



Cour I

A-3547/2009 et A-3552/2009

Arrêt du 12 septembre 2011

Composition

Pascal Mollard (président du collège),
Daniel Riedo, Salome Zimmermann, juges,
Raphaël Bagnoud, greffier.

Parties

X. _____ SA, ***,
représentée par Maître Olivier Weniger, avocat, Etude BMP
Associés, ***,
recourante,

contre

Administration fédérale des contributions AFC,
Division principale de la taxe sur la valeur ajoutée,
Schwarztorstrasse 50, 3003 Berne,
autorité inférieure.

Objet

TVA; prestations de service fournies à des sociétés de domicile (offshore) étrangères (1^{er} trimestre 1999 au 4^{ème} trimestre 2000 [OTVA] et 1^{er} trimestre 2001 au 4^{ème} trimestre 2003 [aLTVA]).

Faits :**A.**

X. _____ *** (ci-après : l'assujettie) ayant pour but social tous services en matière d'armement maritime et en matière d'exploration et de production énergétique et minière, est immatriculée dans le registre de l'Administration fédérale des contributions (AFC) en qualité d'assujettie TVA depuis le 1^{er} janvier 1995.

B.

A la suite de contrôles opérés les 28 novembre 2003, 1^{er} décembre 2003 et 2 avril 2004 auprès de l'assujettie concernant des prestations d'audit, de télécommunications, de représentation et de conseil (financier et technique), l'AFC établit les décomptes complémentaires (DC) n^{os} *** et *** du 7 avril 2004, reconnaissant X. _____ débitrice à son égard des montants de Fr. 216'661.-- et de Fr. 333'462.--, plus intérêts moratoires à compter du 30 avril 2002, dus à titre de taxe sur la valeur ajoutée (TVA) pour les périodes fiscales allant respectivement du 1^{er} trimestre 1999 au 4^e trimestre 2000 et du 1^{er} trimestre 2001 au 4^e trimestre 2003.

C.

Par lettre signature du 7 mai 2004, l'assujettie contesta ces reprises d'impôt et adressa à l'AFC une demande de décision formelle concernant les DC susmentionnés, pour le cas où cette dernière devait les maintenir.

Par décisions formelles du 11 octobre 2004, l'AFC confirma les DC en question.

D.

Par réclamation du 11 novembre 2004, l'assujettie conclut, avec suite de frais et dépens à l'annulation des décisions de l'AFC susmentionnées. Elle contesta d'une part l'application de la pratique développée par l'AFC dans le domaine financier concernant les sociétés de domicile (ou sociétés offshore) et invoqua d'autre part qu'elle avait apporté la preuve que les prestations de services litigieuses avaient été fournies, ainsi qu'utilisées et exploitées à l'étranger. L'assujettie fit en outre valoir que les exigences posées par l'AFC constituaient une violation du principe de l'incorporation consacré en droit international privé suisse.

Par décisions sur réclamation du 29 avril 2009, l'AFC rejeta la réclamation susmentionnée et confirma les créances fiscales contestées.

E.

Reprenant en substance l'argumentation développée devant l'AFC, l'assujettie (ci-après : la recourante) a interjeté recours à l'encontre de ces prononcés par plis recommandés du 29 mai 2009, concluant principalement, sous suite de dépens, à ce qu'elles soient annulées ou réformées en ce sens que le montant d'impôt dû soit fixé à Fr. 0.-- et, subsidiairement, à ce qu'elles soient annulées, la cause étant renvoyée à l'autorité précédente pour nouvelle décision dans le sens des considérants.

Par réponses du 2 septembre 2009, l'AFC a conclu au rejet des recours.

F.

Par mémoires de réplique du 19 janvier 2010, la recourante a confirmé l'intégralité des conclusions prises dans ses recours, sous suite de dépens.

Aux termes de ses dupliques du 25 février 2010, l'AFC a réitéré ses conclusions et conclu au rejet des demandes formulées dans les répliques du 19 janvier 2010, avec suite de frais et dépens.

Les autres faits seront repris, pour autant que besoin, dans les considérants qui suivent.

Droit :**1.**

1.1. Sous réserve des exceptions prévues à l'art. 32 de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal administratif fédéral (LTAF, RS 173.32), celui-ci, en vertu de l'art. 31 de cette loi, connaît des recours contre les décisions au sens de l'art. 5 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA, RS 172.021) prises par les autorités mentionnées aux art. 33 et 34 LTAF. En particulier, les décisions sur réclamation rendues par l'AFC en matière de TVA peuvent être contestées devant le Tribunal administratif fédéral conformément à l'art. 33 let. d LTAF. La procédure est régie par la PA, pour autant que la LTAF n'en dispose pas autrement (art. 37 LTAF).

En l'occurrence, les décisions sur réclamation de l'AFC du 29 avril 2009 ont été notifiées au plus tôt le lendemain à la recourante. Les recours, adressés au Tribunal administratif fédéral en date du 29 mai 2009, interviennent ainsi dans le délai légal prescrit par l'art. 50 al. 1 PA

(cf. également art. 20 al. 1 et 3 PA). En tant qu'ils satisfont en outre aux exigences posées à l'art. 52 PA et qu'ils ne présentent au surplus aucune carence de forme ou de fond, les recours sont recevables, de sorte qu'il y a lieu d'entrer en matière.

1.2.

1.2.1. La loi fédérale du 12 juin 2009 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (LTVA, RS 641.20) est entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2010. Sur le plan matériel, les dispositions de l'ancien droit ainsi que leurs dispositions d'exécution demeurent applicables à tous les faits et rapports juridiques ayant pris naissance avant leur abrogation (art. 112 al. 1 LTVA). Concernant les périodes fiscales allant du 1^{er} trimestre 2001 au 4^e trimestre 2003, ce sont ainsi les dispositions de la loi fédérale du 2 septembre 1999 sur la TVA (aLTVA, RO 2000 1300 et modifications ultérieures), entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2001 (arrêté du Conseil fédéral du 29 mars 2000, RO 2000 1346) et abrogée par la LTVA, qui trouvent application. L'ordonnance du 22 juin 1994 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (OTVA, RO 1994 1464 et les modifications ultérieures), en vigueur jusqu'au 31 décembre 2000, demeure en revanche applicable aux périodes fiscales allant du 1^{er} trimestre 1999 au 4^e trimestre 2000 (art. 93 et 94 aLTVA).

1.2.2. Selon l'art. 113 al. 3 LTVA, le nouveau droit de procédure s'applique en revanche à toutes les procédures pendantes à l'entrée en vigueur de la LTVA. Selon la jurisprudence du Tribunal de céans, cette disposition doit cependant être interprétée de façon restrictive, en ce sens que seules sont applicables aux procédures pendantes les nouvelles règles traitant de la procédure au sens étroit. Le recours à l'art. 113 al. 3 LTVA ne doit donc pas, sous le seul prétexte de règles de procédure, conduire à une application du nouveau droit matériel à des états de faits révolus sous l'ancien droit (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-2387/2007 du 29 juillet 2010 consid. 1.2, A-3190/2008 du 15 juillet 2010 consid. 1.2.2, A-1107/2008 et A-1108/2008 du 15 juin 2010 consid. 1.2.2 et A-1397/2007 du 18 mars 2010 consid. 1.2.2).

La question de l'application des nouvelles règles de procédure serait également susceptible de se poser s'agissant de l'art. 81 LTVA, qui dispose désormais que la PA, à l'exclusion de son art. 2 al. 1, est applicable (al. 1), de même que le principe de la libre appréciation des preuves, étant précisé que l'acceptation d'une preuve ne doit pas dépendre exclusivement de la présentation de moyens de preuve précis (al. 3). Cela étant, dans la mesure où l'interprétation de l'art. 113 al. 3

LTVA n'admet que le nouveau droit de procédure au sens étroit, il prime l'application de l'art. 81 LTVA qui ne contient, lui, aucune règle de droit transitoire. S'agissant de l'appréciation des preuves, l'art. 81 al. 3 LTVA n'entre donc pas en ligne de compte si l'ancien droit matériel (et les règles de procédure y relatives) demeure applicable en vertu de l'art. 113 al. 3 LTVA (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-2387/2007 précité consid. 1.2, A-3190/2008 précité consid. 1.2.2, A-6120/2008 du 18 mai 2010 consid. 1.2.1, A-617/2008 du 31 mars 2010 consid. 3.3 et A-1379/2007 précité consid. 1.2.3).

Par ailleurs, pour les cas pendants, l'art. 81 al. 1 LTVA n'a pas véritablement de portée propre. En effet, il convient de rappeler que l'application de la PA, c'est-à-dire des principes constitutionnels qui y ont trouvé leur expression, est déjà largement la règle devant le Tribunal administratif fédéral (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-710/2007 du 24 septembre 2009 consid. 2.2) et que la non-application des art. 12 ss de cette loi ne signifie en aucun cas l'exclusion des mesures d'instruction qui y sont énumérées (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-2387/2007 précité consid. 1.2, A-3190/2008 du 15 juillet 2010 consid. 1.2.2, A-5078/2008 du 26 mai 2010 consid. 2.1 *in fine* et A-4785/2007 du 23 février 2010 consid. 5.5; cf. également Message du Conseil fédéral sur la simplification de la TVA du 25 juin 2008, Feuille fédérale [FF] 2008 p. 6394 s.; PASCAL MOLLARD/XAVIER OBERSON/ANNE TISSOT BENEDETTO, *Traité TVA, Bâle 2009*, ch. 157 p. 1126).

1.3. D'après l'art. 24 de la Loi 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/MICHAEL BEUSCH/ LORENZ KNEUBÜHLER, *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, Bâle 2008, n° 3.17). Une telle solution répond en effet à un souci d'économie de procédure et correspond en outre à l'intérêt de toutes les parties (ATF 122 II 368 consid. 1a; voir aussi les arrêts du Tribunal administratif fédéral A-313/2007 du 18 septembre 2009 consid. 2.2 et A-1656/2006 à A-1659/2006 du 19 mars 2009 consid. 1.3).

En l'occurrence, la recourante, qui agit par l'intermédiaire d'un seul et même mandataire dans les deux causes, a interjeté en date du 29 mai 2009 deux recours à l'encontre de deux décisions sur réclamation rendues par l'AFC le 29 avril 2009 et concernant des opérations réalisées dans un contexte identique. Les recours ont certes trait à des périodes

fiscales distinctes, soumises à des régimes différents, le premier étant en effet traité sous l'angle de l'OTVA, le second sous l'angle de l'aLTVA. Il n'en demeure pas moins qu'ils présentent une étroite unité dans les faits et posent en outre la même question juridique, à savoir celle du traitement, sur le plan de la TVA, des prestations de services fournies à un destinataire ayant son siège social ou son domicile à l'étranger (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_743/2007 et 2C_744/2007 du 9 juillet 2008 consid. 1; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1559/2006 et A-1560/2006 du 2 décembre 2008 consid. 1.3). Dans sa demande de décision formelle du 7 mai 2004 et dans sa réclamation du 11 novembre 2004, la recourante a du reste traité les deux procédures de façon conjointe. Il apparaît dès lors judicieux de ne rendre qu'une seule et même décision en la matière, soit de procéder à une jonction de cause, sans qu'il se justifie de rendre, au surplus, une décision incidente de jonction séparément susceptible de recours, celle-ci ne pouvant pas causer de préjudice irréparable (art. 46 al. 1 let. a PA *a contrario*).

1.4. Reste à définir l'objet du litige, lequel tend exclusivement à déterminer si les prestations litigieuses, que la recourante a effectuées en faveur des sociétés de domicile sises à l'étranger, doivent être soumises à la TVA.

A cette fin, il sera en premier lieu brièvement traité des notions de prestation imposable, sous l'angle de l'OTVA et de la aLTVA (consid. 2). Il s'agira ensuite du traitement des prestations de services fournies par un prestataire établi en Suisse à un destinataire sis à l'étranger, sous l'angle de l'OTVA (consid. 3) et de la aLTVA (consid. 4), en particulier en lien avec la problématique des sociétés offshore. Il sera également question de l'articulation entre le principe inquisitoire et les règles sur la répartition du fardeau de la preuve en matière fiscale, ainsi que de l'évolution intervenue dans le domaine de la TVA en matière de formalisme (consid. 5). Il y aura enfin lieu d'en tirer les conséquences qui s'imposent au cas d'espèce (consid. 6).

2.

Aux termes de l'art. 4 let. b OTVA, respectivement de l'art. 5 let. b aLTVA, sont soumises à l'impôt, pour autant qu'elles ne soient pas expressément exclues de son champ (recte : exonérées au sens impropre) en vertu de l'art. 14 OTVA, respectivement de l'art. 18 aLTVA, les prestations de services effectuées par des assujettis à titre onéreux sur le territoire suisse (cf. ATF 126 II 249 consid. 4a, 443 consid. 6a; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-3190/2008 précité consid. 2.1; DANIEL RIEDO, Vom

Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Berne 1999, ch. 6, p. 223 ss, en particulier ch. 6.4.2, p. 239 ss; IVO P. BAUMGARTNER, in *Mwst.com*, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Bâle 2000, n. 6 et 8 *ad* art. 33 al. 1 et 2).

Selon l'art. 6 al. 1 OTVA, respectivement l'art. 7 al. 1 aLTVA, est considérée comme prestation de services toute prestation qui ne constitue pas la livraison d'un bien

3.

3.1. En tant qu'impôt ayant pour objet la dépense de consommation des particuliers, la TVA doit être prélevée au moment et au lieu où la prestation est consommée. C'est pourquoi, lorsque la prestation est fournie dans un pays (pays d'origine) et consommée dans un autre (pays de destination), la TVA doit être prélevée dans ce dernier (principe du pays de destination, aussi appelé « principe de l'imposition dans le pays de destination »). Ce principe peut être mis en oeuvre de deux manières. Selon la première méthode, les biens et les services sont assujettis à la taxe, mais font l'objet d'une exonération proprement dite, soit d'une imposition au taux zéro, dans le pays d'origine; leur exportation donne droit à la déduction de la charge fiscale préalable. Les biens et services sont imposés dans le pays de destination. L'autre méthode consiste à définir le lieu de l'opération imposable de telle manière que celle-ci soit soumise à la souveraineté fiscale du pays de destination. L'opération n'est alors passible de la TVA que dans ce pays, qui est également celui de la consommation des biens et services; l'impôt préalable peut néanmoins être déduit dans le pays d'origine (cf. JEAN-MARC RIVIER/ANNIE ROCHAT PAUCHARD, *Droit fiscal suisse, La taxe sur la valeur ajoutée*, Lausanne 2000, p. 3, 22 et 259; ATF 133 II 153 consid. 3; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1107/2008 et A-1108/2008 précité consid. 4.1).

3.2. Comme déjà dit, l'art. 4 let. b OTVA soumet à l'impôt notamment les prestations de services fournies à titre onéreux sur territoire suisse. Intitulé "Lieu des prestations de services", l'art. 12 al. 1 OTVA dispose qu'en règle générale, 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. Ainsi, en vertu des art. 4 et 12 al. 1 OTVA, les prestations de services qu'un prestataire suisse fournit à un

destinataire ayant son siège ou son domicile à l'étranger sont en principe localisées en Suisse et donc imposables (ATF 133 II 153 consid. 4.1; arrêt du Tribunal fédéral 2C_458/2009 du 26 mars 2010 consid. 2.2.1; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1107/2008 et A-1108/2008 précité consid. 4.2 et A-680/2007 du 8 juin 2009 consid. 4.1; décision de la Commission fédérale de recours en matière de contributions [CRC] 2001-130 du 8 octobre 2003 *in* JAAC 68.53 consid. 5b et les références citées).

3.3. Parmi les opérations qui sont exonérées de l'impôt, avec droit à la déduction de l'impôt préalable, l'art. 15 OTVA mentionne « d'autres prestations de services [que celles énumérées aux lettres précédentes] 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 » (al. 2 let. I). Cette disposition réalise le principe du pays de destination en suivant la première des deux méthodes décrites ci-dessus (cf. consid. 3.1). 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 (cf. ATF 133 II 153 consid. 4.1; arrêt du Tribunal fédéral 2C_458/2009 précité consid. 2.2.1; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1107/2008 et A-1108/2008 précité consid. 4.3 et A-680/2007 précité consid. 4.2).

3.4. Le lieu d'utilisation ou d'exploitation des prestations de services visées par l'art. 15 al. 2 let. I OTVA est réglé par les Instructions à l'usage des assujettis TVA (ch. 557a ss des Instructions 1997) et, de manière plus détaillée, par la notice n° 13 de l'AFC concernant l'exonération de certaines prestations de services fournies à l'étranger ou acquises de l'étranger dans sa teneur au 31 janvier 1997 ([ci-après: la notice n° 13] ch. 2; cf. ATF 133 II 153 consid. 4.2; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1107/2008 et A-1108/2008 précité consid. 4.3.3). Concernant les prestations de services dites immatérielles, leur utilisation ou leur exploitation est ainsi réputée avoir lieu à l'endroit où leur destinataire a son siège ou son domicile (principe du domicile; cf. également XAVIER OBERSON, Qualification et localisation des services internationaux en matière de TVA, *in* Archives de droit fiscal suisse [ASA] 69 p. 403 ss [ci-après : ASA 69 p. 403 ss], p. 415).

3.5. Selon l'art. 16 al. 1 2^e phrase OTVA, le droit à l'exonération des prestations de services fournies à l'étranger doit être prouvé par des

documents comptables et des pièces justificatives. Le Département fédéral des finances (DFF) décide de quelle manière l'assujetti doit fournir la preuve (art. 16 al. 2, 1^{re} phrase OTVA). Il sied à cet égard de relever que l'art. 81 LTVA n'a aucune incidence sur l'application de l'art. 16 OTVA, qui continue à être pertinent pour les procédures pendantes au 1^{er} janvier 2010 et portant sur des faits et rapports juridiques ayant pris naissance avant le 1^{er} janvier 2001 (cf. consid. 1.2.2 ci-avant; cf. également arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1107/2008 et A-1108/2008 précité consid. 4.4.1 et A-617/2008 précité consid. 3.3 et 3.4 et les références citées).

Dans la mesure où elle met le fardeau de la preuve à la charge de l'assujetti, cette règle 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 (cf. ATF 133 II 153 consid. 4.3; arrêt du Tribunal fédéral 2A.534/2004 du 18 février 2005 consid. 4.1, 2A.269/2005 du 21 mars 2006 consid. 4 et 2A.507/2002 du 31 mars 2004 consid. 3.3; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1656/2006 à A-1659/2006 précité consid. 4.3.2, A-1505/2006 du 25 septembre 2008 consid. 3.1.4.1 et A-502/2007 du 26 mai 2008 consid. 3.5; XAVIER OBERSON/ANNIE ROCHAT PAUCHARD, La jurisprudence du Tribunal fédéral en matière de TVA rendue en 2001, *in* ASA 72 p. 27 ss spéc. p. 33).

Les exigences en matière de preuve sont précisées dans les Instructions 1997 à l'égard des assujettis, qui prescrivent les pièces à produire, ainsi que les indications que celles-ci doivent comporter (ch. 567; cf. également les Instructions 1994 à l'usage des assujettis TVA, ch. 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 (ATF 133 II 153 consid. 4.3; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1107/2008 et A-1108/2008 précité consid. 4.2.2; concernant les services de management, cf. également la notice n° 13 p. 5).

3.6.

3.6.1. Les sociétés offshore sont définies comme des sociétés d'investissement passives qui possèdent uniquement un siège statutaire,

ne disposent d'aucune infrastructure ni de personnel propre, n'exercent aucune activité à proprement parler, se limitent à se présenter en tant que détenteur d'un compte pour la réception d'argent ou en tant que propriétaire de fortune (par ex. un portefeuille de titres) et se voient fournir des prestations de services qui ne consistent, en règle générale, qu'en la gestion des valeurs patrimoniales qui sont en leur propriété (cf. la brochure n° 14 de l'AFC, "Finance", septembre 2000 [ci-après: la brochure n° 14], ch. 5.4; PER PROD'HOM, La notion de destinataire des services immatériels – Orphée au royaume de la TVA [2^{ème} partie], *in* l'Expert comptable suisse 2002, p. 262; cf. également arrêt du Tribunal administratif fédéral A-2387/2007 précité consid. 4.2.1).

3.6.2. Dans la mesure où il apparaît que les sociétés de domicile étrangères sont fréquemment constituées dans le but d'économiser des impôts par des personnes ayant leur domicile ou leur siège dans un autre pays, la pratique a été conduite à leur réserver un traitement spécifique, sous l'angle des art. 15 al. 2 let. I et 16 OTVA. Le traitement des prestations de services fournies à des sociétés offshore dépend ainsi premièrement du domicile ou du siège des détenteurs de la majorité des droits de participation des sociétés en question. Les prestations de services énumérées sous ch. 2, let. c de la notice n° 13 (cf. p. 3 ss) fournies à des sociétés de domicile étrangères ne sont ainsi exonérées que si le domicile ou le siège de l'ensemble des personnes qui détiennent la majorité des droits de participation de la société en question se trouve également à l'étranger. Sont en revanche soumises à l'impôt les mêmes prestations fournies à de telles sociétés dominées par des personnes domiciliées ou sises sur le territoire suisse (cf. la notice n° 13 ch. 7).

Il y a ainsi « Durchgriff » ou transparence de la société de domicile étrangère, en ce sens que les ayants droit économiques de la société, et non celle-ci, déterminent le sort fiscal des prestations (cf. la notice n° 13 ch. 7, ainsi que la notice n° 6 de l'AFC concernant les prestations de services transfrontalières, valable à partir du 1^{er} janvier 2001 [notice n° 6], ch. 3.2.6, qui renvoie à la brochure n° 14, ch. 5.4). Cette approche a été examinée et expressément approuvée par la jurisprudence (arrêt du Tribunal fédéral 2A.534/2004 précité consid. 4.3; décision de la CRC 2002-105 du 2 août 2004 ch. 23; cf. également, arrêt du Tribunal administratif fédéral A-2387/2007 précité consid. 4.2.2.1 et 5.1.1.2; ASA 69 p. 403 ss, p. 417; PROD'HOM, *op. cit.*, p. 262).

3.6.3. L'assujetti peut toutefois apporter la preuve que les prestations en question sont malgré tout utilisées ou exploitées à l'étranger, soit que le

détenteur de la majorité des droits de participation de la société en question, sur territoire suisse, est également une société de domicile étrangère et que, de plus, le siège social ou le domicile des personnes disposant de la majorité des droits de participation de celle-ci est à l'étranger (cf. la notice n° 13 ch. 7; ASA 69 p. 403 ss, p. 417; PROD'HOM, op. cit., p. 262; arrêt du Tribunal fédéral 2A.534/2004 précité consid. 4.3 et 6). Il peut également démontrer que les prestations en cause sont fournies non pas à une société d'investissement passive, mais à une entreprise active, c'est-à-dire qui réalise par elle-même une activité commerciale au lieu de son siège, à raison de laquelle elle est notamment en mesure de fournir des prestations vis-à-vis de tiers. Cette dernière preuve peut notamment être apportée en démontrant que la société en question emploie et rétribue du personnel, loue ou possède des locaux. De plus, il existe encore la possibilité de prouver que, de par leur nature, les prestations de services fournies ne peuvent l'être qu'à des sociétés actives (p. ex. conseil pour réorganiser les processus de production au sein d'une entreprise; cf. notice n° 13, ch. 7; cf. également la notice n° 6 de l'AFC concernant les prestations de services transfrontalières, ch. 3.2.6, qui renvoie à la brochure n° 14, ch. 5.4; arrêt du Tribunal fédéral 2A.534/2004 précité consid. 4.3 et 2C_195/2007 du 8 janvier 2008 consid. 2.3 et 2.4; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-2387/2007 précité consid. 4.2.2.2 et A-6971/2008 du 8 juin 2009 consid. 5.1.3; PROD'HOM, op. cit., p. 262). Le Tribunal a déjà eu l'occasion d'exprimer que 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 » (arrêt du Tribunal fédéral 2A.534/2004 précité consid. 6.2).

4.

Ainsi qu'il a déjà été dit, l'art. 5 aLTVA soumet à l'impôt notamment les prestations de services fournies à titre onéreux sur le territoire suisse (let. b).

4.1. Intitulé « Lieu de la prestation de services », l'art. 14 aLTVA dispose à son al. 1 que – sous réserve des al. 2 et 3 – est réputé lieu de la prestation de services l'endroit où le prestataire a 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 (cf. ATF 133 II 153 consid. 5.1; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-2387/2007 précité consid. 2.3.2, A-3190/2008 précité consid. 5.2.1 et A-

1107/2008 et A-1108/2008 précité consid. 5.1.1; MOLLARD/OBERSON/BENEDETTO, op. cit., ch. 142 p. 207).

4.2. L'art. 14 al. 3 aLTVA établit pour sa part une liste exhaustive de prestations de services - dites immatérielles (cf. ASA 69 p. 403 ss, spéc. p. 414) - qui sont localisées à l'endroit où le destinataire a le siège de son activité économique ou un établissement stable pour lequel les prestations de services sont fournies 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 (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-3190/2008 précité consid. 5.2.3.1, A-1107/2008 et A-1108/2008 précité consid. 5.1.3 et A-1558/2006 du 3 décembre 2009 consid. 4.3; ALOIS CAMENZIND, in: mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Bâle/Genève/Munich 2000, ch. 20 et 90 ad art. 14 aLTVA).

En tant qu'il dispose, pour la liste des prestations de services qu'il dresse, que le lieu de la prestation se détermine en fonction du destinataire et non du prestataire, l'art. 14 al. 3 aLTVA fait exception à la règle générale. Dès le moment où leur destinataire se trouve à l'étranger, les prestations visées à l'art. 14 al. 3 aLTVA sont localisées à l'étranger et, partant, ne sont pas imposables en Suisse, conformément au principe du pays de destination (cf. consid. 3.1 ci-avant; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-3190/2008 précité consid. 5.2.3.1, A-1107/2008 et A-1108/2008 précité consid. 5.1.3 et A-617/2008 précité consid. 3.1). Conformément à l'art. 38 al. 3 aLTVA, le prestataire de services sis en Suisse peut également récupérer l'impôt préalable

4.3. Selon l'art. 20 al. 1 3^e phrase aLTVA, pour les prestations de services fournies à l'étranger, le droit à l'exonération doit être prouvé par des documents comptables et des pièces justificatives. Le DFF règle les modalités de la preuve que l'assujetti doit rapporter pour obtenir la reconnaissance de la fourniture de prestations de services à l'étranger (art. 20 al. 2 aLTVA). Il sied encore de relever que la règle de l'art. 20 aLTVA, qui met le fardeau de la preuve à la charge de l'assujetti, correspond, tout comme l'art. 16 al. 1 OTVA, 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 (cf. consid. 3.5.1 ci-avant et les références citées). A cet égard, il s'impose de rappeler que l'entrée en vigueur, le 1^{er} janvier 2010, de la LTVA n'a aucune incidence sur l'application de l'art. 20 aLTVA, cette

disposition continuant à être pertinente pour les procédures pendantes au 1^{er} janvier 2010 (cf. consid. 1.2.2 et 3.5 ci-avant; cf. également arrêts du Tribunal administratif fédéral A-2387/2007 précité consid. 2.4.3, A-1107/2008 et A-1108/2008 précité consid. 5.2.1 et A-617/2008 précité consid. 3.3 et 3.4).

A leur ch. 388, les Instructions 2001 sur la TVA contiennent des précisions qui sont en substance identiques à celles des Instructions 1997 et 1994 (cf. consid. 3.5 ci-avant). Les documents doivent notamment renseigner de manière détaillée sur le genre des prestations fournies, ce qui revêt une importance particulière dans la mesure où cela détermine leur rattachement local et, partant, leur soumission à la TVA suisse (cf. art. 14 aLTVA; ATF 133 II 153 consid. 5.2; arrêts du Tribunal fédéral 2C_614/2007 du 17 mars 2008 consid. 3.3 et 2A.478/2005 du 8 mai 2006 consid. 4.4; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1107/2008 et A-1108/2008 précité consid. 5.2.2 et A-617/2008 précité consid. 3.2). On peut ainsi affirmer que le passage du système de l'OTVA à celui de l'aLTVA n'a pas apporté de modification du point de vue des exigences de preuve.

4.4.

4.4.1. Concernant la fourniture de prestations de services à des sociétés de domicile sises à l'étranger, leur traitement dépend, comme sous l'OTVA (cf. consid. 3.6.2 ci-avant et références citées), du domicile ou du siège des personnes qui détiennent la majorité des droits de participation des sociétés en question. Si le domicile de l'ensemble des personnes qui détiennent la majorité des droits de participation d'une société offshore se trouve à l'étranger, les prestations de services énumérées à l'art. 14 al. 3 aLTVA (et donc localisées à l'endroit où le destinataire a le siège de son activité économique) fournies à cette société sise à l'étranger sont réputées être fournies à l'étranger et, de ce fait, ne sont pas soumises à l'impôt. Sont en revanche soumises à l'impôt les mêmes prestations fournies à de telles sociétés dominées par des personnes domiciliées sur le territoire suisse, sous réserve d'apporter la preuve que le lieu des prestations en question se trouve à l'étranger, soit que le détenteur de la majorité des droits de participation de la société en question, sur territoire suisse, est également une société de domicile étrangère et que celle-ci est dominée par des personnes domiciliées ou sises à l'étranger (cf. notice n° 6, ch. 3.2.6, qui renvoie à la brochure n° 14 ch. 5.4; ASA 69 p. 403 ss, p. 417; PROD'HOM, op. cit., p. 262; arrêt du Tribunal fédéral 2A.534/2004 précité consid. 4.3 et 6).

4.4.2. Comme sous le régime de l'OTVA (cf. consid. 3.6.3 ci-avant), le principe de transparence ne saurait être pris en considération si l'assujetti peut prouver que les prestations de services en cause sont effectuées en faveur d'une entreprise active, soit à une entreprise qui réalise, par elle-même, une activité commerciale au lieu de son siège, à raison de laquelle elle est notamment en mesure de fournir des prestations vis-à-vis de tiers. Cette preuve peut notamment être apportée en démontrant que cette société emploie et rétribue du personnel, loue ou possède des locaux. De plus, il existe encore la possibilité de prouver que, de par leur nature, les prestations de services fournies ne peuvent l'être qu'à des sociétés actives (cf. la brochure n° 14 ch. 5.4; PROD'HOM, op. cit., p. 262; arrêt du Tribunal fédéral 2C_195/2007 précité consid. 2.3 et 2.4; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-2387/2007 précité consid. 4.2.2.2 et A-6971/2008 précité consid. 5.1.3).

5.

5.1. Conformément à la maxime inquisitoire, le Tribunal administratif fédéral établit les faits et apprécie les preuves d'office et librement (cf. art. 12 et 62 al. 4 PA). Une fois les investigations requises terminées, et après une libre appréciation des preuves en sa possession, l'autorité saisie se trouve à un carrefour: si elle estime que l'état de fait est clair et que sa conviction est acquise, elle peut rendre sa décision. En revanche, si la conviction de l'autorité n'est pas acquise, elle doit résoudre le litige en appliquant les règles sur la répartition du fardeau de la preuve, dont le principe général, ainsi qu'il a déjà été exposé, veut qu'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 (cf. consid. 3.5.1 ci-avant et les références citées; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-5927/2007 du 3 septembre 2010 consid. 3.1 et A-6120/2008 du 14 mai 2010 consid. 1.3.2 et 1.3.3; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, op. cit., ch. 3.140 ss).

5.2.

5.2.1. La nouvelle du 24 mai 2006 (RO 2006 2353) de l'ordonnance du 29 mars 2000 relative à la loi sur la TVA (aOLTVA, RO 2000 1347 et modifications ultérieures) a introduit une section 14a intitulée « Traitement des vices de forme » qui comporte le seul art. 45a, ainsi qu'une section 7a intitulée « Facturation », dont l'unique disposition est l'art. 15a. Cette nouvelle est entrée en vigueur le 1^{er} juillet 2006. Toutefois, dans sa communication concernant la pratique du 27 octobre 2006, à

propos du traitement des vices de forme (consultable sur le site internet de l'AFC [www.estv.admin.ch], sous rubrique documentation, Taxe sur la valeur ajoutée, LTVA jusqu'à 2009, Communications concernant la pratique), l'AFC a indiqué qu'elle n'appliquerait pas ces dispositions uniquement pour l'avenir, mais également de manière rétroactive, pour toutes les contestations pendantes au 1^{er} juillet 2006 (p. 2). Suivant l'intention du Conseil fédéral, la jurisprudence a déjà observé que ces nouvelles normes, qui mettent un frein à une application excessivement rigide des prescriptions formelles de la loi, s'appliquent également aux cas encore pendants, soit aussi bien ceux soumis à la aLTVA que ceux régis par l'OTVA (cf. arrêts du Tribunal fédéral 2C.263/2007 du 24 août 2007 consid. 4 et 2C_614/2007 du 17 mars 2007 consid. 3.5; plus réservé, ATF 133 II 153 consid. 7.4; cf. également arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1107/2008 et A-1108/2008 précité consid. 6.1, A-1559/2006 et A-1560/2006 précité consid. 3.3 et A-502/2007 précité consid. 4.2 et références citées).

5.2.2. De manière générale, l'art. 45a aOLTVA dispose qu'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 cette même ordonnance, sur l'établissement de justificatifs. Cela étant, il convient de garder à l'esprit que l'art. 45a aOLTVA concerne uniquement les vices de forme, mais ne protège aucunement le contribuable contre l'existence d'un véritable vice matériel ou l'absence de réalisation des conditions matérielles (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1107/2008 et A-1108/2008 précité consid. 6.2, A-6048/2008 du 10 décembre 2009 consid. 3.3 et A-1505/2006 précité consid. 3.2.2 et les références citées). Dès lors, cette disposition ne change rien au fait qu'il incombe à l'assujetti qui soutient que des prestations sont fournies à un destinataire ayant son siège social à l'étranger au sens de l'art. 15 al. 2 let. I OTVA, respectivement localisées à l'étranger au sens de l'art. 14 al. 3 aLTVA, d'en apporter la preuve. La règle selon laquelle la preuve de l'exportation de prestations de services ne peut être rapportée à l'aide de documents établis après coup, à la suite d'un contrôle fiscal, ne s'en trouve pas affectée non plus (cf. ATF 133 II 153 consid. 7.2 et 7.4; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1107/2008 et A-1108/2008 précité consid. 6.3 et A-1505/2006 précité consid. 3.2.3).

6.

6.1. En l'espèce, il n'est pas litigieux que la recourante a effectué des prestations de service immatérielles en faveur de plusieurs sociétés sises

à l'étranger, qui sont en principe réputées utilisées ou exploitées au sens de l'art. 15 al. 2 let. I OTVA, respectivement localisées au sens de l'art. 14 al. 3 aLTVA, à l'endroit où le destinataire a son siège social (cf. consid. 3.4 et 4.2 ci-avant). Il n'est en outre pas contesté que les sociétés auxquelles les prestations litigieuses ont été fournies sont des sociétés offshore sises soit au ***, soit à ***, ni que ces sociétés sont détenues par une autre société de domicile étrangère, également sise à ***, qui est elle-même majoritairement détenue par une personne physique domiciliée en Suisse.

Le traitement fiscal des prestations fournies à des sociétés offshore dépendant en définitive du lieu du domicile du détenteur de la majorité des droits de participation, conformément au principe de transparence (cf. consid. 3.6.2 et 4.4.1 ci-avant), il s'agit en l'occurrence de constater que les prestations litigieuses ne peuvent en principe pas bénéficier de l'exonération prévue par l'art. 15 al. 2 let. I OTVA, respectivement qu'elles n'ont pas été fournies à l'étranger au sens de l'art. 14 al. 3 aLTVA, mais doivent être soumises à l'impôt.

6.2. Il n'y a toutefois pas « Durchgriff » si les sociétés de domicile étrangères auxquelles les prestations litigieuses ont été fournies sont des entreprises actives (cf. consid. 3.6.3 et 4.4.2 ci-avant). Tel n'est toutefois pas le cas en l'espèce. De nombreux indices, non contestés par la recourante, permettent en effet de conclure que les sociétés en question n'ont pas réalisé, à tout le moins par elles-mêmes, d'activité commerciale durant les périodes fiscales litigieuses. Il en va notamment ainsi du fait qu'elles sont sises soit à ***, soit au ***, où il apparaît peu probable qu'elles aient pu développer les activités de haute valeur ajoutée alléguées par la recourante. Il apparaît en outre que durant les périodes litigieuses, ces sociétés ne disposaient ni de personnel ni d'infrastructures propres, à tout le moins dans l'Etat dans lequel elles sont respectivement sises, circonstance dont le tribunal fédéral a eu l'occasion de souligner l'importance pour juger du caractère passif d'une entreprise (cf. arrêt 2C_195/2007 du 8 janvier 2008 consid. 2.4).

Il ressort en outre des seuls comptes des sociétés destinataires produits par la recourante concernant les périodes litigieuses, à savoir ceux des exercices 2002 et 2003, que ces sociétés n'ont réalisé aucun revenu afférent aux activités prétendument exercées, à l'exception de l'une d'entre elles, dont il n'est cependant pas établi qu'elle ait réalisé par elle-même les revenus en question, ainsi qu'il va être démontré ci-dessous (cf. consid. 6.3 ci-après). A cela s'ajoute le fait que les contrats conclus

entre la recourante et les sociétés destinataires des prestations litigieuses ont été signés non par les sociétés en question, mais par des personnes spécialement mandatées à cet effet et, relativement à l'une de ces sociétés, que les décisions la concernant n'étaient en outre pas prises au lieu de son siège, mais au ***.

6.3. Par surabondance, il sied de rappeler que dans l'hypothèse où les indices susmentionnés (cf. consid. 6.2 ci-avant) ne suffisaient pas, à eux-seuls, à emporter la conviction de l'autorité, il appartiendrait alors à la recourante, qui allègue que les prestations litigieuses ont été utilisées à l'étranger au sens de l'art. 15 al. 2 let. I OTVA, respectivement qu'elles sont localisées à l'étranger au sens de l'art. 14 al. 3 aLTVA, de prouver qu'elles ont été effectuées en faveur d'entreprises actives, conformément aux règles générales sur la répartition du fardeau de la preuve en matière fiscale, qui seraient alors applicables (cf. consid. 5.1 ci-avant). Or, contrairement à ce qu'elle prétend, la recourante n'a nullement apporté une telle preuve.

Les pièces versées par la recourante se réduisent en effet, pour une grande partie, à de simples allégations et/ou présentations de fait (liste de projets, historique des sociétés, photos de prétendus chantiers, etc.) nullement étayées par des documents justificatifs à même de prouver que les sociétés ont réalisé, au lieu de leur siège respectif, une activité commerciale à raison de laquelle elles auraient notamment été à même de fournir des prestations vis-à-vis de tiers. Il sied également de remarquer que certaines pièces ont été établies postérieurement aux périodes fiscales concernées et ont dès lors, sur le plan fiscal, une valeur probante quasi nulle (cf. consid. 5.2.2 ci-avant; cf. également arrêt du Tribunal fédéral 2C_614/2007 du 17 mars 2008 consid. 3.4; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-502/2007 précité consid. 5.2.1). Ainsi, il n'est notamment pas relevant que l'une des sociétés destinataires ait, en 2005, engagé une personne chargée de la direction du projet, dans la mesure où cette personne ne travaillait en effet pas pour cette société durant les périodes litigieuses.

La recourante n'a en particulier pas démontré que les sociétés offshore auxquelles elle a fourni les prestations litigieuses auraient réalisé, par elles-mêmes, des revenus de leurs prétendues activités. Ainsi qu'il a été exposé (cf. consid. 6.2 ci-avant), les seuls comptes produits par la recourante, qui concernent exclusivement les charges de ces sociétés, donnent en effet à penser que les sociétés en question n'ont réalisé aucun produit, à l'exception de l'une d'elles. Concernant toutefois les

revenus comptabilisés par celle-ci en 2003, il sied de constater, au vu des circonstances décrites ci-dessus (cf. consid. 6.2 ci-avant), notamment du fait que cette société ne disposait ni d'infrastructures ni de personnel propres au lieu de son siège, ainsi que des déclarations de la recourante, desquelles il ressort que cette société n'a jamais agi sans la collaboration d'une société tierce (cf. allégués 27 ss du recours concernant les périodes fiscales allant du 1^{er} trimestre 2001 au 4^e trimestre 2003), que la preuve que ces revenus provenaient d'une activité que cette société aurait réalisée par elle-même, c'est-à-dire au moyen de sa propre infrastructure, n'a pas été apportée. Cela vaut d'autant plus que cette société est sise à ***; dès lors, afin d'éviter les abus, tant en matière commerciale que fiscale, la plus grande circonspection s'impose (cf. notamment ATF 120 III 147 *in* ASA 63 661 ss consid. 6b).

Concernant en outre le contrat conclu entre l'une des sociétés offshore et le Département d'étude géologique et d'exploitation minière du *** que la recourante a produit, il y a lieu de relever que les autres documents versés par cette dernière dans ce contexte, à savoir notamment le memorandum d'information et les différents rapports, ont tous été établis par une société tierce. Il paraît dès lors hautement probable que la recourante ait délégué l'ensemble des tâches découlant dudit contrat à cette société. Dans ces conditions, il s'agit de constater que la recourante n'a pas apporté la preuve que la société offshore en question était une entreprise active, soit qu'elle aurait réalisé par elle-même, par ses propres moyens, l'activité commerciale découlant du contrat en question.

Le fait que la recourante ait fourni à ces sociétés des prestations de service à titre onéreux ne suffit au surplus pas, en soi, à démontrer qu'il s'agit en l'occurrence d'entreprises actives (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6971/2008 précité consid. 5.1.3). Elle ne saurait enfin tirer aucun argument de l'introduction du nouvel art. 45a OTVA, qui ne modifie rien au fait qu'il appartient à l'assujetti de prouver que des prestations ont été fournies à l'étranger (cf. consid. 5.2.2 ci-avant). La recourante n'a ainsi pas apporté la preuve que les prestations litigieuses ont été fournies à des entreprises actives et doit en supporter les conséquences. C'est dès lors à raison que l'AFC a considéré que les prestations litigieuses avaient été fournies sur territoire suisse et devaient être soumises à l'impôt. Partant, les reprises fiscales qu'elle a effectuées s'avèrent justifiées et les recours doivent être rejetés.

6.4. Dans la mesure où ils sont pertinents, les arguments de la recourante qui n'ont pas encore été traités ne résistent pas à l'examen.

6.4.1. La recourante fait valoir que la brochure n° 14, qui a trait au secteur financier, ne serait pas applicable dans les cas présents, qui concernent des sociétés actives dans les domaines minier, automobile, maritime et alimentaire, et que l'on ne saurait dès lors leur appliquer les principes relatifs au traitement fiscal des prestations fournies à des sociétés offshore sises à l'étranger (cf. consid. 3.6 et 5.2.2 ci-avant).

Ainsi qu'il a été exposé (cf. consid. 6.3 ci-avant), il sied en premier lieu de relever à cet égard que la recourante n'a en l'occurrence nullement apporté la preuve que les sociétés auxquelles elle a fourni les prestations litigieuses n'étaient pas de pures sociétés d'investissement passives, mais exerçaient réellement une activité commerciale dans les domaines respectivement allégués. Il ressort en outre clairement de la notice n° 13 dans ses versions au 17 juillet 2005, au 30 octobre 2005 et au 31 janvier 1997, ainsi que de la brochure n° 14 dans ses versions de septembre 2000 et de septembre 2009, que ces principes ont toujours été applicables à l'ensemble des prestations de services fournies à des sociétés de domicile étrangères. Le Tribunal fédéral et l'autorité de céans ont par ailleurs déjà eu l'occasion de confirmer que ces principes s'appliquaient également aux prestations de service non financières (cf. notamment arrêt du Tribunal fédéral 2C_195/2007 précité consid. 2.4; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-2387/2007 précité consid. 4.2 et 5.1.1.2 et A-6971/2008 précité consid. 5.1.3).

6.4.2. La recourante se réfère en outre à des arrêts du Tribunal fédéral et de l'autorité de céans (arrêt du Tribunal fédéral 2A.534/2004 précité consid. 4.3 et arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1418/2006 du 14 mai 2008 consid. 5.4.2), aux termes desquels les prestations fournies à des sociétés offshore contrôlées par des personnes sises ou domiciliées en Suisse sont soumises à l'impôt, sous réserve d'apporter la preuve que ces prestations sont utilisées ou exploitées à l'étranger. Selon elle, les prestations litigieuses, de par leur nature, ne pourraient être utilisées ou exploitées qu'à l'étranger et ne seraient en conséquence pas imposables en Suisse.

Il sied d'abord de relever à ce propos qu'en réservant dite preuve, les arrêts susmentionnés, qui reprennent les principes relatifs aux sociétés offshore développés dans la notice n° 13 (ch. 7) et la notice n° 6 (ch. 3.2.6 qui renvoie expressément à la brochure n° 14), font référence à la possibilité, pour l'assujetti, de démontrer que la personne en Suisse qui détient la majorité des droits de participation de la société offshore à laquelle les prestations ont été fournies est également une société de

domicile et que ses ayants droit économiques sont situés à l'étranger (cf. consid. 3.6.3 et 4.4.1 ci-avant). Or, tel n'est en l'occurrence manifestement pas le cas, les sociétés de domicile étrangères en question étant en effet, en définitive, détenues par une personne physique domiciliée en Suisse.

La nature de la prestation, circonstance qui peut se révéler relevante pour juger du caractère actif ou passif d'une société (cf. consid. 3.6.3 et 4.4.2 ci-avant), n'est en revanche pas déterminante pour apporter la preuve de l'utilisation ou de l'exploitation à l'étranger de prestations de services. Il ne peut en effet être *a priori* exclu que des prestations de services dans le domaine maritime soient par exemple échangées entre des entreprises actives dans ce secteur sur territoire suisse et ce, bien que la Suisse ne soit limitrophe d'aucun océan ni d'aucune mer. L'interprétation de la recourante conduirait par ailleurs à exclusion du champ d'application territorial de la TVA l'ensemble des prestations de service fournies dans certains domaines (p. ex. maritime, volcanique, pétrolier, etc.), ce qui ne saurait manifestement être admis. Elle apparaît ainsi clairement mal fondée et doit être écartée.

6.4.3. La recourante fait finalement valoir que l'application des règles relatives à la TVA suisse et, partant, les exigences posées par l'AFC, seraient incompatibles avec le principe de l'incorporation consacré par l'art. 154 al. 1 de la loi fédérale sur le droit international privé du 18 décembre 1987 (LDIP, RS 291).

Il convient à cet égard de remarquer que le droit international privé en général et la LDIP en particulier ont pour objet de régler les droits et obligations issus des rapports de droit privé liant les personnes physiques ou morales et ayant un caractère international, principalement en résolvant les conflits de juridictions et de lois qui se posent dans ces cas (cf. ANDREAS BUCHER/ANDREA BONOMI, Droit international privé, 2^e éd., Bâle/Genève 2004, n° 1 ss). La LDIP n'est en revanche pas relevante concernant les rapports de droit public, soit les rapports juridiques entre un Etat et les personnes physiques ou morales assujetties au droit de cet Etat, dont le droit fiscal est une branche.

L'art. 154 al. 1 LDIP, intitulé « Droit applicable », dispose que les sociétés sont régies par le droit de l'Etat en vertu duquel elles sont organisées si elles répondent aux conditions de publicité ou d'enregistrement prescrites par ce droit ou, dans le cas où ces prescriptions n'existent pas, si elles se sont organisées selon le droit de cet Etat. L'art. 155 LDIP précise les

domaines que le droit applicable au sens de l'art. 154 al. 1 LDIP régit. Il s'agit exclusivement de domaines juridiques ressortant au droit privé commercial, inhérent à l'organisation interne et externe de la société. Le droit fiscal n'est en revanche pas du tout visé par l'art. 154 al. 1 LDIP, qui n'interdit notamment pas l'application des lois fiscales suisse à une société constituée selon un droit étranger, comme en témoignent l'art. 81 let. c OTVA, respectivement les art. 25 al. 1 let. c *a contrario* et 90 al. 2 let. b aLTVA, relatifs à l'assujettissement des entreprises à l'étranger ou au remboursement de l'impôt à des destinataires à l'étranger. Il y a également lieu de relever qu'il s'agit en l'occurrence de déterminer si la recourante a réalisé un chiffre d'affaires soumis à la TVA en effectuant les prestations de services litigieuses en faveur des sociétés de domicile étrangères en question. C'est ainsi non pas ces dernières, mais bien la recourante qui constitue dans le cas présent le sujet de droit. Il n'est en d'autres termes pas question d'appliquer le droit fiscal suisse à une société régie par un droit étranger, mais bien de l'application de la loi fiscale suisse à une société sise en Suisse et immatriculée dans le registre de l'AFC en qualité d'assujettie TVA depuis le 1^{er} janvier 1995. Il se justifie dès lors pleinement d'appliquer les critères du droit fiscal suisse pour déterminer si les prestations litigieuses doivent être soumises à l'impôt. Cela vaut également s'agissant des critères permettant de déterminer si une société offshore est une entreprise active et, partant, si les prestations de services ont été exportées au sens de l'art. 15 al. 2 let. I OTVA, respectivement si elles ont été fournies à l'étranger au sens de l'art. 14 al. 3 aLTVA. Le Tribunal fédéral a par ailleurs déjà eu l'occasion d'examiner et d'approuver la pratique en vertu de laquelle le traitement fiscal des prestations de service fournies à des sociétés de domicile étrangères dépend en définitive du lieu du domicile ou du siège des détenteurs de la majorité des droits de participation de ces sociétés (cf. consid. 3.6.2 et 4.4.1 ci-avant).

Il sied enfin de constater que l'interprétation de la recourante conduirait à exclure purement et simplement du champ d'application territorial de la TVA suisse toutes les prestations fournies à ou par des sociétés constituées selon un droit étranger. Les prestations de services acquises de l'étranger (cf. art. 9 OTVA, respectivement art. 10 et 23 aLTVA), les biens achetés ou vendus en Suisse à une société étrangère (cf. art. 11 let. a OTVA, respectivement art. 13 let. a aLTVA) ou encore les prestations tendant à préparer des travaux immobiliers sur territoire suisse fournies à des sociétés étrangères (cf. art. 12 al. 2 let a OTVA, respectivement art. 14 al. 2 let. a aLTVA) échapperaient ainsi à l'application des règles relatives à la TVA suisse. Une telle interprétation

ne saurait être admise. L'argument de la recourante se révèle dès lors mal fondé et doit être écarté.

7.

Les considérants qui précèdent conduisent le Tribunal de céans à rejeter les recours. Vu l'issue des causes, les frais de procédure, d'un montant respectif de Fr. 7'500.--, soit un total de Fr. 15'000.-, comprenant l'émolument judiciaire et les débours, sont mis à la charge de la recourante qui succombe, en application de l'art. 63 al. 1 PA et des art. 1 ss du règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral (FITAF, RS 173.320.2). L'autorité de recours impute, dans le dispositif, les avances sur les frais de procédure correspondantes. Une indemnité à titre de dépens n'est pas allouée (art. 64 al. 1 PA *a contrario*, respectivement art. 7 al. 1 FITAF *a contrario*).

Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :

1.

Les causes A-3547/2009 et A-3552/2009 sont jointes.

2.

Les recours sont rejetés.

3.

Les frais de procédure, d'un total de Fr. 15'000.-, sont mis à la charge de la recourante. Ce montant est compensé par les avances de frais déjà versées, d'un montant équivalent.

4.

Il n'est pas alloué de dépens.

5.

Le présent arrêt est adressé :

- à la recourante (Acte judiciaire)
- à l'autorité inférieure (n° de réf. ***; Acte judiciaire)

L'indication des voies de droit se trouve à la page suivante.

Le président du collège :

Le greffier :

Pascal Mollard

Raphaël Bagnoud

Indication des voies de droit :

La présente décision peut être attaquée devant le Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14, par la voie du recours en matière de droit public, dans les trente jours qui suivent la notification (art. 82 ss, 90 ss et 100 de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral [LTF, RS 173.110]). Le mémoire doit être rédigé dans une langue officielle, indiquer les conclusions, les motifs et les moyens de preuve, et être signé. La décision attaquée et les moyens de preuve doivent être joints au mémoire, pour autant qu'ils soient en mains du recourant (art. 42 LTF).

Expédition :