Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2A.534/2004 /svc

Arrêt du 18 février 2005
IIe Cour de droit public

Composition
MM. et Mme les Juges Merkli, Président, Yersin et Camenzind, Juge suppléant.
Greffier: M. Vianin.

Parties
A._____ SA,
recourante,
représentée par Mes Per Prod'hom
et Daniel Peregrina, avocats, Etude Baker & McKenzie,

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; exportation de services; fin de l'assujettissement,

recours de droit administratif contre la décision de la Commission fédérale de recours en matière de contributions du 2 août 2004.

Faits:
A.
A._____ SA (ci-après: la Société ou la recourante), société anonyme de siège à X._____, a été immatriculée dans le registre des assujettis à la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après: TVA) du 1er janvier 1995 au 30 septembre 1999. Selon l'inscription au registre du commerce, elle a pour but le commerce et la représentation de biens et de marchandises ainsi que le financement d'opérations commerciales.
Le 3 janvier 1995, la Société a été autorisée à établir les décomptes de TVA selon les contre-prestations reçues.
B.
Le 12 novembre 1999, l'Administration fédérale des contributions, Division principale de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après: l'Administration fédérale) a effectué auprès de A._____ SA un contrôle fiscal portant sur la période allant du 1er janvier 1995 au 30 septembre 1999 (du 1er trimestre 1995 au 3ème trimestre 1999). A la suite de ce contrôle, le décompte complémentaire n°5584 d'un montant de 31'365 fr. 15 a été établi. La reprise portait d'une part sur des prestations de conseil et de marketing fournies à la société de domicile Y._____ Ltd, sise aux Iles Vierges britanniques (montant de TVA de 23'187 fr. 90). La Société avait déclaré ces prestations mais ne les avait pas imposées, en considérant qu'elles étaient exonérées de TVA. L'Administration fédérale a estimé qu'elles étaient imposables du moment qu'il n'était pas établi que l'ayant droit économique de Y._____ Ltd avait son domicile ou son siège à l'étranger. La reprise portait d'autre part sur des prestations de secrétariat effectuées au profit de Z._____, membre du conseil d'administration de la Société, qui n'avaient pas été imposées (montant de TVA de 8'177 fr. 95).
Le décompte complémentaire a été confirmé par décision du 30 mai 2001 et par décision sur réclamation du 8 juillet 2002. La Société a interjeté recours contre cette décision auprès de la Commission fédérale de recours

en matière de contributions (ci-après: la Commission de recours).
Par décision du 2 août 2004, la Commission de recours a rejeté le recours. Elle a considéré que la Société n'avait pas rapporté la preuve que les prestations fournies à Y._____ Ltd avaient été utilisées ou exploitées à l'étranger. En effet, il n'était pas établi que les personnes détenant la majorité des droits de participation de cette société de domicile étrangère étaient elles-mêmes domiciliées à l'étranger. S'agissant des prestations de secrétariat, la Commission de recours a estimé qu'elles étaient imposables, du moment qu'il n'était pas prouvé que la Société n'en avait jamais encaissé la contre-prestation et que celle-ci était irrécouvrable.
C.
Agissant par la voie du recours de droit administratif, la Société demande au Tribunal fédéral d'annuler la décision attaquée, sous suite de frais et dépens. S'agissant des prestations de conseil et de marketing, elle se plaint d'une violation de la présomption d'innocence garantie par l'art. 6 § 2 CEDH ainsi que du principe de la proportionnalité. Concernant les prestations de secrétariat, elle fait valoir que, pour un assujetti décomptant la TVA selon les contre-prestations reçues, il n'existe pas de base légale permettant d'imposer, lors de la fin de l'assujettissement, les créances découlant de prestations de services.
La Commission de recours a renoncé à déposer des observations. L'Administration fédérale conclut au rejet du recours avec suite de frais.

Le Tribunal fédéral considère en droit:
1.
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 de l'ordonnance fédérale du 22 juin 1994 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (OTVA; RO 1994 II 1464 et les modifications ultérieures) et 66 al. 1 de la loi fédérale du 2 septembre 1999 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (loi sur la TVA, LTVA; RS 641.20).
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, qui porte sur des périodes fiscales allant du 1er trimestre 1995 au 3ème trimestre 1999.
3.
3.1 L'art. 6 § 2 CEDH garantit la présomption d'innocence. Aux termes de cette disposition, « toute personne accusée d'une infraction est présumée innocente jusqu'à ce que sa culpabilité ait été légalement établie ». La présomption d'innocence est garantie également par l'art. 32 al. 1 Cst., qui s'inspire des art. 6 § 2 CEDH et 14 ch. 2 du Pacte international relatif aux droits civils et politiques (du 16 décembre 1966, RS 0.103.2). Cette disposition constitutionnelle s'adresse d'une part au législateur, en prohibant tout renversement injustifié du fardeau de la preuve. Elle s'adresse d'autre part aux autorités qui appliquent le droit et protège alors la personne qui est accusée dans une procédure déterminée contre toute condamnation d'avance et toute violation du principe « in dubio pro reo » (Hans Vest, in St. Galler Kommentar zur schweizerischen Bundesverfassung, Zurich/Bâle/Genève 2002, n. 5 ad art. 32). Son intitulé indique qu'elle est applicable seulement à la procédure pénale (voir aussi le texte de l'art. 6 § 2 CEDH), même si, en pratique, cette notion s'interprète dans un sens large, incluant à tout le moins les procédures engagées à la suite de contraventions, celles du droit pénal fiscal ainsi que les procédures
d'amende d'ordre (Vest, op. cit., n. 2 ad art. 32). Dans une jurisprudence constante, le Tribunal fédéral considère que les garanties découlant de l'art. 6 CEDH valent seulement dans les procédures de caractère pénal (ATF 121 II 257 consid. 4b p. 264 et 2P.278/2002 + 2A.572/2002 consid. 4.2; cf. aussi arrêt dans la cause Ferrazzini contre Italie du 12 juillet 2001, Recueil Cour EDH 2001 - VII p. 327 et arrêt dans la cause Janosevic contre Suède du 23 juillet 2002, Recueil CourEDH 2002 - VII p. 47). Il est admis aussi en doctrine que l'art. 6 CEDH ne s'applique pas aux procédures purement fiscales ni aux procédures ordinaires en matière de douanes (Mark E. Villiger, Handbuch der Europäischen Menschenrechtskonvention [EMRK], 2ème éd., Zurich 1999, n. 391 p. 250 et n. 399 p. 253).

3.2 Le principe de la proportionnalité est énoncé à l'art. 5 Cst., aux termes duquel « l'activité de l'Etat doit répondre à un intérêt public et être proportionnée au but visé » (al. 2). Selon la jurisprudence et la doctrine, les interventions étatiques doivent être aptes à réaliser l'objectif qui leur est assigné; elles doivent apparaître nécessaires au regard de la fin envisagée et doivent éviter de porter aux droits constitutionnels une atteinte excessive par rapport au but prévu (ATF 128 II 292 consid. 5.1 p. 297 s.; Ivo Hangartner, in St. Galler Kommentar zur schweizerischen Bundesverfassung, Zurich/Bâle/ Genève 2002, n. 33 ad art. 5; André Grisel, Traité de droit administratif, Neuchâtel 1984, p. 349 s.).
4.
4.1 En vertu de l'art. 15 al. 2 lettre l OTVA, sont exonérées de l'impôt, avec droit à la déduction de l'impôt préalable, « d'autres prestations de services imposables qui sont fournies à un destinataire ayant son siège social ou son domicile à l'étranger, à condition qu'elles soient utilisées ou exploitées à l'étranger ». Le droit à l'exonération doit être prouvé par des documents comptables et des pièces justificatives (art. 16 al. 1 2ème phrase OTVA). Le Département fédéral des finances décide de quelle manière l'assujetti doit fournir la preuve (art. 16 al. 2 1ère phrase OTVA).
La règle sur la preuve de l'art. 16 OTVA correspond au principe général selon lequel il appartient au fisc de démontrer l'existence d'éléments créant ou augmentant la charge fiscale, alors que le contribuable supporte le fardeau de la preuve des éléments qui réduisent ou éteignent son obligation fiscale (Blumenstein/Locher, System des schweizerischen Steuerrechts, 6ème éd., Zurich 2002, p. 416; Xavier Oberson/Annie Rochat Pauchard, La jurisprudence du Tribunal fédéral en matière de TVA rendue en 2001, Archives 72 p. 27 ss, 33, avec renvoi à l'ATF 121 II 257 consid. 4c/aa p. 266).
Au vu de ce qui précède, l'assujetti qui entend bénéficier de l'exonération doit établir, d'une part, qu'il a fourni ses prestations à un destinataire ayant son siège social ou son domicile à l'étranger et, d'autre part, que les prestations ont aussi été utilisées ou exploitées à l'étranger.
4.2 Les exigences en matière de preuve ont été précisées dans les Instructions de l'Administration fédérale à l'usage des assujettis TVA. Ces Instructions contiennent les mêmes prescriptions dans leurs éditions 1994 et 1997 (ch. marginal 567): de manière générale, l'assujetti doit fournir des factures (en copies), des pièces attestant le paiement ainsi que des contrats, pour autant que ceux-ci aient été établis par écrit; les documents en question doivent permettre d'identifier clairement le destinataire des prestations (nom ou raison sociale, domicile ou siège, adresse) et de connaître de manière détaillée la nature et l'utilisation de celles-ci (voir aussi Département fédéral des finances, Commentaire de l'ordonnance régissant la taxe sur la valeur ajoutée [OTVA], FF 1994 III p. 534 ss, ad art. 16 al. 1). L'Administration fédérale peut réclamer des documents complémentaires tels que, par exemple, une attestation officielle de l'autorité du pays d'établissement du destinataire, si des doutes subsistent au sujet du domicile de l'acquéreur de ces prestations, à savoir s'il n'est pas établi clairement qu'il a son domicile ou son siège social à l'étranger ou que ces prestations sont effectivement destinées à être utilisées ou
exploitées à l'étranger. Les exigences précitées sont reprises pour l'essentiel dans d'autres instructions administratives (voir par exemple la brochure n°3 de l'Administration fédérale, relative aux banques et sociétés financières, ch. 2.2).
4.3 La notice n°13 de l'Administration fédérale concernant l'exonération de certaines prestations de services fournies à l'étranger ou acquises de l'étranger contient des précisions au sujet des prestations de services destinées à des sociétés de domicile étrangères - sociétés offshore - (ch. 7 de l'édition du 31 janvier 1997). Elle fait dépendre l'exonération du critère du domicile ou du siège des personnes qui détiennent la majorité des droits de participation de la société de domicile étrangère: les prestations fournies à celle-ci sont exonérées à condition que l'ensemble de ces personnes aient elles-mêmes leur domicile ou leur siège à l'étranger. La preuve peut en être rapportée notamment au moyen du formulaire A servant à identifier l'ayant droit économique, conformément aux art. 3 et 4 de la convention relative à l'obligation de diligence des banques. Il n'y a en revanche pas exonération, lorsque les prestations sont effectuées au profit d'une société contrôlée par des personnes ayant leur domicile ou leur siège en Suisse, sauf s'il est établi que les prestations sont néanmoins utilisées ou exploitées à l'étranger.
5.
La naissance de la créance fiscale et le mode de décompte de la TVA sont réglés aux art. 34 s. OTVA (cf. aussi les art. 43 s. LTVA). Deux modes de décompte sont prévus. En principe, le décompte est établi selon les contre-prestations convenues, c'est-à-dire que les opérations sont décomptées dès qu'elles ont été facturées

(art. 35 al. 1 OTVA). Dans certains cas, l'impôt est calculé selon les contre-prestations reçues: les opérations sont décomptées seulement lorsque la contre-prestation est encaissée. Le mode de décompte selon les contre-prestations convenues constituant la règle, il est applicable par défaut, chaque fois que l'on ne se trouve pas dans l'un des cas où l'impôt est calculé selon les contre-prestations reçues (Camenzind/Honauer/Vallender, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz, 2ème éd., Berne/Stuttgart/Vienne 2003, p. 533). Il s'applique ainsi lors de la fin de l'assujettissement d'un contribuable qui décompte selon les contre-prestations reçues. En effet, dans ce cas, il est possible que les contre-prestations ne soient encaissées qu'après la fin de l'assujettissement. La seule façon d'assurer que toutes les opérations effectuées durant l'assujettissement soient imposées est alors d'appliquer le mode ordinaire de
décompte: à la fin de l'assujettissement, le contribuable qui établit ses décomptes selon les contre-prestations reçues doit soumettre à la TVA le montant des créances qu'il détient à ce moment. Cette façon de procéder n'est pas contestée en doctrine (cf. Camenzind/Honauer, Manuel du nouvel impôt sur la taxe à la valeur ajoutée [TVA], éd. française par Marco Molino, Berne 1996, p. 208) et correspond à la pratique en matière d'impôt sur le chiffre d'affaires (Dieter Metzger, Handbuch der Warenumsatzsteuer, Muri/Berne 1983, n. 235). Elle est aussi conforme à l'intention du législateur, qui a voulu, en relation tant avec l'ordonnance qu'avec la loi fédérale régissant la taxe sur la valeur ajoutée, que le principe de l'égalité de traitement soit respecté dans les cas où l'impôt est calculé selon les contre-prestations reçues, le contribuable concerné ne devant être ni favorisé ni désavantagé de ce fait (Département fédéral des finances, Commentaire de l'ordonnance régissant la taxe sur la valeur ajoutée du 22 juin 1994, FF 1994 III p. 534 ss, ad art. 35 al. 4; Rapport du 28 août 1996 de la Commission de l'économie et des redevances du Conseil national sur l'initiative parlementaire relative à la loi fédérale sur la taxe sur la valeur
ajoutée [Dettling], FF 1996 V p. 701 ss, ad art. 42 al. 4).
6.
6.1 En se référant notamment à la jurisprudence de la Cour de Justice des Communautés européennes ainsi qu'à des avis doctrinaux, la recourante soutient que l'art. 6 CEDH est applicable à des procédures comme celle de l'espèce. Selon elle, les exigences dont l'Administration fédérale et l'autorité intimée font dépendre la preuve que les prestations de services fournies à une société de domicile étrangère ont été utilisées à l'étranger reviennent à présumer que l'exonération est abusive, ce qui constitue une violation de la présomption d'innocence garantie par l'art. 6 § 2 CEDH. Cela conduit de plus à un renversement du fardeau de la preuve « contraire aux principes généralement applicables en la matière ». En effet, il appartient au fisc de démontrer l'existence d'une fraude à la loi. Or, en exigeant de la recourante des preuves relatives aux personnes qui contrôlent la société destinataire des prestations de services, l'Administration fédérale et l'autorité intimée l'obligent de fait à démontrer qu'elle n'a pas violé la loi.
Au surplus, la recourante se plaint d'une violation du principe de proportionnalité. En effet, dans ses versions de juillet et d'octobre 1995, la notice n°13 ne mentionne pas les exigences de preuve relatives aux personnes qui contrôlent la société de domicile étrangère. Ces exigences apparaissent seulement dans la version du 31 janvier 1997. Par conséquent, lorsqu'elle a facturé ses services à Y._____ Ltd, la recourante ne pouvait se douter que de telles preuves seraient exigées d'elle. Depuis lors, la recourante se trouve dans l'impossibilité de produire les moyens de preuve requis, notamment parce qu'elle ne dispose d'aucun moyen pour forcer son client étranger à lui communiquer les informations concernées. Ces exigences de preuve apparaissent ainsi disproportionnées.
6.2 Le litige porte sur la question de savoir si les prestations de conseil et de marketing que la recourante a fournies à la société de domicile Y._____ Ltd sont exonérées de la TVA en vertu de l'art. 15 al. 2 lettre l OTVA. Cette question relève clairement du droit fiscal matériel et non du droit pénal fiscal. Par conséquent, en vertu de la jurisprudence citée plus haut (consid. 3.1), dont il n'y a pas lieu de s'écarter en l'espèce, la recourante ne peut se prévaloir des garanties découlant des art. 6 CEDH et 32 Cst.
Conformément aux règles énoncées ci-dessus (consid. 4.1), il appartient au contribuable d'établir que les conditions de l'exonération sont réunies. S'agissant de l'exportation de prestations de services, il faut que celles-ci soient fournies à un destinataire ayant son domicile ou son siège social à l'étranger et qu'elles soient utilisées ou exploitées à l'étranger (art. 15 al. 2 lettre l OTVA). Dans le cas des services de management, les deux conditions se confondent, car, selon la notice n°13 (p. 4 de l'édition du 31 janvier 1997), ces prestations de services sont utilisées ou exploitées à l'endroit où le destinataire a son siège social ou son domicile (principe du domicile), lequel constitue ainsi le critère déterminant pour l'exonération. Lorsque les prestations sont fournies à une

société de domicile étrangère, il se justifie de déterminer si celle-ci est effectivement établie à l'étranger, car de telles sociétés sont fréquemment constituées dans le but d'économiser des impôts par des personnes ayant leur domicile ou leur siège dans un autre pays. A cet égard, il importe notamment de savoir où se trouve le domicile ou le siège des personnes qui contrôlent la société de domicile. C'est pourquoi la notice n°13 fait dépendre l'exonération de la preuve que la société de domicile étrangère est contrôlée par des personnes qui ont elles-mêmes leur domicile ou leur siège à l'étranger. Quoi qu'en dise la recourante, le fait de mettre cette preuve à la charge de l'assujetti qui prétend à l'exonération est conforme aux règles générales et ne conduit nullement à présumer l'existence d'une « fraude à la loi ». La preuve en question peut être rapportée notamment à l'aide du formulaire A, mais aussi d'une autre manière.
Il n'est pas contesté que l'Administration fédérale a la compétence d'édicter des instructions et des prescriptions en relation avec les dispositions d'exécution de la législation. Cela ne découle pas seulement de sa compétence générale en matière d'exécution, mais aussi de l'art. 42 OTVA. Les prescriptions contenues dans la notice n°13 (ch. 6 de l'édition du 30 octobre 1995 et ch. 7 de l'édition du 31 janvier 1997) sont au demeurant appropriées, ainsi qu'il a été dit. Les exigences en matière de preuve sont propres à faire en sorte que seules les prestations fournies à une société qui est effectivement établie à l'étranger soient exonérées et elles apparaissent aussi nécessaires à cette fin. Ces exigences n'occasionnent pas non plus un travail disproportionné à l'assujetti. Au demeurant, il n'est pas exact qu'elles aient été introduites par l'édition du 31 janvier 1997 de la notice précitée: en réalité, cette édition n'a fait que préciser celle du 30 octobre 1995. Déjà dans cette dernière, l'Administration fédérale s'est expressément réservé le droit d'exiger la preuve de l'utilisation ou de l'exploitation à l'étranger. Elle a de plus indiqué que les prestations fournies à des sociétés de domicile étrangères, mais constituées ou dominées par des personnes domiciliées sur territoire suisse, n'étaient pas exonérées, l'assujetti pouvant toutefois être admis à démontrer que les prestations ont tout de même été utilisées ou exploitées à l'étranger. L'édition du 31 janvier 1997 n'a fait que préciser comment la preuve de ce que la société de domicile destinataire des prestations est réellement établie à l'étranger peut être rapportée, à savoir à l'aide du formulaire A. Dans ces conditions, la recourante pouvait et devait savoir déjà en 1995 qu'elle pourrait être amenée à fournir des preuves concernant les détenteurs des droits de participation de la société Y._____ Ltd. D'ailleurs, elle-même n'exclut pas de fournir les preuves exigées, si l'on en juge par le mémoire de recours qu'elle a adressé à l'autorité intimée (p. 5).
Au vu de ce qui précède, le recours est mal fondé en ce qui concerne les prestations effectuées au profit de Y._____ Ltd.
7.
7.1 Concernant les prestations de secrétariat, la recourante soutient que, dans le cas de la fin de l'assujettissement d'un contribuable qui établit les décomptes de TVA selon les contre-prestations reçues, il existe une base légale pour imposer les prestations à soi-même, mais non les créances résultant de prestations de services.
7.2 Il ressort du dossier que la recourante a été radiée du registre des assujettis à la TVA avec effet au 30 septembre 1999. Comme indiqué plus haut (consid. 5), la fin de l'assujettissement a eu pour effet de rendre applicable le mode de décompte selon les contre-prestations convenues. Partant, la créance de TVA - d'un montant de 8'177 fr. 95 - afférente aux prestations de secrétariat que la recourante a facturées à Z._____ le 16 janvier 1997 et le 31 décembre 1998 pour un montant total de 133'992 fr. 30 a pris naissance à ce moment et c'est à bon droit que l'Administration fédérale a opéré une reprise correspondante lors du contrôle fiscal du 12 novembre 1999. Le montant de TVA ne serait pas dû seulement si la recourante parvenait à prouver que les honoraires facturés ne lui ont jamais été versés. Or, tel n'est pas le cas. Le recours est donc mal fondé également sur ce point.
8.
Vu ce qui précède, le recours doit être rejeté. Succombant, la recourante doit supporter les frais judiciaires (art. 156 al. 1, 153 et 153a OJ) et n'a pas droit à des dépens (art. 159 al. 2 OJ).

Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce:
1.
Le recours de droit administratif est rejeté.
2.
Un émolument judiciaire de 3'000 fr. est mis à la charge de la recourante.
3.

Le présent arrêt est communiqué en copie aux mandataires de la recourante, à l'Administration fédérale des contributions, Division principale de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) et à la Commission fédérale de recours en matière de contributions.
Lausanne, le 18 février 2005
Au nom de la IIe Cour de droit public
du Tribunal fédéral suisse
Le président: Le greffier: