En l'espèce, la recourante invoque la protection du principe de la bonne foi au regard des demandes formulées par l'administration fiscale. Elle fait valoir qu'elle n'aurait fait que répondre à la demande de l'AFC qui l'invitait à produire la facturation annuelle de ses prestations. La recourante explique qu'elle a alors produit postérieurement les factures ainsi demandées et soutient qu'on ne saurait lui en tenir rigueur puisque son comportement n'a été que de répondre de bonne foi aux requêtes de l'administration. De son côté, l'administration relève que le délai octroyé à la recourante devait lui permettre de « rechercher les documents probants existants (factures et contrat) au cas où ceux-ci étaient égarés » (cf. la note établie en date du 7 février 2005 par l'inspecteur M. K, pièce n° 28 du dossier de l'AFC). Selon le dossier remis à la Commission de céans, il sied de confirmer que les différentes requêtes de l'administration tendaient à la production des pièces d'origine justifiant les prestations en cause et non de reconstituer de nouvelles pièces.

En effet, il ne résulte aucunement des différents courriers de l'administration que les pièces demandées devaient être établies après coup. Il s'agissait sans ambiguïté de présenter à l'administration les factures et contrat permettant l'exonération, respectivement la localisation à l'étranger, des prestations (cf. l'annexe jointe aux deux décomptes complémentaires du 18

décembre 2001 et les courriers du 18 décembre 2001 et du 27 mars 2002, pièces n° 4, 5, 6 et 12 du dossier de l'AFC joint à sa réponse du 4 juillet 2005). Le rapport de révision en faisait d'ailleurs déjà la remarque, à savoir que « certaines pièces (factures destinées à l'étranger) n'ont pas été déposées à la fiduciaire pour le contrôle. Ces dernières nous seront envoyées, avec les contrats de mandat » (cf. la remarque 2b du rapport de révision relatif au contrôle effectué les 13 et 18 décembre 2000, pièce n° 1 du dossier de l'AFC). Il est de pratique courante que des documents manquants lors d'un contrôle fiscal puissent être expédiés ultérieurement. Il ressort du courrier du 20 mars 2002 de la recourante qu'elle avait alors procédé aux recherches nécessaires à l'établissement des factures requises par l'administration et les avait jointes à son courrier. L'administration lui avait alors envoyé une lettre lui expliquant que les factures ainsi remises ne pouvaient être prises en compte, puisqu'elles avaient été établies en 2002 (cf. les pièces n° 10 et 12 du dossier de l'AFC).

En conséquence, il découle de l'attitude de l'AFC qu'elle n'a en tout cas pas fait une promesse à la recourante, mais qu'elle lui a au contraire demandé, et ce à plusieurs reprises, de produire les pièces justificatives nécessaires à l'exonération, respectivement à la localisation à l'étranger, de ses prestations de services et que cette demande n'a pas été satisfaite. Dans la mesure où toutes les conditions essentielles ne sont pas remplies, la recourante ne peut se prévaloir de la protection résultant du principe de la bonne foi. Le grief n'est donc pas fondé.

6.- a) Force est de constater que les documents produits par la recourante ne répondent pas aux conditions de preuve exigées par la loi pour admettre 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 soumises à la TVA.

La recourante n'a pas été en mesure de produire 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 ». C'est donc à bon droit que l'AFC a effectué une reprise d'impôt pour les périodes du 1^{er} trimestre 1996 au 3^{ème} trimestre 2001.

b) 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 précitée,

prononce :

1. La jonction des causes CRC 2005-074 et CRC 2005-075 est ordonnée.
2. Le recours de X du 2 mai 2005 est rejeté et les décisions sur réclamation de l'Administration fédérale des contributions des 17 mars 2005 sont confirmées.
3. Les frais de procédure, par Fr. 4'000.- comprenant l'émolument d'arrêté et les émoluments de chancellerie, sont mis à la charge de X et imputés sur l'avance de frais globale de Fr. 4'000.-.
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