

(Décision de la Commission fédérale de recours en matière de contributions du 8 octobre 2003, dans la cause G. SA [CRC 2001-130])

Mehrwertsteuer. Ins Ausland erbrachte Dienstleistungen. «Management Fees». Steuerbefreiung. Beweismittel.

- Die ins Ausland erbrachten Dienstleistungen werden gleich wie jene Dienstleistungen, die in der Schweiz erbracht aber für das Ausland bestimmt sind und die beiden Voraussetzungen von Art. 15 Abs. 2 MWSTV erfüllen, nicht besteuert. Bezüglich der Bedingung, dass die Dienstleistung zur Nutzung oder Auswertung im Ausland verwendet werden muss, findet gemäss Verwaltungspraxis die Benutzung oder Verwendung von Dienstleistungen an jenem Ort statt, an dem der Dienstleistungsempfänger seinen Geschäfts- oder Wohnsitz hat (E. 5c und d).

- Gestützt auf Art. 16 Abs. 1 MWSTV verlangt die Eidgenössische Steuerverwaltung in der Regel als Nachweis der ins Ausland erbrachten Dienstleistungen Kopien von Fakturen, Zahlungsbelege, Verträge oder Aufträge, aus denen Name/Firma, Adressen sowie Wohnort oder Geschäftssitz des Abnehmers oder Klienten sowie detaillierte Angaben über die Art und die Verwendung der erbrachten Leistungen zweifelsfrei hervorgehen (E. 5e).

- Sie hat aber ihre Anforderungen im Rahmen von so genannten «Management Fees» gelockert. Hier genügt es, wenn die Rechnung auf den zugrunde liegenden Vertrag verweist, in dem die Dienstleistungen detailliert beschrieben sind (E. 5f).

- Im vorliegenden Fall hat die Beschwerdeführerin keine Rechnungen hergestellt, die genau die Natur und die Benutzung der Dienstleistungen beschreiben. Sie hat sich begnügt, verschiedene Dokumente vorzustellen, die den durch das Gesetz geforderten Beweis nicht einhalten. Die Steuerbefreiung wurde deshalb verweigert (E. 6a).

Taxe sur la valeur ajoutée. Prestations de services fournies à l'étranger. «Management fees». Exonération. Moyens de preuves.

- Les prestations de services fournies à l'étranger ne sont pas imposées, comme d'ailleurs les prestations de services qui sont effectuées en Suisse et destinées à l'étranger et satisfont aux deux conditions de l'art. 15 al. 2 OTVA. Relativement à la condition selon laquelle la prestation doit être utilisée ou exploitée à l'étranger, la pratique administrative considère qu'il y a utilisation ou exploitation de prestations de services à l'endroit où le destinataire a son siège social ou son domicile (consid. 5c et d).

- Concrétisant l'art. 16 al. 1 OTVA, l'Administration fédérale des contributions réclame en règle générale à titre de preuve de l'exonération des copies de factures, des pièces justificatives du paiement et des contrats ou des mandats, desquels ressortent sans doute aucun le nom/la raison sociale, l'adresse et le lieu de domicile/du siège de l'acquéreur ou du client, ainsi que les indications détaillées sur le genre et l'utilisation des prestations fournies (consid. 5e).

- Elle a en revanche assoupli ses exigences dans le cas de «management fees». Il suffit dans ce domaine que la facture renvoie au contrat de base, dans lequel les prestations de services sont décrites de manière détaillée (consid. 5f).

- En l'espèce, la recourante n'a pas produit de factures décrivant précisément la nature et l'utilisation des prestations de services. Elle s'est contentée de présenter divers documents qui ne satisfont pas à la preuve exigée par la loi. L'exonération a donc été refusée (consid. 6).

Imposta sul valore aggiunto. Prestazioni di servizi fornite all'estero. «Management fees». Esonero. Mezzi di prova.

- Le prestazioni di servizi fornite all'estero non soggiacciono all'imposta, come del resto le prestazioni di servizi effettuate in Svizzera e destinate all'estero e che soddisfano le due condizioni dell'art. 15 cpv. 2 OIVA. Per quanto riguarda la condizione, secondo cui la prestazione deve essere utilizzata o sfruttata all'estero, la prassi amministrativa considera che vi è utilizzo o sfruttamento di prestazioni di servizi nel luogo in cui il destinatario ha la sua sede sociale o il suo domicilio (consid. 5c e d).

- Concretizzando l'art. 16 cpv. 1 OIVA, quale regola generale per la prova dell'esonero l'Amministrazione federale delle contribuzioni chiede le copie delle fatture, dei giustificativi del pagamento, dei contratti e dei mandati, dai quali emerge senza dubbio la nome/la ragione sociale, l'indirizzo e il luogo di domicilio/di sede dell'acquirente o del cliente, come pure le indicazioni dettagliate sul tipo e l'utilizzo delle prestazioni fornite (consid. 5e).

- Essa pone invece condizioni meno severe nel caso di «management fees». In questo ambito, è sufficiente che la fattura rinvii al contratto di base, nel quale sono descritte in modo dettagliato le prestazioni di servizi (consid. 5f).

- Nella fattispecie, la ricorrente non ha prodotto fatture che descrivono in modo preciso la natura e l'utilizzo di prestazioni di servizi. Essa si è limitata a presentare diversi documenti che non costituiscono una prova come richiesto dalla legge. L'esonero è pertanto stato rifiutato (consid. 6).

Résumé des faits:

A. G. SA est immatriculée au registre de l'Administration fédérale des contributions (AFC) depuis le 1er janvier 1995 en qualité d'assujettie au sens de l'art. 17 al. 1 de l'ordonnance du 22 juin 1994 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (OTVA, RO 1994 1464 et les modifications ultérieures). Elle fait partie du groupe de sociétés «B.» et a pour but premier de fournir à ces dernières des services de toute nature, dont en particulier dans le domaine de l'édition, soit notamment des services financiers, commerciaux, de gestion, de distribution et de marketing. Selon les données fournies par l'extrait du registre du commerce du canton C. du 26 août 2003, la société G. SA est actuellement en liquidation, ayant été dissoute le 23 janvier 2003.

B. Le 30 octobre 1998, G. SA fut soumise à un contrôle fiscal portant sur la période du 1er janvier 1995 au 30 juin 1998. A la suite de ce contrôle, l'inspecteur de l'AFC établit un décompte complémentaire n° 25699 pour un montant de Fr. 354'224.65, arrondi à Fr. 354'224.-, au motif que la société avait considéré à tort que certaines prestations de services fournies à l'étranger moyennant versement de «management fees» étaient exonérées de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA). Il estima que la société n'avait apporté aucune preuve de l'exportation des prestations en cause. Par courrier du 27 novembre 1998, G. SA s'opposa à ce décompte complémentaire et produisit certaines pièces propres selon elles à attester la nature et l'utilisation des prestations de services concernées. En date du 26 avril 1999, l'AFC corrigea le ch. 3 du décompte complémentaire précité et établit l'avis de

crédit n° 103156 portant sur un montant de Fr. 106'808.-, dans la mesure où G. SA avait pu attester que le stock de marchandises qu'elle avait vendu n'était pas imposable.

C. Par décision du 14 décembre 2000, l'AFC confirma que G. SA n'avait pas fourni les preuves permettant d'exonérer les prestations de services effectuées à l'étranger, telles que précisées sous ch. 1 et 2 du décompte complémentaire n° 25699. G. SA forma une réclamation contre cette décision en date du 15 janvier 2001. Le 2 juillet 2002, l'AFC rendit une décision sur réclamation, aux termes de laquelle elle débouta G. SA de ses conclusions et l'invita à payer la somme de Fr. 247'416.- au titre de la TVA portant sur les périodes fiscales du 1er trimestre 1995 au 2ème trimestre 1998 (soit du 1er janvier 1995 au 30 juin 1998). Elle souligna que les prestations relatives à la répartition des charges entre les sociétés du groupe (ch. 2 du décompte complémentaire n° 25699) étaient imposables, la recourante n'ayant pas été en mesure de produire un quelconque document les concernant. L'AFC constata qu'il en allait de même pour les autres prestations de services (ch. 1 du décompte précité), les factures émises à leur sujet ne permettant pas de déterminer clairement la nature et l'utilisation desdites prestations.

D. G. SA (ci-après: la recourante) a interjeté recours auprès de la Commission fédérale de recours en matière de contributions (ci-après: la Commission de céans ou de recours) par acte du 29 août 2001. Même si elle ne conteste pas que les prestations fournies aux sociétés du groupe «B.» sont des prestations de management, elle estime que ces dernières ne sont pas imposables. Pour en attester, elle se prévaut en premier lieu d'un extrait du registre du commerce la concernant soulignant ainsi son but et l'absence de toute activité significative de sa part en Suisse. Elle produit en outre à cet égard un lot de correspondances échangées avec l'Administration cantonale des impôts du canton C. et l'AFC, Division principale des droits de timbre et de l'impôt anticipé, lesquelles confirment qu'elle a été mise au bénéfice du régime particulier applicable aux sociétés suisses exerçant leur activité commerciale principalement à l'étranger. De l'avis de la recourante, il serait contraire à l'unité de l'ordre juridique qu'une même administration reconnaisse, d'une part, qu'elle exerce ses principales activités à l'étranger et considère, d'autre part, que les prestations qu'elle fournit sont soumises à la TVA suisse. S'agissant des preuves réclamées par l'administration, elle soutient que la forme écrite en tant qu'exigence résultant de la notice n° 13 du 31 janvier 1997 concernant l'exonération de certaines prestations de services fournies à l'étranger ou acquises de l'étranger (ci-après: la notice 13) ne saurait être appliquée à l'ensemble des prestations litigieuses, celles-ci ayant été effectuées principalement avant l'adoption de dite notice. Elle estime enfin avoir fourni des documents devant être considérés comme suffisants au regard de la preuve exigée, précisant que l'absence de contrats écrits entre elle-même et les sociétés concernées ne doit pas lui porter préjudice.

E. Dans sa réponse du 25 octobre 2001, l'AFC a conclu au rejet du recours sous suite de frais. Elle rappelle notamment qu'en matière fiscale, la charge de la preuve concernant les faits fondant l'imposition incombe à l'autorité, alors que l'assujetti supporte le fardeau de la preuve des faits entraînant la libération ou la diminution de l'imposition. Ainsi, la preuve de l'existence d'opérations exonérées de l'impôt incombe à l'assujetti. Elle reconnaît que les anciennes versions de la notice 13 ne faisaient pas expressément mention de l'exigence d'un justificatif écrit de l'exonération des prestations de management. Elle souligne toutefois à cet égard que cette condition résultait déjà de l'art. 16 OTVA, mais également des instructions 1994 à l'usage des assujettis TVA (ci-après: Instructions 1994). Elle précise en outre que la preuve doit porter sur la localisation à l'étranger tant du siège ou du domicile du destinataire que de l'utilisation ou de l'exploitation de la prestation de services. Elle souligne sur ce point l'importance d'indiquer avec précision la nature des prestations, ce qui permet de déterminer le lieu de l'exploitation ou de l'utilisation. Ainsi, la nature des services rendus doit figurer sur les factures ou, à défaut, dans les contrats, auquel cas les factures doivent y renvoyer. Elle ajoute que la Commission de céans a confirmé la pratique de l'AFC concernant les preuves à l'exportation des «management fees» (décision de la Commission fédérale de recours en matière de contributions du 29 mai 2000, publiée dans la JAAC 63.76 consid. 4b), laquelle n'a pas été respectée en l'occurrence par la recourante. Elle observe en effet que les prestations de services litigieuses sont imposables, faute pour la recourante d'avoir apporté la preuve de leur exonération au moyen de factures et documents respectant les exigences légales en la matière. Suite à cette réponse, la recourante a renoncé à déposer une réplique.

(...)

Extrait des considérants:

1. à 4. (...)

5.a. L'art. 8 al. 2 des dispositions transitoires (disp. trans.) de l'ancienne Constitution fédérale de la Confédération Suisse du 29 mai 1874 ([aCst.[97]]; art. 196 ch. 14 al. 1 de la Constitution fédérale de la Confédération Suisse du 18 avril 1999 [Cst.], RS 101) définit les principes applicables aux dispositions d'exécution édictées par le Conseil fédéral. Il prévoit notamment que les prestations de services qu'une entreprise effectue à titre onéreux sur le territoire suisse sont imposables (art. 8 al. 2 let. a ch. 1 disp. trans. aCst. [art. 196 ch. 14 al. 1 let. a pt 1 Cst.]). Sont exonérées de l'impôt et donnent droit à la déduction de l'impôt préalable les prestations de services effectuées à l'étranger (art. 8 al. 2 let. c ch. 1 disp. trans. aCst., art. 196 ch. 14 al. 1 let. c pt 1 Cst.). Le Constituant n'a pas adopté de règles explicites relatives au lieu de la prestation de services.

b. Aux termes de l'art. 12 al. 1 OTVA est réputé lieu d'une prestation de services l'endroit où le prestataire a son siège social ou un établissement stable à partir duquel la prestation de services est fournie ou, à défaut d'un tel siège ou d'un tel établissement stable, le lieu de son domicile ou l'endroit à partir duquel il exerce son activité. Cette disposition est directement inspirée du principe de la territorialité découlant de l'art. 8 al. 2 let. a disp. trans. aCst. (respectivement de l'art. 196 ch. 14 al. 1 let. a pt 1 Cst.), en vertu duquel un Etat ne peut, en règle générale, prélever un impôt que pour autant que celui-ci vise des opérations réalisées sur son territoire (cf. Alois Camenzind, Internationale Aspekte bei der Mehrwertsteuer [insbesondere im Zusammenhang mit Dienstleistungen], in Archives de droit fiscal suisse [Archives] 63 368). Elle est également consacrée par le principe du pays de destination, qui énonce que l'impôt doit être prélevé là où l'opération qu'il grève est consommée (cf. décisions de la Commission de céans du 15 novembre 1999, publiée dans TVA/MWST/VAT-Journal 2/00, consid. 3d, et du 18 novembre 1998, non publiée, en la cause S. [CRC 1997-076], consid. 3b/aa; Xavier Oberson, Les principes constitutionnels et directeurs régissant la taxe sur la valeur ajoutée, Revue de droit administratif et de droit fiscal [RDAF] 1997, 2ème partie, p. 41; Markus Reich, Grundzüge der Mehrwertsteuerordnung in der Schweiz und in der EU, dans L'expert-comptable suisse 1995, p. 329 ss., 330; Daniel Riedo, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Berne 1999, p. 62; Klaus Tipke / Joachim Lang, Steuerrecht, 16e éd., Cologne 1998, p. 610). Ce principe trouve sa justification dans le souci d'éviter les doubles impositions ou les lacunes d'imposition et de garantir ainsi la neutralité concurrentielle de l'impôt (Riedo, op. cit., p. 49 ss.). L'imposition des prestations de services effectuées à titre onéreux sur le territoire suisse se déduit des deux principes précités, au même titre que l'imposabilité de l'acquisition de prestations de services, respectivement de l'importation de biens, en provenance de l'étranger.

c. Il s'ensuit que les prestations de services fournies à l'étranger ne sont pas imposées et il en va de même pour les prestations de services qui sont effectuées en Suisse, mais à destination de l'étranger. Pour ces dernières, il ne peut y avoir exonération avec droit à la déduction de l'impôt préalable que si l'on peut prouver que la prestation est véritablement consommée à l'étranger. C'est ce que prescrit l'art. 15 al. 2 let. I OTVA, qui stipule précisément que sont exonérées de l'impôt les «autres prestations de services imposables qui sont fournies à un destinataire ayant son siège social ou son domicile à l'étranger, à condition qu'elles soient utilisées ou exploitées à l'étranger». Au sens de cette disposition, les conditions permettant de bénéficier de l'exonération sont donc au nombre de deux (cumulatives et non alternatives): premièrement, que le destinataire ait son siège social ou domicile à l'étranger et, deuxièmement, que la prestation soit utilisée ou exploitée à l'étranger. Il ressort d'une analyse logique de la construction de cet article que la condition du siège social, respectivement du domicile, est la condition essentielle; la condition supplémentaire de l'usage à l'étranger a été introduite pour éviter d'éventuels abus, et non pas assurément pour élargir l'exonération à tout ce qui est consommé à l'étranger, indépendamment des caractéristiques du destinataire. Cette deuxième condition de l'usage à l'étranger ne figure pas dans les dispositions constitutionnelles; elle s'intègre cependant dans le système constitutionnel, en étant notamment conforme au principe du pays de destination et à la solution européenne (sur ce point, voir Xavier Oberson, Questions controversées en matière d'application de la taxe sur la valeur ajoutée aux exportations de prestations de services, in Archives 64 435 et 441).

d. En d'autres termes, si le destinataire de la prestation a son siège social, respectivement son domicile à l'étranger, on admet, du moins en relation avec d'autres indications ressortant de copies de factures, de pièces justificatives du paiement, de contrats, etc., que la prestation de services est consommée à l'étranger, respectivement qu'elle y est utilisée ou exploitée. Certes, il n'est pas rare que l'on ne puisse pas vérifier à satisfaction si la prestation de services est également effectivement utilisée ou exploitée à l'étranger, puisque, par la nature même des choses, on ne peut disposer d'une preuve aussi solide qu'un mouvement physique de la marchandise. Toutefois, le siège social, respectivement le domicile à l'étranger du destinataire de la prestation, constitue un indice important en faveur de la consommation de la prestation de services à l'étranger. En l'absence d'une alternative et dans l'idée de mettre en pratique le principe du pays de destination, l'exigence de l'indication du siège social, respectivement du domicile du destinataire par le prestataire est en conséquence indispensable (décision de la Commission fédérale de recours en matière de contributions du 12 avril 2000, en la cause K. & L. [CRC 1999-129], consid. 4a, confirmée par un arrêt du Tribunal fédéral du 20 avril 2001 [2A.247/2000], publié dans la RDAF 2001, 2e partie, p. 273 ss.) et suffisant. C'est ainsi que selon la pratique administrative liée à l'art. 15 al. 2 let. I OTVA, il y a utilisation ou exploitation de prestations de services à l'endroit où le destinataire a son siège social ou son domicile (cf. la notice 13 dans sa version au 31 janvier 1997). C'est donc bien, dans ce cadre-là, le principe du seul domicile qui est finalement accepté par l'administration.

e. Conformément à l'art. 16 OTVA, 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 Département fédéral des finances décide de quelle manière l'assujéti doit fournir la preuve (art. 16 al. 2 OTVA). Celui-ci, respectivement l'administration en tant qu'autorité d'exécution, n'est pas seulement habilité, mais a pour ainsi dire l'obligation d'établir une règle qui détermine par quels documents comptables et quelles pièces justificatives le droit à l'exonération doit être prouvé. En effet, l'art. 16 al. 1 OTVA nécessite une concrétisation, puisqu'il n'explique pas comment ceci doit se réaliser concrètement. En appliquant cette disposition, l'AFC doit donner naissance à une pratique administrative uniforme. A cet effet, elle dispose de la compétence d'édicter des prescriptions (cf. ATF 123 II 33; cf. décision de la Commission fédérale de recours en matière de contributions du 29 mai 2000, publiée dans la JAAC 64.112 consid. 4b = RDAF 2001, 2e partie, p. 94), décision de la Commission de céans du 28 janvier 1999, en la cause M. [CRC 1998-017], consid. 6b). L'AFC réclame à titre de preuve des copies de factures, des pièces justificatives du paiement et des contrats ou des mandats, pour autant que ceux-ci aient été établis ou conclus. Doivent ressortir sans doute possible de ces documents le nom/la raison sociale, l'adresse et le lieu de domicile/du siège de l'acquéreur ou du client, ainsi que des indications détaillées sur le genre et l'utilisation des prestations fournies (Instructions 1994 et Instructions 1997 ch. marg. 567). L'AFC peut réclamer des documents complémentaires tels que, par exemple, une attestation officielle du pays d'établissement du destinataire, si des doutes subsistent quant au fait de savoir si l'acquéreur de ces prestations a effectivement son domicile ou son siège social à l'étranger et si la prestation est vraiment destinée à être utilisée ou consommée à l'étranger (Instructions 1994 et 1997 ch. marg. 568).

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

6. En l'espèce, il convient de déterminer si la recourante a respecté les exigences retenues par la pratique de l'administration et confirmées par la Commission de céans (let. a), le moyen tiré de l'inapplication partielle de la notice 13 et de l'exigence de la forme

écrite faisant l'objet d'un examen séparé (let. b).

a. (...) il importe d'examiner la seule question encore litigieuse, à savoir l'imposition ou l'exonération des prestations de services effectuées en faveur des sociétés étrangères du groupe auquel la recourante appartient, soit «B». Il reste à déterminer si les prestations de services effectuées en faveur de ces dernières ont été également utilisées ou exploitées à l'étranger. Il appartient à la recourante d'en apporter la preuve en produisant les pièces justificatives exigées, savoir des copies de factures, des contrats ou des mandats. Il doit ressortir précisément de l'ensemble de ces documents non seulement les coordonnées précises du destinataire de la prestation en cause, mais également des indications détaillées sur le genre et l'utilisation des prestations fournies (Instructions 1994 et 1997 ch. 567).

Devant la Commission de céans, la recourante n'a en l'occurrence pas produit de factures décrivant précisément la nature et l'utilisation des prestations de services. Elle s'est contentée de produire, pour ce qui concerne les prestations de services invoquées sous ch. 1 du décompte complémentaire, un lot de factures («invoice») adressées aux sociétés du groupe sises en Irlande et en Grande-Bretagne pendant la période considérée, des formulaires rédigés en langue anglaise relatifs à la TVA étrangère, un extrait relativement ancien du registre du commerce de la Commune de Y la concernant, un document intitulé «Statement of Policy, du groupe B.», ainsi que divers courriers échangés avec l'Administration cantonale des impôts du canton C. et l'AFC, Division principale des droits de timbre et de l'impôt anticipé. S'agissant des prestations de services référencées sous ch. 2 du décompte complémentaire, la recourante s'est limitée à produire une seule copie dudit décompte qu'elle a complété au moyen de mentions manuscrites et deux documents «Executive activities» concernant M. D. et M. E.

S'agissant tout d'abord du lot de factures adressées aux sociétés du groupe, la Commission de céans constate que celles-ci ne font pas mention du genre de prestations de service effectuées par la recourante. Elles n'indiquent en réalité que la période des prestations sous l'intitulé «charge for the services» et le montant dû au titre de la contre-prestation. Elles ne renvoient par ailleurs nullement à des contrats ou des mandats que la recourante et les sociétés auraient conclus, ni même à d'autres pièces justificatives. Les annexes produites sont des formulaires (...) concernant la TVA étrangère. Ces derniers semblent avoir été remplis par les sociétés destinataires des prestations litigieuses sans que l'on puisse en déduire avec certitude que ce sont bien les prestations de services en cause qui y sont mentionnées et qui ont donné lieu au règlement de la TVA étrangère. A cet égard, il importe de préciser que même si la TVA étrangère a été prélevée sur les prestations dont est recours, l'administration suisse ne pourrait pas en tirer de conclusions fiscales, dans la mesure où les décisions étrangères ne sont pas un critère déterminant pour apprécier si des prestations de services doivent être exonérées selon le droit suisse sur le chiffre d'affaires. De plus, seules les sociétés du groupe sises en Irlande et en Grande-Bretagne sont mentionnées sur ces documents, lesquels ne font pas état de la recourante. Enfin, il ne ressort de ces documents aucune indication sur la nature et l'utilisation des prestations. Ils ne sauraient ainsi remplacer les pièces exigées en matière de preuve. Aussi le lot de factures et ses annexes invoqué par la recourante ne permet-il pas de fonder l'exonération des prestations litigieuses.

L'extrait du registre du commerce et le document «Statement of policy» précisent certes le but de la société recourante en Suisse, plus particulièrement son rôle au sein du groupe, en ce sens qu'elle a pour activité essentielle de fournir des prestations de services aux autres sociétés du consortium de l'étranger. Ils ne déterminent toutefois pas la nature des prestations concernées par la décision entreprise. Il ne s'agit en réalité que de documents fournissant des renseignements généraux. De par cette nature toute générale, ils ne sont pas à même de démontrer que les prestations de services litigieuses ont été utilisées ou exploitées à l'étranger. Ils n'ont dès lors aucune force probante.

Par ailleurs, rien ne peut être déduit de l'échange de correspondances invoqué par la recourante. Le fait que celle-ci ait été mise au bénéfice du régime particulier applicable aux sociétés exerçant leur activité commerciale principalement à l'étranger sous l'angle des impôts fédéraux directs ne saurait lier l'AFC que dans le domaine considéré et non dans le domaine de la perception de l'impôt indirect. Ceci résulte du simple fait que l'acception d'une même notion fiscale peut varier selon le régime fiscal appliqué en raison du fait que les impôts en question sont de genre différent (ATF 123 II 295; RDAF 2001, 2e partie, p. 56 consid. 3b; voir également Archives 70 227 consid. 6a, 69 809 consid. 4, 69 663 consid. 6b; décisions de la Commission de céans du 7 février 2001, in JAAC 65.83 consid. 5b/bb et du 15 août 2000, in JAAC 65.21 consid. 4d). Il est en particulier souligné que la localisation des prestations de services fournies par une société sise en Suisse diffère selon le régime fiscal appliqué. Aussi une société sise en Suisse pourra-t-elle être imposée au titre de la TVA sur des prestations de services qu'elle fournit à l'étranger, alors même qu'elle pourra être exonérée, à tout le moins partiellement, au titre des impôts directs. Ces différences se justifient par les distinctions qui existent entre les impôts directs et indirects ne sauraient violer l'unité de l'ordre juridique suisse. Le statut accordé à la recourante par le fisc du canton C. ne saurait modifier ce qui précède, étant rappelé que les décisions des autorités fiscales cantonales ne peuvent en aucun cas avoir une quelconque portée en matière de TVA (Archives 68 660 consid. 3e, 42 407 consid. 2b, 35 478 consid. 2; arrêt non publié du Tribunal fédéral du 4 septembre 2002, en la cause W. [2A.222/2002], consid. 3.4; décision de la Commission de céans du 29 mai 2000, in JAAC 64.112 consid. 4c/cc non publié ; traduite à la RDAF, 2e partie, p. 94 ss.).

Enfin, pour ce qui concerne les prestations accomplies sans qu'aucune facture ne soit émise, soit les prestations ressortant du ch. 2 du décompte complémentaire, il apparaît que les quelques pièces produites après coup par la recourante ne satisfont pas à la preuve exigée par la loi. En effet, on ne peut pas en déduire de manière irréfutable que les montants indiqués correspondent bien à des contre-prestations en échange de prestations de services fournies par la recourante, et encore moins que lesdites prestations ont été exploitées à l'étranger. Il sied certes de tenir compte des affirmations de la recourante, selon lesquelles elle aurait refacturé aux sociétés les salaires versés à MM. D., E. et au personnel chargé du nettoyage et fourni des prestations notamment d'ordre financier. La Commission de céans constate toutefois que ces affirmations ne sont pas justifiées au moyen de pièces pertinentes. Il est manifeste à cet égard que les seules mentions manuscrites apposées sur le double du décompte complémentaire établi par l'AFC ne sauraient être considérées comme un élément de preuve. Il en est de même des documents intitulés «Executive activities» relatifs à M. D. et M. E. Le fait que le personnel ainsi rémunéré par la recourante soit actif principalement à l'étranger ne modifie en rien l'appréciation qui précède.

En conséquence, force est de constater que les documents produits par la recourante ne satisfont pas à la preuve exigée par la loi pour fonder l'exonération litigieuse.

b. Cela étant, la recourante, consciente du caractère lacunaire des pièces produites, estime que les indices en ressortant suffisent en soi pour attester que les prestations de services fournies aux sociétés du groupe ont été exploitées ou utilisées à l'étranger, soit au siège desdites sociétés. Elle fait valoir à cet égard que l'absence de contrats écrits ne saurait lui porter préjudice au regard du droit civil des contrats et des versions antérieures de la notice 13.

La recourante ne saurait être suivie. Il est en effet manifeste que les quelques indices ressortant de l'ensemble des pièces produites, de même que les explications de la recourante à l'appui de sa réclamation, respectivement de son recours sont clairement insuffisants pour permettre à l'administration de déterminer, sans doute possible, le genre et l'utilisation des prestations fournies. En bref, il n'est pas certifié que ces dernières ont bien été utilisées, soit consommées à l'étranger, élément pourtant essentiel pour permettre l'exonération au sens de l'art. 15 al. 2 let. l OTVA.

Quant à l'exigence de la forme écrite, elle existe depuis l'entrée en vigueur de la TVA en Suisse, soit depuis le 1er janvier 1995. Cette exigence résulte donc non seulement de la «nouvelle» notice 13 dans sa teneur au 31 janvier 1997, mais également de l'art. 16 OTVA dans sa version originelle et des instructions 1994 à l'usage des assujettis TVA. En effet, l'art. 16 OTVA consacre l'obligation pour les contribuables de prouver l'exonération des prestations de services au sens de l'art. 15 al. 2 let. l OTVA au moyen de pièces, mandats, contrats écrits ou copies de factures, soit tout document duquel ressort avec clarté la localisation à l'étranger du domicile du destinataire, ainsi que le genre et l'utilisation des prestations fournies. La notice 13 du 31 janvier 1997 n'a fait que confirmer les exigences précitées, tout en assouplissant la pratique existante s'agissant précisément des «management fees». Elle a permis au prestataire de services domicilié en Suisse de prétendre également à l'exonération de telles prestations, lorsqu'il n'est question que de «management fees» dans la facture sans précision aucune par rapport à la nature des prestations de services fournies à cet effet, ceci pour autant que la facture renvoie au contrat en vertu duquel ces prestations sont fournies et que le contrat en question en contienne une description détaillée (notice 13, p. 5). Ce n'est qu'à ces conditions que l'administration renonce à exiger l'indication détaillée dans la facture elle-même de la nature et de l'utilisation des prestations de services fournies. Une telle exigence de la forme écrite apparaît par ailleurs évidente. En effet, sans ces éléments de preuves du domicile du destinataire et de la nature de la prestation, il ne serait pas possible d'examiner la réalité de la fourniture des prestations de services, ni même leur exploitation ou utilisation à l'étranger. L'exigence de la forme écrite est indispensable à la preuve de l'exportation et donc à la correcte application de la loi. Il sied pour le surplus de souligner que le droit civil, plus précisément le droit des contrats est régi par le principe de la liberté des formes (art. 11 du Code des obligations du 30 mars 1911 [CO], RS 220; voir pour le droit suisse: Daniel Guggenheim, Le droit suisse des contrats, Principes généraux, Genève 1991, p. 57), ce qui est loin d'être le cas du droit fiscal. Aussi la liberté des formes en droit contractuel est-il sans incidence pour le droit fiscal. Exiger du contribuable qu'il apporte les preuves de l'exportation de ses prestations en respectant la forme écrite est non seulement conforme au droit, mais également justifié et opportun.

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

7. (Rejet)

[97] Peut être consultée sur le site Internet de l'Office fédéral de la justice à l'adresse http://www.ofj.admin.ch/etc/medialib/data/staat_buerger/gesetzgebung/bundesverfassung.Par.0007.File.tmp/bv-alt-f.pdf

Dokumente der SRK