Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2A.478/2005 /svc

Arrêt du 8 mai 2006
IIe Cour de droit public

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

Parties
X._____ SA,
recourante,

contre

Administration fédérale des contributions, Division principale de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA), Schwarztorstrasse 50, 3003 Berne,

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

Objet
taxe sur la valeur ajoutée; prestations de services
à l'étranger; droit à la protection de la bonne foi,

recours de droit administratif contre la décision de la Commission fédérale de recours en matière de contributions du 14 juin 2005.

Faits:
A.
La société X._____ SA - anciennement Y._____ SA - (ci-après: la Société ou la recourante) est une société anonyme sise à A._____ qui a pour but, selon l'inscription au registre du commerce, les "opérations financières et la 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 le blanchiment d'argent". Elle a été immatriculée au registre du commerce du canton de A._____ le 11 octobre 1988. Son actionnaire unique est la société B._____ Inc., en Floride/USA, laquelle dispose également d'un bureau de représentation à A._____.
Le 30 novembre 1994, la Société a rempli un premier questionnaire pour l'assujettissement comme contribuable TVA. Comme "genre d'activité", elle a indiqué "bureau de transmission d'ordres de bourse". Sous la rubrique "chiffre d'affaires déterminant prévisible 1994", elle a mentionné 1'250'000 fr., en précisant qu'il s'agissait "uniquement [de]rétrocessions de courtages de l'étranger". Par courrier du 31 janvier 1995, l'Administration fédérale des contributions, Division principale de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après: l'Administration fédérale ou l'intimée) a communiqué à la Société que, sur la base des renseignements fournis, elle ne remplissait pas les conditions d'assujettissement à la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après: TVA).
A la demande de l'Administration fédérale, la Société a rempli un nouveau questionnaire pour l'assujettissement le 27 octobre 1999. Dans la lettre d'accompagnement, elle a confirmé que sa situation n'avait pas changé depuis qu'elle avait rempli le premier questionnaire. L'Administration fédérale ayant demandé des renseignements supplémentaires ainsi que la production de pièces comptables, la Société lui a fait parvenir différents documents.

Considérant que la Société n'avait pas apporté la preuve que ses prestations de services étaient exportées, l'Administration fédérale l'a immatriculée, au cours de l'année 2000, au registre des assujettis à la TVA, avec effet rétroactif au 1er janvier 1995.
En l'absence de décomptes TVA, l'Administration fédérale a d'abord fixé l'impôt par estimation, en établissant le décompte complémentaire no 7143448 du 20 mars 2001, d'un montant de 1'156'000 fr. plus intérêts moratoires, pour les périodes fiscales allant du 1er trimestre 1995 au 4ème trimestre 2000. Après que la Société eut remis ses décomptes, l'Administration fédérale a établi un second décompte complémentaire (no 7143981 du 24 octobre 2001) pour les périodes fiscales précitées, d'un montant de 157'747 fr. 70 plus intérêts moratoires, somme qui venait s'ajouter à celle du décompte complémentaire du 20 mars 2001. A la suite de la remise des décomptes pour les deux premiers trimestres 2001, l'Administration fédérale a émis pour ces périodes fiscales un décompte complémentaire (no 7143981 du 24 octobre 2001) d'un montant de 174'147 fr. plus intérêts moratoires.
B.
La Société ayant contesté les décomptes complémentaires précités, l'Administration fédérale a rendu, le 11 juin 2002, deux décisions par lesquelles elle a confirmé le bien-fondé de la créance d'impôt d'un montant total de 1'487'894 fr. 70 (= 1'156'000.- + 157'747.70 + 174'147.-) plus intérêts moratoires. Elle a considéré que la Société n'avait pas apporté la preuve de ce que les prestations qu'elle fournissait étaient localisées à l'étranger et ainsi, respectivement, exonérées (sous le régime de l'ordonnance du 22 juin 1994 régissant la taxe sur la valeur ajoutée [OTVA; RO 1994 II 1464 et les modifications ultérieures]) ou non imposables (sous l'empire de la loi fédérale du 2 septembre 1999 régissant la taxe sur la valeur ajoutée [loi sur la TVA, LTVA; RS 641.20]).
La réclamation formée contre ces prononcés a été rejetée par deux décisions du 24 août 2004.
Ces décisions ont été déférées à la Commission fédérale de recours en matière de contributions (ci-après: la Commission de recours) qui, par décision du 14 juin 2005, a rejeté les recours après avoir joint les causes. La Commission de recours a considéré que les prestations fournies par la Société ne se limitaient pas à transmettre des informations ou des données, comme celle-ci le prétendait, mais constituaient des prestations de gestion et de management. Cette question de qualification n'avait toutefois pas à être tranchée définitivement, puisque les exigences relatives à la preuve que les prestations de services étaient utilisées ou exploitées à l'étranger - comme condition de l'exonération sous le régime de l'ordonnance régissant la taxe sur la valeur ajoutée - ou qu'elles étaient localisées à l'étranger - comme condition pour que les prestations ne soient pas imposables sous le régime de la loi fédérale régissant la taxe sur la valeur ajoutée - étaient les mêmes dans les deux cas. Or, en l'occurrence, les preuves exigées n'étaient pas apportées, notamment en ce qui concernait l'indication du genre des prestations sur les factures et autres documents. Les factures établies après coup, en particulier, ne pouvaient être prises
en considération. Au demeurant, la Commission de recours a rejeté le grief de violation du principe de la bonne foi que la Société a soulevé en se prévalant du courrier de l'Administration fédérale du 31 janvier 1995 aux termes duquel elle n'était pas assujettie. Elle a considéré en effet que ce courrier reposait sur les informations données par la recourante dans le questionnaire pour l'assujettissement daté du 30 novembre 1994, lesquelles étaient erronées et lacunaires.
C.
Agissant par la voie du recours de droit administratif, la Société demande au Tribunal fédéral, sous suite de frais et dépens, d'annuler cette décision, en disant, principalement, que ses revenus sont exclus du champ de l'impôt, et, subsidiairement, que ses prestations sont respectivement exonérées en vertu de l'art. 15 al. 2 lettre l OTVA ou non imposables selon l'art. 14 al. 3 lettre d LTVA; à titre subéventuel, pour le cas où le Tribunal de céans devait estimer que les factures établies par elle "n'ont pas un contenu suffisamment précis pour établir la nature des prestations" fournies à la société-mère, elle demande qu'un délai de trois mois lui soit octroyé pour modifier leur libellé. Elle sollicite au surplus l'assistance judiciaire. En se prévalant du courrier de l'Administration fédérale du 31 janvier 1995, elle dénonce une violation du principe de la bonne foi et soutient que, dans le cas d'espèce, il est formaliste à l'excès de dénier toute valeur probante aux factures établies après coup.
La Commission de recours a renoncé à déposer des observations, en se référant à la décision entreprise du 14 juin 2005. L'Administration fédérale conclut au rejet du recours, sous suite de frais.

Le Tribunal fédéral considère en droit:
1.

Dirigé contre une décision finale qui a été prise par une commission fédérale de recours (art. 98 lettre e OJ) et qui est fondée sur le droit public fédéral, le présent recours, qui a été déposé en temps utile et dans les formes prescrites par la loi, est en principe recevable en vertu des art. 97 ss OJ ainsi que des art. 54 al. 1 OTVA et 66 al. 1 LTVA.

2.
L'ordonnance régissant la taxe sur la valeur ajoutée, entrée en vigueur le 1er janvier 1995, a été remplacée par la loi fédérale du même nom, du 2 septembre 1999, entrée en vigueur le 1er janvier 2001. Selon l'art. 93 al. 1 LTVA, les dispositions abrogées et leurs dispositions d'exécution restent applicables, sous réserve d'exceptions non réalisées en l'espèce, à tous les faits et rapports juridiques ayant pris naissance au cours de leur durée de validité. L'ordonnance régissant la taxe sur la valeur ajoutée s'applique dès lors au présent litige, dans la mesure où celui-ci porte sur les périodes fiscales allant du 1er trimestre 1995 au 4ème trimestre 2000. Au surplus, la loi régissant la taxe sur la valeur ajoutée est applicable aux deux premiers trimestres 2001.
3.
Découlant directement de l'art. 9 Cst. (cf. aussi art. 4 aCst.) et valant pour l'ensemble de l'activité étatique, le principe de la bonne foi protège le citoyen dans la confiance légitime qu'il met dans les assurances reçues des autorités, lorsqu'il a réglé sa conduite d'après des décisions, des déclarations ou un comportement déterminé de l'administration (ATF 129 I 161 consid. 4.1 p. 170; 128 II 112 consid. 10b/aa p. 125; 126 II 377 consid. 3a p. 387 et les arrêts cités). Selon la jurisprudence, un renseignement ou une décision erronés de l'administration peuvent obliger celle-ci à consentir à un administré un avantage contraire à la réglementation en vigueur, à condition que (a) l'autorité soit intervenue dans une situation concrète à l'égard de personnes déterminées, (b) qu'elle ait agi ou soit censée avoir agi dans les limites de ses compétences et (c) que l'administré n'ait pas pu se rendre compte immédiatement de l'inexactitude du renseignement obtenu. Il faut encore qu'il se soit fondé sur les assurances ou le comportement dont il se prévaut pour (d) prendre des dispositions auxquelles il ne saurait renoncer sans subir de préjudice, et (e) que la réglementation n'ait pas changé depuis le moment où l'assurance a été donnée
(ATF 131 II 627 consid. 6.1 p. 636/637; 129 I 161 consid. 4.1 p. 170; 122 II 113 consid. 3b/cc p. 123 et les références citées).
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 (cf. art. 5 et 9 Cst.; ATF 131 II 627 consid. 6.1 p. 637; 118 Ib 312 consid. 3b p. 316; cf. Jean-Marc Rivier, Droit fiscal suisse, 2e éd., Lausanne 1998, p. 132; Ernst Blumenstein/Peter Locher, System des Steuerrechts, 6e éd., Zurich 2002, p. 28 et les nombreuses références). Ainsi, le contribuable ne peut bénéficier d'un traitement dérogeant à la loi que si les conditions mentionnées ci-dessus - qui doivent être interprétées de manière stricte - sont remplies de manière claire et sans équivoque (2A.92/1999, Pra 2001 no 7 p. 42, consid. 4a et la jurisprudence citée).
4.
4.1 La recourante se prévaut du courrier de l'intimée du 31 janvier 1995 à un double titre. D'une part, elle soutient que toutes les conditions du droit à la protection de la bonne foi sont réunies. En particulier, elle conteste que les informations données dans le questionnaire pour l'assujettissement du 30 novembre 1994 aient été erronées et lacunaires. Elle affirme au contraire qu'en mentionnant "bureau de transmission d'ordres de bourse", elle a décrit son activité de la manière la plus précise possible. Elle relève également qu'à aucun moment l'intimée ne lui a demandé d'informations complémentaires concernant son activité. Elle estime donc que celle-ci est liée par son courrier du 31 janvier 1995 jusqu'au 27 juillet 2000, date à laquelle son immatriculation au registre des contribuables TVA lui aurait été notifiée (mémoire de recours, p. 21), et qu'ainsi elle n'est redevable d'aucun impôt pour les opérations effectuées durant cette période.
D'autre part, la recourante soutient que, du moment que l'intimée l'avait informée de ce qu'elle n'était pas assujettie, elle n'avait pas à établir de documents attestant la nature de ses prestations. L'intimée étant revenue sur sa position et l'ayant assujettie de manière rétroactive, elle devrait être autorisée à établir après coup des factures répondant aux exigences formelles du droit de la TVA. Il serait formaliste à l'excès de ne pas prendre en considération de telles factures en leur déniant toute valeur probante. Pour le cas où le Tribunal de céans estimerait que ces factures ne peuvent être prises en considération pour une autre raison, à savoir parce qu'elles ne sont pas libellées de manière suffisamment précise, la recourante demande qu'un délai de trois mois lui soit

octroyé pour modifier leur libellé.
4.2 Selon les constatations de fait de l'autorité intimée, qui lient le Tribunal de céans (art. 105 al. 2 OJ), les relations entre la société-mère aux Etats-Unis, le bureau de représentation de celle-ci à A._____ et la recourante étaient les suivantes (la recourante a entre-temps cessé ses activités et licencié son personnel avec effet au 31 décembre 2004 [mémoire de recours, p. 8]). Des brokers engagés par la recourante mais exerçant leurs activités dans les locaux du bureau de représentation (à A._____, rue aaa, alors que l'adresse de la recourante est rue bbb) traitaient avec les clients en agissant au nom et pour le compte de la société-mère B._____ Inc., laquelle avait seule la qualité de 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). Les ordres de bourse étaient transmis au siège de la société-mère, à C._____ (Floride/USA), pour y être exécutés. Les charges et les produits de ces activités étaient inscrits dans les comptes de la recourante, à qui la société-mère rétrocédait les commissions perçues sur les opérations effectuées. Avec ces montants, après avoir déduit ses frais généraux, la recourante versait les
salaires des brokers. Compte tenu du fait que le bureau de représentation ne disposait pas d'infrastructure et de personnel suffisants, l'autorité intimée a estimé que la recourante fournissait à la société-mère des prestations "allant bien au-delà de la seule transmission d'informations", qu'elle a qualifiées de prestations de services en matière de management.
4.3 En indiquant que son chiffre d'affaires consistait uniquement en des "rétrocessions de courtages de l'étranger", après avoir décrit son activité comme celle d'un "bureau de transmission d'ordres de bourse", la recourante pouvait donner l'impression qu'elle avait une activité d'intermédiaire dans des opérations effectuées à l'étranger portant sur des papiers-valeurs ou des droits assimilés, activité pour laquelle une partie des commissions afférentes aux opérations lui étaient rétrocédées. Sur la base de ces indications, l'Administration fédérale a admis, dans son courrier du 31 janvier 1995, que la recourante ne remplissait pas les conditions d'assujettissement à la TVA, en considérant apparemment que ses prestations étaient exclues du champ de l'impôt en vertu de l'art. 14 ch. 15 lettre e OTVA et du chiffre 6.1 de la brochure no 610.507-3 "Banques et sociétés financières", publiée en mai 1995.
Il faut convenir avec la recourante qu'elle n'a pas rempli le questionnaire sur l'assujettissement de manière tendancieuse, dans l'intention de bénéficier de la réglementation contenue dans la brochure précitée sur les possibilités d'exonération, puisque celle-ci a été publiée seulement ultérieurement. Il n'en demeure pas moins que la recourante a donné des indications de nature à induire en erreur, comme il vient d'être dit. Ces indications étaient de plus incomplètes, puisqu'elles ne se rapportaient qu'à une partie des prestations fournies par la recourante. Comme l'a relevé l'autorité intimée, en vertu du principe de l'auto-taxation qui régit la perception de la TVA, il appartenait à la recourante d'exposer à l'intimée de manière complète les relations complexes qui existaient entre elle, sa société-mère et le bureau de représentation de celle-ci. Ne l'ayant pas fait, elle ne peut se prévaloir, au titre du droit à la protection de la bonne foi, d'une absence d'assujettissement que l'intimée lui a communiquée sur la base d'indications lacunaires et prêtant à confusion. Notamment au vu du texte du questionnaire (à la rubrique 11 "Genre d'activité", il est mentionné: "Prière d'indiquer brièvement les livraisons faites et les
services fournis pour l'ensemble de l'activité, principale et accessoire, dans des succursales, etc."), l'intimée pouvait de son côté admettre que l'activité de la recourante se limitait à celle décrite et n'était pas tenue de lui demander des renseignements supplémentaires.
On peut par ailleurs se demander si la recourante ne pouvait pas se rendre compte de l'inexactitude du courrier de l'intimée du 31 janvier 1995 l'informant qu'elle n'était pas assujettie. La question peut demeurer indécise, du moment que la première condition du droit à la protection de la bonne foi n'est de toute manière pas réalisée. Le grief de violation du droit en question doit ainsi être rejeté.
4.4 Quant à l'argumentation selon laquelle, compte tenu du "revirement" de l'intimée, la recourante doit être admise à établir des factures après coup, elle méconnaît le fait que l'information erronée concernant son absence d'assujettissement lui est imputable, puisqu'elle n'a pas exposé ses activités de manière claire et complète. Dès lors, elle ne peut s'en prévaloir aux fins d'obtenir que de telles factures soient prises en considération. Au surplus, il n'y a pas de raison de revenir en l'espèce sur la jurisprudence selon laquelle des documents établis postérieurement aux opérations en cause ne peuvent servir de moyens de preuve de l'utilisation ou de l'exploitation à l'étranger de prestations de services (2A.546/2003 consid. 2.6). La conclusion subéventuelle de la recourante doit donc également être rejetée.

Au vu de ce qui précède, les opérations litigieuses constituent des prestations de services fournies à titre onéreux par une société assujettie. La recourante n'a pas rapporté la preuve lui incombant (cf. 2A.507/2002, RF 59/2004 p. 569, RDAF 2004 II p. 136, consid. 3.3) que ces prestations, respectivement, ont été utilisées ou exploitées à l'étranger, de sorte qu'elles seraient exonérées en vertu de l'art. 15 al. 2 lettre l OTVA ou sont localisées à l'étranger en vertu de l'art. 14 LTVA, de sorte qu'elles ne seraient pas soumises à l'impôt (art. 5 LTVA). A cet égard, il convient de redire l'importance que les factures et autres documents produits en guise de preuves mentionnent la nature des prestations fournies, puisque tant les règles sur le lieu de l'utilisation ou de l'exploitation des prestations (cf. la notice no 13 concernant l'exonération de certaines prestations de services fournies à l'étranger ou acquises de l'étranger et l'arrêt 2A.507/2002, précité, consid. 3.4 et 3.5) que celles permettant de les localiser (art. 14 LTVA) diffèrent selon le genre de prestations. Ainsi, les prestations de services en question sont imposables.

5.

Les considérants qui précèdent conduisent au rejet du recours.

S'agissant de la requête d'assistance judiciaire, celle-ci n'est accordée aux personnes morales que dans des circonstances tout à fait exceptionnelles, à savoir lorsque le litige porte sur le seul actif restant et que les intéressés d'un point de vue économique - notamment les membres de la personne morale et de ses organes - sont également sans ressources (ATF 131 II 306 consid. 5.2 p. 326/327; 119 Ia 337 consid. 4c et 4e p. 340). Dans le cas particulier, la recourante affirme que son seul actif est une créance contre un ancien employé, dont le recouvrement serait "largement compromis". En revanche, il n'est nullement établi ni même allégué que l'actionnaire unique de la recourante, la société B._____ Inc., serait sans ressources. Dès lors, la requête doit être rejetée.

Succombant, la recourante supporte les frais judiciaires (art. 156 al. 1 OJ).

Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce:

1.

Le recours est rejeté.

2.

La requête d'assistance judiciaire est rejetée.

3.

Un émolument judiciaire de 15'000 fr. est mis à la charge de la recourante.

4.

Le présent arrêt est communiqué en copie à la recourante, à l'Administration fédérale des contributions, Division principale de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) et à la Commission fédérale de recours en matière de contributions.

Lausanne, le 8 mai 2006

Au nom de la IIe Cour de droit public

du Tribunal fédéral suisse

Le président: Le greffier: