

# BGer 2A.478/2005 vom 8. Mai 2006

Bundesgericht, 2006-05-08, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger\\_2A.478\\_2005](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2A.478_2005)

FR: TF 2A.478/2005 du 8 mai 2006

IT: TF 2A.478/2005 del 8 maggio 2006

## Regeste

taxe sur la valeur ajoutée; prestations de services à l'étranger; droit à la protection de la bonne foi | Finances publiques & droit fiscal

## Erwägungen

### E. 1

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

### E. 2

L'ordonnance régissant la taxe sur la valeur ajoutée, entrée en vigueur le 1er janvier 1995, a été remplacée par la loi fédérale du même nom, du 2 septembre 1999, entrée en vigueur le 1er janvier 2001. Selon l'art. 93 al. 1 LTVA, les dispositions abrogées et leurs dispositions d'exécution restent applicables, sous réserve d'exceptions non réalisées en l'espèce, à tous les faits et rapports juridiques ayant pris naissance au cours de leur durée de validité.

L'ordonnance régissant la taxe sur la valeur ajoutée s'applique dès lors au présent litige, dans la mesure où celui-ci porte sur les périodes fiscales allant du 1er trimestre 1995 au 4ème trimestre 2000. Au surplus, la loi régissant la taxe sur la valeur ajoutée est applicable aux deux premiers trimestres 2001.

### E. 3

Découlant directement de l'art. 9 Cst. (cf. aussi art. 4 aCst.) et valant pour l'ensemble de l'activité étatique, le principe de la bonne foi protège le citoyen dans la confiance légitime qu'il met dans les assurances reçues des autorités, lorsqu'il a réglé sa conduite d'après des décisions, des déclarations ou un comportement déterminé de l'administration (ATF 129 I 161 consid. 4.1 p. 170; 128 II 112 consid. 10b/aa p. 125; 126 II 377 consid. 3a p. 387 et les arrêts cités). Selon la jurisprudence, un renseignement ou une décision erronés de l'administration peuvent obliger celle-ci à consentir à un administré un avantage contraire à la réglementation en vigueur, à condition que (a) l'autorité soit intervenue dans une situation concrète à l'égard de personnes déterminées, (b) qu'elle ait agi ou soit censée avoir agi dans les limites de ses compétences et (c) que l'administré n'ait pas pu se rendre compte immédiatement de l'inexactitude du renseignement obtenu. Il faut encore qu'il se soit fondé sur les assurances ou le comportement dont il se prévaut pour (d) prendre des dispositions auxquelles il ne saurait renoncer sans subir de préjudice, et (e) que la réglementation n'ait pas changé depuis le moment où l'assurance a été donnée (ATF 131 II 627 consid. 6.1 p. 636/637; 129 I 161 consid. 4.1 p. 170; 122 II 113 consid. 3b/cc p. 123 et les références citées). Le principe de la bonne foi régit aussi les rapports entre les autorités fiscales et les

contribuables; le droit fiscal est toutefois dominé par le principe de la légalité, de telle sorte que le principe de la bonne foi ne saurait avoir qu'une influence limitée, surtout s'il vient à entrer en conflit avec le principe de la légalité (cf. art. 5 et 9 Cst. ; ATF 131 II 627 consid. 6.1 p. 637; 118 Ib 312 consid. 3b p. 316; cf. Jean-Marc Rivier, *Droit fiscal suisse*, 2e éd., Lausanne 1998, p. 132; Ernst Blumenstein/Peter Locher, *System des Steuerrechts*, 6e éd., Zurich 2002, p. 28 et les nombreuses références). Ainsi, le contribuable ne peut bénéficier d'un traitement dérogeant à la loi que si les conditions mentionnées ci-dessus - qui doivent être interprétées de manière stricte - sont remplies de manière claire et sans équivoque (2A.92/1999, Pra 2001 no 7 p. 42, consid. 4a et la jurisprudence citée).

#### **E. 4.1**

La recourante se prévaut du courrier de l'intimée du 31 janvier 1995 à un double titre. D'une part, elle soutient que toutes les conditions du droit à la protection de la bonne foi sont réunies. En particulier, elle conteste que les informations données dans le questionnaire pour l'assujettissement du 30 novembre 1994 aient été erronées et lacunaires. Elle affirme au contraire qu'en mentionnant "bureau de transmission d'ordres de bourse", elle a décrit son activité de la manière la plus précise possible. Elle relève également qu'à aucun moment l'intimée ne lui a demandé d'informations complémentaires concernant son activité. Elle estime donc que celle-ci est liée par son courrier du 31 janvier 1995 jusqu'au 27 juillet 2000, date à laquelle son immatriculation au registre des contribuables TVA lui aurait été notifiée (mémoire de recours, p. 21), et qu'ainsi elle n'est redevable d'aucun impôt pour les opérations effectuées durant cette période. D'autre part, la recourante soutient que, du moment que l'intimée l'avait informée de ce qu'elle n'était pas assujettie, elle n'avait pas à établir de documents attestant la nature de ses prestations. L'intimée étant revenue sur sa position et l'ayant assujettie de manière rétroactive, elle devrait être autorisée à établir après coup des factures répondant aux exigences formelles du droit de la TVA. Il serait formaliste à l'excès de ne pas prendre en considération de telles factures en leur déniaient toute valeur probante. Pour le cas où le Tribunal de céans estimerait que ces factures ne peuvent être prises en considération pour une autre raison, à savoir parce qu'elles ne sont pas libellées de manière suffisamment précise, la recourante demande qu'un délai de trois mois lui soit octroyé pour modifier leur libellé.

#### **E. 4.2**

Selon les constatations de fait de l'autorité intimée, qui lient le Tribunal de céans ( art. 105 al. 2 OJ ), les relations entre la société-mère aux Etats-Unis, le bureau de représentation de celle-ci à A. \_\_\_\_\_ et la recourante étaient les suivantes (la recourante a entre-temps cessé ses activités et licencié son personnel avec effet au 31 décembre 2004 [mémoire de recours, p. 8]). Des brokers engagés par la recourante mais exerçant leurs activités dans les locaux du bureau de représentation (à A. \_\_\_\_\_, rue aaa, alors que l'adresse de la recourante est rue bbb) traitaient avec les clients en agissant au nom et pour le compte de la société-mère B. \_\_\_\_\_ Inc., laquelle avait seule la qualité de négociant de valeurs mobilières au sens de la loi fédérale du 24 mars 1995 sur les bourses et le commerce des valeurs mobilières (LBVM; RS 954.1). Les ordres de bourse étaient transmis au siège de la société-mère, à C. \_\_\_\_\_ (Floride/USA), pour y être exécutés. Les charges et les produits de ces activités étaient inscrits dans les comptes de la recourante, à qui la société-mère rétrocédait les commissions perçues sur les opérations effectuées. Avec ces montants, après avoir déduit ses frais généraux, la recourante versait les salaires des brokers. Compte tenu du fait que le bureau de représentation ne disposait pas d'infrastructure et de personnel

suffisants, l'autorité intimée a estimé que la recourante fournissait à la société-mère des prestations "allant bien au-delà de la seule transmission d'informations", qu'elle a qualifiées de prestations de services en matière de management.

#### **E. 4.3**

En indiquant que son chiffre d'affaires consistait uniquement en des "rétrocessions de courtages de l'étranger", après avoir décrit son activité comme celle d'un "bureau de transmission d'ordres de bourse", la recourante pouvait donner l'impression qu'elle avait une activité d'intermédiaire dans des opérations effectuées à l'étranger portant sur des papiers-valeurs ou des droits assimilés, activité pour laquelle une partie des commissions afférentes aux opérations lui étaient rétrocédées. Sur la base de ces indications, l'Administration fédérale a admis, dans son courrier du 31 janvier 1995, que la recourante ne remplissait pas les conditions d'assujettissement à la TVA, en considérant apparemment que ses prestations étaient exclues du champ de l'impôt en vertu de l'art. 14 ch. 15 lettre e OTVA et du chiffre 6.1 de la brochure no 610.507-3 "Banques et sociétés financières", publiée en mai 1995. Il faut convenir avec la recourante qu'elle n'a pas rempli le questionnaire sur l'assujettissement de manière tendancieuse, dans l'intention de bénéficier de la réglementation contenue dans la brochure précitée sur les possibilités d'exonération, puisque celle-ci a été publiée seulement ultérieurement. Il n'en demeure pas moins que la recourante a donné des indications de nature à induire en erreur, comme il vient d'être dit. Ces indications étaient de plus incomplètes, puisqu'elles ne se rapportaient qu'à une partie des prestations fournies par la recourante. Comme l'a relevé l'autorité intimée, en vertu du principe de l'auto-taxation qui régit la perception de la TVA, il appartenait à la recourante d'exposer à l'intimée de manière complète les relations complexes qui existaient entre elle, sa société-mère et le bureau de représentation de celle-ci. Ne l'ayant pas fait, elle ne peut se prévaloir, au titre du droit à la protection de la bonne foi, d'une absence d'assujettissement que l'intimée lui a communiquée sur la base d'indications lacunaires et prêtant à confusion. Notamment au vu du texte du questionnaire (à la rubrique 11 "Genre d'activité", il est mentionné: "Prière d'indiquer brièvement les livraisons faites et les services fournis pour l'ensemble de l'activité, principale et accessoire, dans des succursales, etc."), l'intimée pouvait de son côté admettre que l'activité de la recourante se limitait à celle décrite et n'était pas tenue de lui demander des renseignements supplémentaires. On peut par ailleurs se demander si la recourante ne pouvait pas se rendre compte de l'inexactitude du courrier de l'intimée du 31 janvier 1995 l'informant qu'elle n'était pas assujettie. La question peut demeurer indécise, du moment que la première condition du droit à la protection de la bonne foi n'est de toute manière pas réalisée. Le grief de violation du droit en question doit ainsi être rejeté.

#### **E. 4.4**

Quant à l'argumentation selon laquelle, compte tenu du "revirement" de l'intimée, la recourante doit être admise à établir des factures après coup, elle méconnaît le fait que l'information erronée concernant son absence d'assujettissement lui est imputable, puisqu'elle n'a pas exposé ses activités de manière claire et complète. Dès lors, elle ne peut s'en prévaloir aux fins d'obtenir que de telles factures soient prises en considération. Au surplus, il n'y a pas de raison de revenir en l'espèce sur la jurisprudence selon laquelle des documents établis postérieurement aux opérations en cause ne peuvent servir de moyens de preuve de l'utilisation ou de l'exploitation à l'étranger de prestations de services (2A.546/2003 consid. 2.6). La conclusion subéventuelle de la recourante doit donc

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

## **E. 5**

Les considérants qui précèdent conduisent au rejet du recours. S'agissant de la requête d'assistance judiciaire, celle-ci n'est accordée aux personnes morales que dans des circonstances tout à fait exceptionnelles, à savoir lorsque le litige porte sur le seul actif restant et que les intéressés d'un point de vue économique - notamment les membres de la personne morale et de ses organes - sont également sans ressources ( ATF 131 II 306 consid. 5.2 p. 326/327; 119 Ia 337 consid. 4c et 4e p. 340). Dans le cas particulier, la recourante affirme que son seul actif est une créance contre un ancien employé, dont le recouvrement serait "largement compromis". En revanche, il n'est nullement établi ni même allégué que l'actionnaire unique de la recourante, la société B. \_\_\_\_\_ Inc., serait sans ressources. Dès lors, la requête doit être rejetée. Succombant, la recourante supporte les frais judiciaires ( art. 156 al. 1 OJ ).

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.