

# **BVGer A-1656/2006 vom 19. März 2009**

Bundesverwaltungsgericht, 2009-03-19, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger\\_A-1656\\_2006](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-1656_2006)

FR: TAF A-1656/2006 du 19 mars 2009

IT: TAF A-1656/2006 del 19 marzo 2009

## **Regeste**

Taxe sur la valeur ajoutée

## **Erwägungen**

### **E. 1.1**

Conformément à l'art. 8 al. 1 des dispositions transitoires (disp. trans.) de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 29 mai 1874 (aCst.), en vigueur jusqu'au 31 décembre 1999, et à l'art. 196 ch. 14 al. 1 de la Constitution fédérale de la Confédération Suisse du 18 avril 1999 (Cst., RS 101), dans sa teneur jusqu'au 31 décembre 2006, le Conseil fédéral était tenu d'édicter des dispositions d'exécution relatives à la TVA qui devaient avoir effet jusqu'à l'entrée en vigueur d'une législation fédérale en la matière. Sur cette base, le Conseil fédéral a adopté l'OTVA. Le 2 septembre 1999, le Parlement a introduit la LTVA. Cette dernière, entrée en vigueur le 1er janvier 2001 (arrêté du Conseil fédéral du 29 mars 2000, RO 2000 1346), a abrogé l'OTVA. Toutefois, selon l'art. 93 al. 1 LTVA, les dispositions abrogées ainsi que leurs dispositions d'exécution demeurent applicables, sous réserve de l'art. 94 LTVA, à tous les faits et rapports juridiques ayant pris naissance au cours de leur durée de validité. En l'occurrence, l'art. 94 LTVA n'entre pas en considération en ce qui concerne les périodes fiscales du 1er trimestre 1995 au 4e trimestre 1999, de sorte que l'OTVA est seule applicable à la présente cause.

### **E. 1.2**

Jusqu'au 31 décembre 2006, les décisions sur réclamation rendues par l'AFC pouvaient faire l'objet d'un recours auprès de la CRC dans les trente jours qui suivaient leur notification (art. 53 OTVA). Depuis le 1er janvier 2007, et 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 LTAF, connaît des recours contre les décisions au sens de l'art. 5 PA prises par les autorités mentionnées aux art. 33 et 34 LTAF. Dès lors, les recours pendants devant les Commissions fédérales de recours ou d'arbitrage ou devant les services de recours des départements au 1er janvier 2007 sont traités par le Tribunal administratif fédéral, dans la mesure où il est compétent, conformément à l'art. 53 al. 2 LTAF. Les recours sont jugés sur la base du nouveau droit de procédure. Selon les art. 37 LTAF et 2 al. 4 PA, la procédure devant le Tribunal administratif fédéral est régie par la PA, pour autant que la LTAF n'en dispose pas autrement. En l'occurrence, les décisions sur réclamation de l'AFC ont été rendues le 18 septembre 2006 et ont été notifiées le lendemain aux recourantes. Les recours ont été adressés à la CRC en date du 19 octobre 2006. Ils interviennent ainsi dans le délai légal prescrit par l'art. 50 PA. En outre, en tant qu'ils satisfont aux exigences posées à l'art. 52 PA, les recours sont recevables, de sorte qu'il y a lieu d'entrer en matière.

### **E. 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 en outre les mêmes questions de droit (Moser/Beusch/ Kneubühler, *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, Bâle 2008, note marg. 3.17). Une telle solution répond en effet à un souci d'économie de procédure et correspond à l'intérêt de toutes les parties (ATF 122 II 367 consid. 1a; voir aussi les arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1559/2006 et A-1560/2006 du 2 décembre 2008 consid. 1.3, A-1380/2006 et A-1381/2006 du 27 septembre 2007 consid. 2). Dans les cas présents, les recourantes appartiennent toutes au groupe international A. \_\_\_\_\_ et sont représentées par le même mandataire. Par mémoires de recours du 19 octobre 2006, chacune des sociétés recourantes a formellement contesté la décision sur réclamation rendue à son encontre par l'AFC en date du 18 septembre 2006. Les recours sont ainsi déposés contre la même autorité et dans un contexte identique. Il est de plus indiscutable que ces différentes causes présentent une étroite unité dans les faits et posent en outre les mêmes questions juridiques, à savoir celles de la nature et du traitement, sur le plan de la TVA, des transactions en « futures » sur marchandises et du remboursement des coûts des succursales étrangères des recourantes par ces dernières. Il apparaît dès lors judicieux de ne rendre qu'une seule et même décision en la matière, 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). Partant, il convient de réunir les causes A-1656/2006, A-1657/2006, A-1658/2006 et A-1659/2006 sous un seul numéro de dossier, soit le A-1656/2006.

#### **E. 1.4.1**

Enfin, concernant l'objet du litige, il apparaît que les recourantes contestent la réduction de déductions liées à différents montants d'impôt préalable ainsi que l'obligation de déclarer les acquisitions de prestations de services en provenance de l'étranger. Il ressort cependant clairement des recours que le règlement de ces questions dépend de la qualification, sur le plan de la TVA, de deux types d'opérations distinctes réalisées par les recourantes, à savoir les transactions en « futures » qui ne se sont pas dénouées par la livraison physique du sous-jacent et les acquisitions de prestations de services en provenance des succursales étrangères des recourantes.

#### **E. 1.4.2**

Pour plus de clarté et une bonne compréhension du litige, il s'impose de le résoudre en trois parties. Il sera dans un premier temps question de la qualification et du traitement fiscal des transactions en « futures », en droit (consid. 2) et en subsumption (consid. 3). Dans un second temps, nous traiterons de la problématique de l'acquisition des prestations de services en provenance de l'étranger (consid. 4) et de la subsumption y afférente (consid. 5). Il s'agira finalement, après avoir présenté les conditions matérielles de l'art. 29 OTVA ainsi que la disposition de l'art. 32 OTVA (consid. 6), d'en tirer les conséquences logiques concernant le droit à la déduction de l'impôt préalable dans les cas d'espèce (consid. 7).

### **E. 2**

Il convient tout d'abord de déterminer si l'AFC a violé le droit fédéral en retenant que les ventes à terme sur marchandises (« futures ») litigieuses constituent des opérations

exonérées au sens impropre en vertu de l'art. 14 ch. 15 let. e OTVA. A cet effet, il s'agira d'établir si les recourantes ont réalisé des opérations entrant dans le champ d'application de la TVA, en principe imposables, en effectuant des transactions en « futures » sur le marché à terme organisé et, dans l'affirmative, si les prestations en question doivent bénéficier de l'exonération au sens impropre en vertu de la disposition précitée. A cette fin, il sera en premier lieu traité de la notion d'opération imposable (consid. 2.1.1), du principe de l'unité de la prestation (consid. 2.1.2) ainsi que de l'importance du critère économique pour établir l'existence et l'étendue d'une prestation soumise à la TVA (consid. 2.1.3). Il sera ensuite question des notions de livraisons de biens au sens de l'art. 5 OTVA (consid. 2.2), de contrat à terme sur marchandises en droit civil (consid. 2.3) et d'opérations portant sur les droits-valeurs et dérivés au sens de l'art. 14 ch. 15 let. e OTVA (consid. 2.4). Il ne sera en revanche pas traité de la notion d'« option », la distinction entre ce type de contrats et les « futures » n'apparaissant pas pertinente dans le cadre des présents recours. Il s'agira, enfin, d'en tirer les conséquences qui s'imposent aux cas d'espèce (consid. 3).

### **E. 2.1.1**

Aux termes de l'art. 4 let. a, b et c OTVA, sont notamment soumises à l'impôt, pour autant qu'elles ne soient pas expressément exclues de son champ, les livraisons de biens et les prestations de services effectuées à titre onéreux sur territoire suisse, ainsi que l'acquisition à titre onéreux de prestations de services en provenance de l'étranger.

#### **E. 2.1.1.1**

Une transaction est effectuée à titre onéreux, soit contre rémunération, s'il y a échange d'une prestation et d'une contre-prestation, entre lesquelles doit exister un rapport économique étroit, entre un ou plusieurs prestataires, dont l'un au moins est assujéti à la TVA, et un ou plusieurs bénéficiaires. Pour qu'une opération entre dans le champ de la TVA, l'existence d'une contre-prestation est donc nécessaire (cf. ATF 126 II 249 consid. 4a, 443 consid. 6a; arrêts du Tribunal fédéral 2C\_284/2008 du 23 septembre 2008 consid. 2.1 et 2A.245/2005 du 9 août 2006 consid. 4.1; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1559/2006 et A-1560/2006 du 2 décembre 2008, consid. 2.1.1, A-502/2007 du 26 mai 2008 consid. 2.1; DANIEL RIEDO, *Von 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 LTVA). A cet égard, il y a lieu de relever que, dans la mesure où les flux générés par l'utilisation, la cession ou la détention de produits dérivés (différentiel d'intérêts, versement ou perception de primes, gains de cession, règlement des différentiels de cours, variations positives d'indice, soultes, paiement du prix en cas de livraison, etc.) traduisent l'exécution d'opérations contractuelles entre les parties à l'opération, les transactions en « futures » entrent clairement dans le champ d'application de la TVA (dans ce sens, cf. CLAIRE ACARD/DELPHINE NOUGAYRÈDE, *Fiscalité des produits dérivés*, Paris 1996, n° 1230 p. 524).

#### **E. 2.1.1.2**

Il convient au surplus de préciser que l'on distingue les opérations qui sont à l'intérieur de celles qui sont en dehors du champ d'application de la TVA. Comme relevé ci-dessus, il importe, dans un premier temps, de déterminer s'il y a eu échange de prestations. Dans l'affirmative, il s'agira alors, dans un second temps, de vérifier si les opérations en question

remplissent les conditions d'une exonération au sens impropre de l'art. 14 OTVA (cf. JAAC 63.93 consid. 4; RIEDO, op. cit. p. 143 ss; PASCAL MOLLARD, La TVA suisse et la problématique des exonérations in : Archives de droit fiscal suisse vol. 63 [Archives vol. 63], p. 448).

### **E. 2.1.2**

En vertu du principe de l'unité de la prestation, des prestations étroitement liées d'un point de vue économique et qui ne peuvent être dissociées constituent une seule prestation. Ce principe est désormais expressément ancré à l'art. 36 al. 4 LTVA. L'ordonnance régissant la taxe sur la valeur ajoutée ne contient en revanche aucune disposition correspondante.

Toutefois, déjà sous l'empire de ce texte, le principe de l'unité de la prestation est admis par la doctrine (cf. ALOIS CAMENZIND, Einheitlichkeit der Leistung im MWST-Recht, in: IFF-Forum für Steuerrecht, 2004/4, p. 241 ss, en particulier ch. 3.2 et 6.3 et les références citées). Le Tribunal fédéral a également confirmé le bien-fondé de ce principe à plusieurs reprises, notamment en relation avec la distinction entre prestations principales et accessoires (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2A.499/2004 du 1er novembre 2005 consid. 3.2 et les références citées). Des prestations rattachées les unes aux autres sont ainsi traitées comme une unité lorsqu'on se trouve en présence d'une prestation composite unique, soit lorsque la prestation est formée de diverses composantes, de natures différentes, caractérisées par leur lien intrinsèque ou physique permanent. Le principe de l'unité de la prestation s'applique tant aux prestations qui forment un tout qu'aux prestations qui se trouvent dans un rapport de prestation principale et de prestation accessoire. Une prestation est considérée comme accessoire lorsqu'elle est subordonnée à la prestation principale dont elle suit économiquement le sort et qu'elle complète, améliore ou équilibre du point de vue économique (cf. arrêts du Tribunal fédéral 2A.40/2007 du 14 novembre 2007 consid. 2.2, 2A.756/2006 du 22 octobre 2007 consid. 2.4; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1473/2006 du 3 juin 2008 consid. 2.4, A-502/2007 du 26 mai 2008 consid. 6.1; AFC, Instructions 2008 sur la TVA, Berne 2007 [Instructions 2008], ch. 361 à 366).

### **E. 2.1.3**

Pour déterminer l'existence et l'étendue d'une prestation soumise à la TVA, il s'agit avant tout de considérer les choses d'un point de vue économique. Les rapports de droit privé qui peuvent être à la base des prestations ont en principe seulement un caractère d'indice et ne peuvent à eux seuls justifier une classification ayant valeur décisive (cf. arrêts du Tribunal fédéral 2C\_510/2007 du 15 avril 2008 consid. 2.3 et 2A.47/2006 du 6 juillet 2006 consid. 3.2; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1548/2006 du 3 septembre 2008 consid. 2.2 et A-502/2007 du 26 mai 2008 consid. 2.2; RIEDO, op. cit., p. 112).

### **E. 2.2**

Aux termes de l'art. 5 al. 1 OTVA, il y a livraison lorsqu'est accordé le pouvoir de disposer économiquement d'un bien en son propre nom, p. ex. en vertu d'un contrat de vente au sens des art. 184 ss de la loi fédérale du 30 mars 1911 complétant le code civil suisse (Livre cinquième: Droit des obligations [CO, RS 220]) ou d'un contrat de commission au sens des art. 425 ss CO. Sont considérés comme des biens les choses mobilières et immobilières ainsi que le courant électrique, le gaz, la chaleur, le froid et autres choses similaires (art. 5 al. 3 OTVA). La remise du pouvoir de disposer économiquement du bien en question fait ainsi partie des éléments de base de la notion de livraison. Il sied à cet égard de préciser que c'est d'un point de vue économique qu'il convient de se placer pour déterminer si celui qui

reçoit un bien a le pouvoir d'en disposer. Partant, on ne peut exclure qu'il y ait livraison de biens, même en l'absence de transfert de propriété dans une perspective juridique, lorsque la substance économique du bien est transférée à celui qui le reçoit. La livraison peut ainsi intervenir indépendamment d'un transfert de propriété ou de possession. Seul est relevant le pouvoir de disposer du bien comme un propriétaire en son propre nom (JEAN-MARC RIVIER/ANNIE ROCHAT PAUCHARD, Droit fiscal suisse, La taxe sur la valeur ajoutée, Fribourg 2000, p. 40 s.; PATRICK IMGRÜHT, in : Mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Bâle 2000, n. 1 ad art. 6 LTVA; XAVIER OBERSON, droit fiscal suisse, p. 315 ss).

### **E. 2.3.1**

Le contrat de « future » est le contrat en vertu duquel une partie (le vendeur) s'engage à livrer à une autre personne (l'acheteur) une certaine quantité (la taille du contrat) d'un produit sous-jacent déterminé (la valeur de base), à un prix (le cours) et à une date future (la date d'échéance) fixés d'avance. L'acheteur s'engage pour sa part à recevoir la valeur de base aux conditions prévues. Ce type de contrats lie ainsi obligatoirement les deux parties. En règle générale, le paiement de la marchandise n'a pas lieu au moment de la conclusion du contrat, mais seulement lors de livraison. Le bon déroulement des opérations à terme nécessitant l'existence d'un marché efficient, les « futures » sont en règle générale standardisés, notamment quant à leur taille et à leur date d'exécution. Ce type de contrat appartient en outre à la famille des produits dérivés, en ce sens que ces instruments ne sont pas indépendants - mais dérivés - dans la mesure où ils sont construits sur le cours d'un autre bien, la « valeur de base » (Urs Emch/Hugo Renz/Franz Bösch/Pascal Montavon/Alex de Werra/Alessandro Bizzozero/Amédéo Wermelinger, Le monde et la pratique bancaires suisses, Tome II: Les opérations, Lausanne 1995, p. 205 et 217; Ernst Müller-Möhl, Optionen und Futures, Zurich 2002, p. 29 et 34 s.; Pierre Novello, comprendre (enfin) les nouveaux instruments financiers, Genève 1995, p. 38 s. et 44 ss).

### **E. 2.3.2**

Il importe également de noter à cet égard que le fonctionnement des marchés à terme organisés présuppose l'existence d'un acteur économique particulier, la « chambre de compensation ». Ayant une fonction d'interface entre les différents opérateurs, elle assure, avec la standardisation des contrats traités, la liquidité du marché. Cette chambre, qui tient le rôle d'unique acheteur de tous les vendeurs et d'unique vendeur de tous les acheteurs, permet aux intervenants de se départir facilement de leurs contrats (cf. Acard/Nougayrède, op. cit., p. 7 ss). Dans la grande majorité des cas, les transactions en « futures » réalisées sur les marchés organisés n'aboutissent pas à la livraison de la valeur de base. Pour se retirer unilatéralement du contrat avant la date d'échéance, il suffira ainsi à celui qui a contracté un achat à terme, soit de vendre avant la date de livraison un contrat dont les spécifications sont identiques au contrat de base, soit de conclure une opération contraire analogue (de même taille, type et échéance). Lorsque l'acheteur apparaît pour le même objet contractuel comme vendeur, il ne doit en effet ni accepter ni livrer la valeur de base, la position nette étant équilibrée (Emch/Renz/Bösch/Montavon/ de Werra/Bizzozero/Wermelinger, op. cit., p. 218; Novello, op. cit., p. 39; Müller-Möhl, op. cit., p. 30 et 35).

### **E. 2.3.3**

Compte tenu de cette possibilité que les parties ont, par la liquidation de leurs positions, de mettre fin à leur obligation de livrer, respectivement de recevoir la valeur sous-jacente, les

marchés de « futures » offrent la possibilité de réaliser un gain en cas d'évolution favorable du cours de la valeur de base, laquelle se traduira par une augmentation de la valeur du contrat en question. Ainsi, l'acheteur, respectivement le vendeur, pourra réaliser un bénéfice en liquidant sa position en cas de hausse, respectivement de baisse, du cours de la valeur sous-jacente. Le système dit « de marge » mis en place par les bourses de « futures » permet en outre aux parties de prendre des positions élevées avec des investissements relativement modestes et, en raison de l'effet de levier, de multiplier leurs bénéfices (sur ce point, cf. not. Müller-Möhl, op. cit., p. 33 s.; Novello, op. cit., p. 43; Alain Charbonnier, produits dérivé et concept de réalisation: sous l'angle de la théorie financière, du droit comptable et du droit fiscal, thèse Zurich 1997, p. 40). Les contrats de vente à terme sur marchandises constituent donc un instrument de spéculation permettant aux investisseurs de tirer profit de leurs prévisions de fluctuation des cours, à la hausse ou à la baisse, entre le moment de la conclusion du contrat et celui de son exécution (Emch/Renz/Bösch/Montavon/de Werra/Bizzozero/Wermelinger, op. cit., p. 218; Müller-Möhl, op. cit., p. 33 s.; Novello, op. cit., p. 42 s.; Pierre Tercier, Les contrats spéciaux, 3e éd., Genève 2003, n° 516).

#### **E. 2.4**

Conformément à l'art. 14 ch. 15 let. e OTVA, les opérations (au comptant et à terme) dans les domaines du marché monétaire et des capitaux, y compris la négociation, portant sur les papiers-valeurs, sur les droits-valeurs et dérivés ainsi que sur des parts de sociétés et d'autres associations sont exonérées au sens impropre, sans droit à la déduction de l'impôt préalable (art. 13 OTVA). Concrètement, cela signifie notamment que dans le domaine de la finance, le négoce des droits-valeurs et dérivés (« options » et « futures »), de même que celui des valeurs sous-jacentes (p. ex. actions, obligations), constitue des chiffres d'affaires exonérés au sens impropre (AFC, Brochure 610.540-14, Finance, Berne 2000 [Brochure LTVA n° 14], ch. 5.8; cf. également AFC, Brochure 610-507-3, Banques et sociétés financières, Berne 1995 [Brochure OTVA n° 3], annexe I, ch. 1.6; AFC, Instructions 1997 à l'usage des assujettis TVA, Berne 1996 [Instructions 1997], ch. 633 ss; Rivier/Rochat Pauchard, op. cit., p. 59; Philip Robinson/Cristina Oberheid, in : Mwst.com: Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Bâle 2000, n. 49 ad art. 18 ch. 19 let. e).

##### **E. 2.4.1**

Relativement aux dérivés, l'art. 14 ch. 15 let. e OTVA ne précise pas si cette notion s'entend de l'ensemble des produits dérivés, indépendamment de leurs valeurs sous-jacentes, ou, au contraire, si seuls sont visés les dérivés ayant directement ou indirectement pour valeurs sous-jacentes des papiers-valeurs, des droits-valeurs ou des parts de sociétés ou d'autres associations. Cette question se pose notamment en relation avec les produits dérivés sur marchandises, telles que le café, le sucre, les métaux, le pétrole, etc. Il y a à cet égard lieu de rappeler que les exceptions à l'assujettissement à la TVA, qui sont contraires au système d'un impôt général de consommation et peuvent aboutir à des distorsions de concurrence ainsi qu'à des taxes occultes, doivent être interprétées de façon restrictive (ATF 124 II 372 consid. 6a, 193 consid. 5e; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1494/2006 du 21 septembre 2007 consid. 4 confirmé par l'arrêt du Tribunal fédéral 2C\_612/2007 du 7 avril 2008 consid. 5).

##### **E. 2.4.2**

Dans ce sens, le traitement fiscal des produits dérivés de type « futures » doit en principe suivre celui réservé à la valeur de base. Ainsi, lorsque le produit sous-jacent bénéficie

lui-même de l'exonération au sens impropre de l'art. 14 ch. 15 let. e OTVA, les opérations portant sur les dérivés sont également exonérées. Peu importe à cet égard que lors de la liquidation des dérivés, une livraison de la valeur de base aboutisse, par exemple, à une livraison d'actions, ou que les droits contractuels de type « future » ou « option » soient revendus, voire que la position soit liquidée avant l'échéance. Dans le secteur de la finance, le négoce des dérivés, ainsi que celui des valeurs de base (p. ex. actions, obligations) tombent en effet sous le coup de l'art. 14 ch. 15 let. e OTVA. Inversement, les opérations portant sur les dérivés ne sont en principe pas exonérées au sens de cette disposition, lorsqu'ils ont pour valeurs sous-jacentes des marchandises - comme du café, du sucre ou du pétrole - dont la livraison représente du chiffre d'affaire imposable (Brochure LTVA n° 14, ch. 5.8; dans ce sens, Robinson/Oberheid, in : Mwst.com, op. cit., n. 55 ad art. 18 ch. 19 let. e; cf. également Acard/Nougayrède, op. cit., n° 1089 p. 467).

### **E. 2.4.3**

Il en va toutefois autrement lorsque les produits dérivés sont utilisés comme de purs instruments financiers, à savoir prioritairement aux fins de l'obtention d'un avantage économique. Dans ce cas, le négoce des dérivés constitue également du chiffre d'affaire exonéré au sens impropre lorsque les transactions n'aboutissent pas à une livraison physique du sous-jacent. Pour le traitement fiscal des ventes sur marchandises à terme, il faut donc distinguer entre les cas où il y a livraison et ceux où les contrats sont liquidés ou revendus avant l'échéance (Brochure LTVA n° 14, ch. 5.8; Robinson/Oberheid, in : Mwst.com, op. cit., n. 55 ad art. 18 ch. 19 let. e; voir aussi Günter Rau/ Erich Dürchwächter/Hans Flick/Reinhold Geist, Kommentar zum Umsatz-steuergesetz, 8e éd., Cologne 1997, § 4 Nr. 8 Anm. 177).

### **E. 3**

En l'espèce, il apparaît clairement que les recourantes ont conclu des contrats de vente à terme sur marchandises. C'est le lieu de rappeler liminairement que, dans la mesure où les flux générés par l'utilisation, la cession ou la détention de produits dérivés traduisent l'exécution d'opérations contractuelles entre les parties à l'opération, les transactions en « futures » entrent dans le champ d'application de la TVA (cf. consid. 2.1.1.1 ci-avant). Ce point n'est par ailleurs pas contesté par les recourantes (cf. ch. 3.2.8, 5e §, des mémoires de recours du 19 octobre 2006). Il sied également de relever que les recourantes sont actives dans le négoce international de marchandises - telles notamment que le sucre et autres matières premières, les métaux, minéraux et minerais, les produits pétroliers et dérivés - dont la livraison constitue du chiffre d'affaires imposable.

### **E. 3.1**

S'agissant des contrats de vente à terme sur marchandises qui s'éteignent par la livraison effective des biens en constituant la valeur de base, il est en règle générale possible de distinguer clairement entre le moment de la conclusion et celui de son exécution, à tout le moins dans les cas, majoritaires, où le paiement de la marchandise n'a pas lieu au moment de la conclusion du contrat, mais seulement lors de la livraison du produit sous-jacent. L'accomplissement du contrat peut alors être décomposé en deux étapes distinctes, à savoir la formation et l'exécution. Au regard du principe de l'unité de la prestation, il convient toutefois de considérer que ces deux étapes, étroitement liées d'un point de vue économique, forment un tout qu'il serait arbitraire de dissocier sous l'angle de la TVA (cf. consid. 2.1.2 ci-avant). Dans les cas où la marchandise est effectivement livrée à l'échéance et le prix dite

marchandise acquitté, il faut dès lors admettre que les « futures » ont pour objet une livraison de biens à titre onéreux, de telle sorte que la transaction, considérée dans son ensemble, constitue une opération imposable au sens de l'art. 5 al. 1 OTVA. Cette solution correspond en outre à la règle selon laquelle les opérations portant sur des dérivés ne sont pas exonérées au sens impropre, lorsque ces derniers ont pour valeurs de base des marchandises dont la livraison représente du chiffre d'affaires imposable (cf. consid. 2.4.2 ci avant).

### **E. 3.2**

A propos des contrats de vente à terme sur marchandises, il a été exposé que lorsqu'ils n'aboutissent pas à une livraison physique de la valeur de base, leur négoce constitue des prestations de services exonérées au sens impropre en vertu de l'art. 14 ch. 15 let. e OTVA (cf. consid. 2.4.3 ci-avant). Or, il ressort de l'examen des dossiers que les transactions litigieuses ne se sont pas achevées par la livraison des marchandises, mais que les « futures » ont au contraire été liquidés avant l'échéance ou revendus, ce que les recourantes ne contestent par ailleurs pas. En raison de la variation des cours respectifs des produits sous-jacent en question entre le moment de la conclusion du contrat et celui de sa vente ou de sa liquidation, l'ensemble des transactions litigieuses se sont invariablement soldées, pour les recourantes, soit par un gain, soit par une perte.

#### **E. 3.2.1**

Sous l'angle de l'analyse économique, déterminante en matière de TVA (cf. consid. 2.1.3 ci-avant), il sied en conséquence de considérer que les futures en question constituent des produits dérivés financiers, dont les recourantes se sont servies notamment aux fins de se prémunir contre les risques de fluctuation défavorable des cours d'éléments de leurs actifs, de réaliser des compléments de rendement ou de spéculer sur l'évolution, à la hausse comme à la baisse, de certaines marchandises. En tant que telles, les transactions litigieuses sont à considérer comme des prestations de services au sens de l'art. 14 ch. 15 let. e OTVA, dont le produit représente du chiffre d'affaires exonéré au sens impropre en vertu de cette disposition.

#### **E. 3.2.2**

L'argument que les recourantes font valoir sur ce point, à savoir que les ventes à terme sur marchandises qui ne se dénouent pas par la livraison physique du sous-jacent constituent des livraisons de bien au sens de l'art. 5 OTVA, ne résiste pas à l'examen. L'ouverture d'une position sur un marché à terme, pas plus que sa liquidation avant l'échéance par la conclusion d'une opération analogue de sens inverse, ne sauraient être considérées comme des livraisons de bien au sens de cette disposition. Il sied en effet de rappeler que les transactions litigieuses s'opèrent entre les recourantes et la chambre de compensation intervenant en tant qu'interface entre les différents opérateurs (cf. consid. 2.3.2 ci-avant). C'est donc bien envers cette dernière, et non l'autre partie au contrat, que la recourante s'engage. En outre, il ne s'agit que d'une obligation de livrer ou de prendre livraison. La chambre de compensation ne se voit ainsi pas transférer le pouvoir de disposer économiquement de la valeur de base lorsqu'elle tient le rôle de l'acheteur, pas plus qu'elle ne transfère ce pouvoir dans les cas où elle officie en tant que vendeur. De fait, les marchandises ne sont que très rarement livrées, les positions étant en principe liquidées avant l'échéance par la conclusion d'un contrat de même taille de sens inverse (cf. consid. 2.3.2 ci-avant). Dans ces conditions, on ne saurait qualifier les transactions litigieuses de

livraisons de biens au sens de l'art. 5 OTVA. La conclusion à laquelle parvient le Tribunal de céans, à savoir que les « futures » qui n'aboutissent pas à la livraison physique des marchandises représentent des produits dérivés financiers exonérés au sens impropre en vertu de l'art. 14 ch. 15 let. e OTVA, s'en trouve ainsi renforcée. Partant, l'AFC n'a pas violé le droit fédéral en agissant comme elle l'a fait et les recours s'avèrent mal fondés sous l'angle de cette dernière disposition.

#### **E. 4**

Il convient à présent de déterminer si les recourantes ont acquis des prestations de service en provenance de l'étranger et, cas échéant, de vérifier si dites acquisitions sont imposables sur la base de l'art. 9 OTVA. Pour ce faire, il y aura d'abord lieu de s'intéresser au traitement fiscal des opérations de refacturation (consid. 4.1). Il conviendra par la suite de se pencher sur la notion d'acquisition de prestations de services en provenance de l'étranger (consid. 4.2). Il sera également question à cet égard des exigences requises concernant la preuve relative au lieu d'utilisation et d'exploitation des prestations de services, au vu notamment de l'évolution intervenue à cet égard en matière de formalisme (consid. 4.3). Il y aura enfin lieu d'en inférer les conclusions qui s'imposent aux cas d'espèce (consid. 5).

##### **E. 4.1**

Il y a échange de prestations et, partant, opération soumise à la TVA (cf. consid. 2.1.1 ci-avant), lorsqu'un assujetti acquiert des prestations destinées à des tiers et se borne à les refacturer à ces derniers en son propre nom. La refacturation, qui n'a rien à voir avec une opération de sous-traitance, constitue en principe une opération TVA autonome, dans laquelle l'assujetti charge un tiers de lui fournir tout ou partie de la prestation qu'il est amené à effectuer en son nom et pour son compte ou, en cas de représentation indirecte, pour le compte d'autrui. A titre d'exemple, il y a refacturation de frais et donc opération imposable si une société, agissant en son nom propre, acquiert des prestations (location, secrétariat, matériel, etc) destinées à ses associés, assujettis à titre individuel, et les refacture ensuite à ces derniers. L'assujetti, soit la société dans l'exemple cité, apparaît ainsi, vis-à-vis des destinataires, comme le fournisseur des prestations considérées. Il n'est pas nécessaire, pour retenir l'existence d'une opération TVA, qu'il produise lui-même physiquement les prestations ou qu'il facture un supplément. Il suffit que l'intéressé se soit inséré dans la chaîne des opérations avec les caractéristiques d'un assujetti et qu'il n'agisse pas en qualité de simple intermédiaire ou de représentant direct (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2A.520/2003 du 29 juin 2004 consid. 7; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1524/2006 du 28 janvier 2008 consid. 2.2, A-1375/2006 du 27 septembre 2007 consid. 6 et 7.1.1, A-1494/2006 du 21 septembre 2007 consid. 6.3, A-1462/2006 du 6 septembre 2007 consid. 2.2.1; Pascal Mollard, *La TVA: vers une théorie du chaos?*, in : *Mélanges CRC*, Lausanne 2004 [*Mélanges CRC*], p. 68 s.).

##### **E. 4.2**

L'art. 4 OTVA soumet notamment à l'impôt les prestations de services fournies à titre onéreux sur territoire suisse (let. b).

###### **E. 4.2.1**

A cet égard, l'art. 9 OTVA précise que lorsqu'une prestation de services imposable est fournie à partir de l'étranger à un destinataire ayant son domicile, son siège social ou un établissement stable sur territoire suisse, celui-ci doit soumettre à l'impôt l'acquisition de cette prestation de services s'il l'utilise ou l'exploite sur territoire suisse, pour autant qu'il

soit assujetti au sens de l'art. 18 OTVA, à savoir s'il acquiert pour plus de Fr. 10'000.-- de prestations de services en provenance de l'étranger au cours d'une année civile (cf. décisions de la CRC 2004-019 du 27 juillet 2006 consid. 2a/aa et 2000-111 du 22 mai 2001 in : JAAC 65.103 consid. 8b). L'assujettissement subsiste durant chaque année civile au cours de laquelle des prestations de services en provenance de l'étranger ont été acquises (art. 21 al. 4 et 22 let. c OTVA; Xavier Oberson, Qualification et localisation des services internationaux en matière de TVA in : ASA 69 [2000] 403 ss [ASA 69], p. 418). La jurisprudence a déjà eu l'occasion d'exprimer que la disposition de l'art. 9 OTVA trouvait une base légale suffisante dans la constitution au regard du principe de la légalité, applicable en droit fiscal.

L'imposition des prestations de services en provenance de l'étranger vise à mettre en oeuvre le principe de neutralité concurrentielle. Elle permet en effet d'éviter que l'acquéreur de services n'ayant pas le droit à la déduction de l'impôt préalable puisse éluder l'imposition en se procurant des services à l'étranger sans devoir acquitter la TVA. Partant, elle garantit l'égalité de traitement des prestataires suisses et étrangers fournissant des services à des consommateurs résidant sur territoire suisse (arrêt du Tribunal fédéral 2A.400/2001 du 9 avril 2002 consid. 2.2, 2.3 et 2.4; Commentaire du Département fédéral des finances du 22 juin 1994 relatif à l'OTVA [Commentaire OTVA] in : FF 1994 III 534 ss, spécialement ad art. 9 p. 541; cf. également le Rapport de la commission de l'économie et des redevances du Conseil national sur l'initiative parlementaire relative à la LTVA in : FF 1996 V 701 ss, p. 737; Oberson in : ASA 69, p. 418; Heinz Keller, Opérations comptables transfrontalières concernant des biens et des prestations de services in : L'Expert-comptable suisse 5/95, p. 384).

#### **E. 4.2.2**

En vertu de l'art. 12 al. 1 OTVA et sous réserve des exceptions mentionnées au second alinéa de cette disposition, 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, le lieu de son domicile ou l'endroit à partir duquel il exerce son activité. Selon l'AFC, est réputé établissement stable une installation commerciale permanente où est exercée, pleinement ou partiellement, l'activité commerciale d'une entreprise ou d'une profession libérale (AFC, Instructions 2001 sur la TVA, Berne 2000 [Instructions 2001], ch. 8). Une acquisition de prestations de services en provenance de l'étranger n'est donc soumise à la TVA que lorsque le lieu des prestations de services acquises se trouve à l'étranger au sens de l'art. 12 OTVA. Il y a ainsi acquisition imposable, concernant les prestations des services fournies à l'étranger que le prestataire étranger facture à un destinataire ayant son siège social ou son domicile sur territoire suisse, dans la mesure où le lieu d'utilisation ou d'exploitation se trouve sur territoire suisse (AFC, Notice n° 13 concernant l'exonération de certaines prestations de services fournies à l'étranger ou acquises de l'étranger [Notice n° 13], Berne 1995, ch. 7; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1444/2006 et A-1445/2006 du 22 juillet 2008 consid. 3.1 et références citées; Oberson in : ASA 69, p. 418; Keller, op. cit. p. 384; Commentaire OTVA ad art. 9; Instructions 2001 ch. 513; Per Prod'hom, TVA des services bancaires et financiers: la déduction remise en question, Bâle 1999, p. 22 s.).

#### **E. 4.2.3**

En résumé, pour qu'il y ait acquisition imposable de prestations de services en provenance de l'étranger, il faut (1) qu'il s'agisse de prestations fournies à titre onéreux non exclues du champ de l'impôt (art. 4 OTVA), (2) que les prestations proviennent de l'étranger au sens de

l'art. 12 OTVA, (3) que l'acquéreur des prestations ait son domicile, son siège social ou un établissement stable sur territoire suisse (art. 9 OTVA), (4) que la valeur des prestations acquises au cours d'une année civile soit supérieure à Fr. 10'000.-- (art. 18 OTVA) et (5) que ces prestations soient utilisées ou exploitées sur territoire suisse (art. 9 OTVA).

#### **E. 4.3.1**

Le critère du lieu d'utilisation ou d'exploitation, qui se trouve aussi bien à l'art. 9 OTVA (acquisition de prestations de services en provenance de l'étranger) qu'à l'art. 15 al. 2 let. 1 OTVA (exonération des prestations de services fournies à un destinataire établi à l'étranger), doit être interprété de la même manière pour ces deux dispositions et est réglé aux ch. 557a ss des Instructions 1997 ainsi que, de façon plus détaillée, au ch. 2 de la Notice n° 13. Il en résulte que quatre catégories de prestations doivent être distinguées. La première est constituée des prestations fournies en relation avec des immeubles, qui sont présumées utilisées au lieu de situation de l'immeuble. La deuxième catégorie comprend notamment les prestations de services culturelles, artistiques, sportives, scientifiques, d'enseignement et de divertissement, qui sont présumées utilisées au lieu où elles sont effectivement fournies. Le troisième groupe se compose des prestations de services dites immatérielles, qui sont présumées utilisées à l'endroit où leur destinataire a son siège ou son domicile (principe du domicile). Le quatrième groupe est finalement formé de toutes les autres prestations de services, qui n'appartiennent à aucune des trois catégories précitées; ces prestations sont réputées utilisées au lieu où elles sont localisées par l'art. 12 OTVA, c'est-à-dire en principe à l'endroit où leur prestataire a son siège ou son domicile (ATF 133 II 153 consid. 4.2; OBERSON in : ASA 69, p. 415).

#### **E. 4.3.2**

C'est le lieu de relever que la taxe sur la valeur ajoutée est perçue selon le système de l'auto-taxation (art. 37 OTVA), en vertu duquel il appartient à l'assujéti de renseigner l'AFC sur les faits relevant pour le calcul de l'impôt (art. 46 OTVA) et de tenir ses livres comptables régulièrement et de telle manière que lesdits faits puissent y être constatés aisément et de manière sûre (art. 47 al. 1 OTVA; arrêt du Tribunal fédéral 2A.326/2002 du 2 juin 2003 consid. 3.4.3.1). En cas de doute, l'autorité appliquera les règles sur la répartition du fardeau de la preuve. En l'absence de disposition spéciale, il y a lieu de s'inspirer de la règle de l'art. 8 du Code civil suisse du 10 décembre 1907 (CC, RS 210). Partant, le fisc supporte le fardeau de la preuve des éléments créant ou augmentant la charge fiscale, alors qu'il incombe au contribuable d'alléguer et de prouver les éléments qui réduisent ou éteignent son obligation fiscale. A défaut, il devra en supporter les conséquences (arrêts du Tribunal fédéral 2A.269/2005 du 21 mars 2006 consid. 4 et 2A.642/2004 du 14 juillet 2005 consid. 5.4; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-502/2007 du 26 mai 2008 consid. 3.5; cf. également Notice n° 13, ch. 2, ATF 133 II 153 consid. 4.2 et 7.2; décision de la CRC 2004-019 du 27 juillet 2006 consid. 2c/aa, bb, 3c/aa et références citées et l'arrêt du tribunal fédéral 2A.269/2005 du 21 mars 2006 consid. 4 et 2A.642/2004 du 14 juillet 2005 consid. 5.4).

#### **E. 4.3.3**

Selon l'art. 16 al. 1 (2e phrase) OTVA, le droit à l'exonération des prestations de services fournies à l'étranger, qui dépend notamment du lieu de consommation des prestations en question (art. 15 al. 2 let. 1 OTVA), doit être prouvé par des documents comptables et des pièces justificatives. A cet égard, les Instructions 1997 précisent notamment que les

indications détaillées sur le genre et l'utilisation des prestations fournies doivent clairement ressortir des documents produits (ch. 567; cf. également AFC, Instructions 1994 sur la TVA, Berne 1993 [Instructions 1994], ch. 567 et Instructions 2002, ch. 388). Or, ainsi qu'il a été exposé, le critère du lieu d'utilisation ou d'exploitation doit être interprété de la même manière s'agissant des dispositions des art. 9 et 15 al. 2 let. b OTVA (cf. consid. 4.3.1 ci-avant). En cas d'acquisition de prestations de services en provenance de l'étranger, l'assujetti est dès lors également tenu de fournir les éléments permettant d'établir la nature des prestations, en fonction de laquelle est établi leur lieu de consommation, critère dont l'OTVA fait dépendre leur imposition (cf. consid. 4.2 et 4.3.1 ci-avant). A défaut, au vu de ce qui a été exposé concernant la répartition du fardeau de la preuve (cf. consid. 4.3.2 ci-avant), l'autorité fiscale sera admise à considérer que dit lieu se situe sur territoire suisse et à imposer en conséquence les prestations en question à titre d'acquisition de prestations de services en provenance de l'étranger, même en cas de prestations en soi exclues du champ de l'impôt (cf. Notice 13, ch. 7; AFC, Brochure 610.540-15, Assurances [Brochure LTVA n° 15], Berne 2000, ch. 2.7.1; ATF 133 II 153 consid. 4.3, 5.2 et 7.2). Il convient finalement de relever qu'au vu des conditions rigoureuses auxquelles est soumise la preuve du lieu de consommation des prestations de services, des pièces établies après-coup, à la suite d'un contrôle fiscal, ne sauraient être prises en considération (ATF 133 II 153 consid. 7.2; arrêts du Tribunal fédéral 2A.507/2002 du 31 mars 2004 consid. 3.3 et 2A.546/2003 du 14 mars 2005 consid. 2.6 et 3.3).

#### **E. 4.3.4**

La nouvelle du 24 mai 2006 (RO 2006 2353) de l'OLTVA a notamment introduit l'art. 45a OLTVA, unique disposition de la section 14a, intitulée « Traitement des vices de forme ». Aux termes de cette disposition, 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 par la présente ordonnance sur l'établissement de justificatifs. Cette nouvelle est entrée en vigueur le 1er juillet 2006. Toutefois, dans l'introduction à sa communication du 27 octobre 2006 concernant la pratique, l'AFC a indiqué qu'elle appliquerait les dispositions qu'elle introduit de manière rétroactive, pour toutes les contestations pendantes au 1er juillet 2006. Conformément à l'intention du Conseil fédéral (cf. la communication du Département fédéral des finances du 24 mai 2006), la jurisprudence a déjà observé que ces nouvelles normes s'appliquent également aux cas encore pendants, soit aussi bien ceux soumis à la LTVA que ceux régis par l'OTVA (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C.263/2007 du 24 août 2007 consid. 4; plus réservé, ATF 133 II 153 consid. 7.4; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1559/2006 et A-1560/2006 du 2 décembre 2008 consid. 3.3 et A-1438/2006 du 11 juin 2007 consid. 3.3).

#### **E. 4.3.5**

Compte tenu de l'introduction de ce nouvel article, l'AFC a assoupli le formalisme résultant de sa pratique relative à la preuve du lieu de consommation des prestations de services imposables, ainsi que cela ressort de sa communication du 27 octobre 2006 concernant la pratique (« Traitement des vices forme »). Ainsi, il y a désormais lieu d'admettre qu'en dépit d'indications incomplètes, dite preuve est apportée si la nature de la prestation en cause peut être établie avec suffisamment de vraisemblance au regard de l'ensemble des circonstances. Cette disposition n'a en revanche aucune incidence sur le fait que la nature des prestations doit être établie et que la preuve en incombe à l'assujetti (cf. ch. 2.2 et 2.3.1 de la

communication du 27 octobre 2006 précitée; ATF 133 II 153, consid. 6.1, 6.2 et 7.2).

### **E. 5.1**

En l'espèce, les recourantes ne contestent pas que leurs succursales étrangères représentent, du point de vue de la TVA, des entités indépendantes qui se livrent à des activités distinctes. Il ressort en outre de l'examen des dossiers qu'il y a eu des flux d'argent manifestes partant de la Suisse vers l'étranger, à savoir des sièges suisses des recourantes vers leurs succursales étrangères. Les recourantes admettent d'ailleurs avoir remboursé certains coûts de leurs succursales (cf. ch. 2.2 et 3.3 des mémoires de recours du 19 octobre 2006). En d'autres termes, il n'est pas contesté que certains frais des succursales des recourantes ont été refacturés à ces dernières. Or, ainsi qu'il a été exposé, la refacturation constitue en principe une opération TVA autonome (cf. consid. 4.1 ci-avant).

#### **E. 5.1.1**

Certes, les succursales n'ont pas préparé de factures formelles relativement à ces remboursements de frais. Comme déjà en matière d'impôt sur le chiffre d'affaires (IChA), la jurisprudence a souligné l'importance fondamentale de la facture en matière de TVA et a considéré que celle-ci constitue un indice important, voire une présomption, qu'une opération TVA a eu lieu et qu'elle a été effectuée par l'auteur de la facture, agissant en principe en son nom (cf. ATF 131 II 190 consid. 5; décisions de la CRC 2005-089 du 11 septembre 2006 consid. 2a et 2003-098 du 13 décembre 2004 consid. 3c, confirmée par l'arrêt du Tribunal fédéral 2A.65/2005 du 17 octobre 2005; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-502/2007 du 26 mai 2008 consid. 2.2 confirmé par l'arrêt du tribunal fédéral 2C\_480 2008 du 13 octobre 2008; cf. également RIVIER/ROCHAT PAUCHARD, op. cit., p. 220 s.; PASCAL MOLLARD in : Mélanges CRC, p. 68 s.). L'obligation de livrer une facture n'est cependant pas générale et il peut y avoir opération soumise à TVA en l'absence même d'un tel titre (cf. les art. 34 let. a ch. 1 et 28 al. 1 OTVA; MOLLARD, Mélanges CRC, p. 67; RIVIER/ROCHAT PAUCHARD, op. cit., p. 220).

#### **E. 5.1.2**

Il apparaît dès lors clairement qu'il y a bien eu refacturations, lesquelles constituent des opérations imposables, de la part des succursales étrangères des recourantes à ces dernières. Les succursales apparaissent ainsi, vis-à-vis des recourantes, comme les fournisseurs des prestations considérées. Etant situées à l'étranger, il y a en outre lieu d'admettre que les prestations en question sont fournies à partir de l'étranger, à des destinataires - les recourantes - ayant leur siège sur territoire suisse. Dans ces conditions, le remboursement, par les recourantes, des coûts de leurs succursales établies à l'étranger constituent manifestement des acquisitions de services en provenance de l'étranger, au sens des art. 4 let. d et 9 OTVA. Ce point n'est d'ailleurs pas contesté par les recourantes (cf. ch. 3.3 des mémoires de recours du 19 octobre 2006).

### **E. 5.2**

Il convient à présent de déterminer si dites acquisitions sont soumises à l'impôt en vertu de l'art. 9 OTVA, à savoir s'il y a lieu de considérer que les prestations en question ont été utilisées ou exploitées sur territoire suisse.

#### **E. 5.2.1**

L'AFC reproche avant tout aux recourantes de n'avoir pas produit de documents écrits (contrats, factures, etc.) permettant d'établir la nature précise des prestations en cause et,

partant, leur lieu d'utilisation ou d'exploitation au sens de l'art. 9 OTVA. Les recourantes invoquent pour leur part une violation de l'art. 45a OLTVA. Elles font essentiellement valoir qu'elles ont fourni les éléments décrivant les fonctions des personnes travaillant au sein des sociétés, desquels il ressort clairement que les succursales en question sont actives dans le domaine de la vente de marchandises à l'étranger, que ces activités ne tombent pas dans la définition du paragraphe 2(c) de la Notice n° 13 et ne sont dès lors pas réputées utilisées ou exploitées sur territoire suisse au sens de l'art. 9 OTVA.

### **E. 5.2.2**

C'est précisément le lieu de rappeler qu'en matière fiscale, il incombe au fisc de démontrer l'existence d'éléments créant ou augmentant la charge fiscale, alors que le contribuable est tenu de renseigner l'AFC sur les faits relevant pour le calcul de l'impôt et supporte le fardeau de la preuve des éléments qui réduisent ou éteignent son obligation fiscale (cf. consid. 4.3.2 ci-avant). En matière d'acquisition de prestations de services en provenance de l'étranger, l'assujéti est dès lors tenu de fournir les éléments utiles à la détermination de la nature des prestations en question, en fonction de laquelle est établi leur lieu de consommation, sans quoi l'application de l'art. 9 OTVA s'en trouverait compromise. A défaut, l'autorité fiscale sera admise à considérer que dit lieu se situe sur territoire suisse et à imposer en conséquence les opérations en cause, même en cas de prestations en soi exclues du champ de l'impôt (cf. consid. 4.3.3 ci-avant).

### **E. 5.2.3**

Les recourantes reprochent à l'AFC de n'avoir pas pris en compte les éléments de preuves qu'elles ont fournis, à savoir des documents décrivant les fonctions des personnes travaillant au sein des différentes sociétés. Dans ce contexte, il sied de relever qu'une simple description des fonctions occupées par le personnel des sociétés considérées ne saurait constituer un moyen de preuve suffisant à établir la nature des prestations litigieuses et, partant, leur lieu de consommation. Au regard notamment des exigences strictes posées en la matière par l'ATF 133 II 153, les recourantes étaient en effet tenues de fournir des documents écrits, tels que des contrats ou des factures, propres à prouver les activités exercées par le personnel de leurs sociétés, ou tout autre pièce permettant de déterminer clairement la nature des prestations de services litigieuses. Or, force est de constater que les documents produits par les recourantes ne permettent en l'occurrence pas d'établir le genre de prestations dont il s'agit. De simples affirmations, non corroborées par des preuves écrites, ne suffisent en outre pas à démontrer que le lieu de consommation se situe à l'étranger. Les déclarations des recourantes, selon lesquelles l'activité de leurs succursales établies à l'étranger était une activité de négoce consistant principalement à acheter et vendre des marchandises à l'étranger, revêtent dès lors le caractère d'allégations non prouvées. Conformément à ce qui a été exposé concernant la répartition du fardeau de la preuve en matière fiscale, les recourantes doivent en supporter les conséquences et l'AFC était donc admise à considérer que le lieu de consommation des prestations litigieuses se situe sur territoire suisse (cf. consid. 4.3.2 et 4.3.3 ci-avant). C'est dès lors à bon droit qu'elle a imposé celles-ci à titre d'acquisition de prestations de services en provenance de l'étranger. Partant, les recours s'avèrent mal fondés sous l'angle de l'art. 9 OTVA.

### **E. 5.2.4**

L'art. 45a OTVA n'est dans ce contexte d'aucun secours aux recourantes. Concernant le traitement des vices de forme, cette disposition ne change rien au fait que la nature des

prestations doit être établie et que la preuve en incombe à l'assujetti qui soutient qu'elles ne sont pas imposables en raison de leur lieu de consommation situé à l'étranger (cf. consid. 4.3.5 ci-avant). Or, c'est bien ici d'un défaut de preuve, et non d'un simple vice de forme, dont il s'agit. L'argument des recourantes, tiré de la violation de l'art. 45a OLTVA, ne résiste dès lors pas à l'examen et doit être rejeté.

## **E. 6**

Il convient à ce stade de tirer les conséquences logiques de ce qui précède concernant le droit à la déduction de l'impôt préalable.

### **E. 6.1**

Selon l'art. 29 al. 1 let. a et b et 2 OTVA, si l'assujetti utilise des biens ou des prestations de services pour l'un des buts indiqués au second alinéa (parmi lesquels figurent les livraisons et les prestations de services imposables), il peut déduire dans son décompte les montants d'impôt préalable que d'autres assujettis lui ont facturés, conformément à l'art. 28 OTVA, pour des livraisons et des prestations de services, ainsi que ceux qu'il a déclarés lors de l'acquisition de prestations de services en provenance de l'étranger.

#### **E. 6.1.1**

Sur le plan matériel, le droit à la déduction de l'impôt préalable est dès lors subordonné à une série de conditions cumulatives. Tout d'abord, seul un assujetti peut déduire l'impôt préalable. Il doit au surplus être le destinataire de la prestation en question, ce qui découle d'une interprétation logique de l'art. 29 OTVA. L'impôt préalable que l'assujetti est en droit de déduire sur la base de l'art. 29 al. 1 let. a, respectivement let. b OTVA, doit avoir frappé des livraisons et/ou des prestations de services imposables, fournies par un tiers, respectivement des prestations de services en provenance de l'étranger. Un acte matériel de facturation, respectivement une déclaration écrite à l'AFC, est en outre requis (cf. les art. 29 al. 1 let. a et b, 28 et 45 al. 4 OTVA; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1496/2006 à A-1498/2006 du 27 octobre 2008 consid. 4.1 et les références citées et A-1581/2006 du 23 juin 2008 consid. 5.1.2). Les livraisons, respectivement les prestations de services dont il s'agit, doivent au surplus être affectées - ne serait ce que de manière médiate - à l'un des buts limitativement énumérés à l'art. 29 al. 2 OTVA, étant précisé qu'un lien économique suffisant, direct ou même indirect, doit exister entre les opérations en amont et en aval (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1483/2006 du 16 octobre 2007 consid. 2.1). Si les prestations acquises ne sont pas affectées à des opérations imposables, il y a alors consommation finale auprès de l'assujetti, qui ne donne pas droit à la déduction de l'impôt préalable. Le système présuppose donc une relation étroite entre la prestation acquise et celle effectuée. Dès lors, si une prestation acquise sert à produire une prestation imposable, la déduction de l'impôt préalable est possible intégralement, alors que si elle est affectée à un autre but, cette déduction n'est pas envisageable. C'est ce qu'exprime le principe de l'affectation directe, aux termes duquel les dépenses et investissements sont attribués soit à des chiffres d'affaires imposables soit à des activités exclues, en fonction de leur utilisation effective (cf. ATF 132 II 352 consid. 8.2, 8.3 et 10; arrêts du Tribunal fédéral 2C\_510/2007 du 15 avril 2008 consid. 2.2, 2A.650/2005 du 15 août 2006 consid. 3.4; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1496/2006 à A-1498/2006 du 27 octobre 2008 consid. 4.1 et 4.2 et les références citées et A-1581/2006 du 23 juin 2008 consid. 5.1.2 et 5.1.3; Pascal Mollard, *La TVA : vers une théorie du chaos?*, p. 63 s., ch. 3.2.3). Enfin, la déduction de l'impôt préalable ne doit pas avoir été expressément exclues (art. 30 OTVA; sur les différentes

conditions relatives à la déduction de l'impôt préalable, voir également les arrêts du Tribunal fédéral 2A.34/2007 du 8 janvier 2008 consid. 2.4 et 2A.348/2004 du 1er décembre 2004 in : Archives vol. 75 p. 176 consid. 3.2 et 4.2; DIEGO CLAVADETSCHER/PIERRE-MARIE GLAUSER/ GERHARD SCHAFFROTH, in : Mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Bâle 2000, ad art. 38 LTVA, p. 684 ss).

### **E. 6.1.2**

Il convient également de relever ici que lorsqu'il n'est pas possible de déterminer si des frais engagés pour des acquisitions de biens ou de prestations de services concourent, ou non, à la production d'une prestation imposable, il est en règle générale admis que dits coûts font partie des frais généraux de l'assujetti et sont, en tant que tels, des éléments constitutifs du prix de ses produits. Partant, les prestations dont il s'agit entretiennent en principe un lien direct et immédiat avec l'ensemble des opérations que ce dernier réalise et sont dès lors réputées utilisées pour les mêmes buts (cf. notamment l'arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1418/2006 du 14 mai 2008, consid. 6.2.2; sur ce point, voir également les arrêts de la Cour de justice des Communautés européennes (CJCE) C-435/05 du 8 février 2007 en la cause Investrand BV point 24, C-465/03 du 26 mai 2005 en la cause Kretztechnik AG point 36, C-16/00 du 27 septembre 2001 en la cause Cibo Participations SA point 33, C-408/98 du 21 février 2001 en la cause Abbey National points 35 et 36, C-98/98 du 8 juin 2000 en la cause Midland Bank point 31 et C-4/94 du 6 avril 1995 en la cause BLP Group point 25).

### **E. 6.2**

Le principe de l'affectation directe ne permet pas de résoudre tous les cas de figure. Il se peut en effet qu'un même bien ou une même prestation de services soit utilisé aussi bien pour des affectations donnant droit à la déduction de l'impôt préalable qu'à d'autres fins. Il y a alors double affectation et la déduction de l'impôt préalable doit être réduite proportionnellement à l'utilisation, conformément à la prescription de l'art. 32 al. 1 OTVA. Cette réduction pourra, cas échéant, se fonder sur des clés de répartition, mais devra autant que possible correspondre aux circonstances concrètes du cas d'espèce (cf. Instructions 1997, ch. 836; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1496/2006 à A-1498/2006 du 27 octobre 2008 consid. 4.3 et les références citées).

### **E. 7.1**

En l'espèce, il a été établi que les recourantes ont non seulement effectué des opérations imposables, lorsque les transactions en « futures » se sont achevées par la livraison des marchandises, mais également d'autres qui sont, elles, exonérées au sens impropre en vertu de l'art. 14 ch. 15 let. e OTVA, dans les cas où les valeurs de base n'ont pas été livrés mais les contrats liquidés ou revendus avant l'échéance (cf. consid. 3.1 et 3.2 ci-avant). Dans le mesure où ces dernières ne donnent pas droit à la déduction de l'impôt préalable (art. 13 OTVA), les recourantes ne sauraient déduire entièrement les montants d'impôt préalable (cf. consid. 6.1 et 6.2 ci-avant). Partant, c'est à juste titre que l'AFC a réduit la part de l'impôt préalable déductible proportionnellement à l'utilisation. Ce point, en particulier le taux de réduction appliqué par l'AFC, n'est par ailleurs pas contesté par les recourantes.

### **E. 7.2**

S'agissant des prestations de services fournies par les succursales étrangères des recourantes à ces dernières, il a été exposé que leur nature ne pouvait être précisément établie, faute de

documents écrits se rapportant à ces transactions (contrats, factures, etc.; cf. consid. 5.2 ci-avant). Il n'est dès lors pas possible, dans les cas d'espèce, de déterminer si les frais engagés par les recourantes de ce chef concourent, ou non, à la production d'une prestation imposable donnant droit à la déduction de l'impôt préalable. Ainsi qu'il a été exposé, il est généralement admis, dans une telle hypothèse, que les frais d'acquisition des prestations de services en question font partie des éléments constitutifs du prix des produits de l'assujetti, que les prestations auxquelles ils se rapportent entretiennent de ce fait un lien direct et immédiat avec l'ensemble des opérations que ce dernier réalise et sont par conséquent réputées utilisés pour les mêmes buts (cf. consid. 6.1.2 ci-avant). Or, en l'occurrence, les recourantes ont aussi bien effectué des opérations donnant droit à la déduction de l'impôt préalable que des opérations qui ne donnent pas droit à une telle déduction (cf. consid. 3.1, 3.2 et 7.1 ci-avant). Il y a dès lors lieu de considérer que les prestations de services en provenance des succursales étrangères des recourantes ont été utilisées par ces dernières tant pour des affectations donnant droit à la déduction de l'impôt préalable qu'à d'autres fins. Partant, c'est à juste titre que l'AFC a également procédé, s'agissant des acquisitions de prestations de services en question, à des réductions des montants d'impôt préalable déductibles, sur la base des clés de répartition - non contestées - retenues dans le cadre des activités de vente à terme sur marchandises des recourantes. Ce point n'est par ailleurs pas litigieux.

## **E. 8**

Concernant la conclusion (subsidaire) spécifique de la recourante X.\_\_\_\_\_ SA, tendant à ce qu'elle puisse apporter la preuve de la nature des services fournis par sa succursale de \*\*\*, en application de l'art. 45a OLTVA, il sied de relever ce qui suit. Ainsi qu'il a été exposé, l'art. 45a OLTVA, qui concerne le traitement des vices de forme, ne dispense pas l'assujetti de produire les moyens de preuve permettant d'établir la nature précise des prestations de services en provenance de l'étranger (cf. consid. 4.3.5 ci-avant). Or, il s'agit bien, ici, non pas d'un simple vice de forme, mais d'un véritable défaut de preuve, de sorte que cette disposition n'est en l'occurrence pas applicable. Il y a au surcroît lieu de rappeler que le juge peut procéder à une appréciation anticipée des preuves qui lui sont offertes, s'il a la certitude qu'elles ne pourraient l'amener à modifier son opinion (cf. ATF 122 II 469 consid. 4a i.f.). En d'autres termes, l'autorité peut mettre un terme à l'instruction lorsque les preuves administrées lui ont permis de former sa conviction et que, procédant d'une manière non arbitraire à une appréciation anticipée des preuves qui lui sont proposées, elle a la certitude que ces dernières ne pourraient l'amener à modifier son opinion (cf. ATF 130 II 429 consid. 2.1; arrêts du Tribunal fédéral 2C\_115/2007 du 11 février 2008 consid. 2.2, 2A.11/2007 du 25 octobre 2007 consid. 2.3.5, 2A.701/2006 du 3 mai 2007 consid. 5.2, 2A.285/1998 du 9 mars 1999 consid. 2; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1681/2006 du 13 mars 2008 consid. 5.4, A-1599/2006 du 20 mars 2008 consid. 2.4, A-1392/2006 du 29 octobre 2007 consid. 2 et 7.2). Dans le cas présent, le Tribunal administratif fédéral ne voit pas quelles preuves la recourante serait en mesure d'apporter qu'elle n'a pas eu l'occasion de produire en cours de procédure. C'est également le lieu de rappeler qu'au vu des exigences particulièrement rigoureuses auxquelles est soumise la preuve du lieu de consommation des prestations de services, des pièces établies après-coup, à la suite d'un contrôle fiscal, ne saurait être prises en considération (cf. consid. 4.3.3 ci-avant). Procédant dès lors à une appréciation anticipée des preuves, le Tribunal de céans renonce à l'offre de preuve de la recourante X.\_\_\_\_\_ SA concernant la nature des services fournis par sa succursale de \*\*\*. Partant, le recours doit également être rejeté sur

ce point.

### **E. 9**

Les considérants qui précèdent conduisent le Tribunal administratif fédéral à rejeter les recours. Vu l'issue des causes, les frais de procédure, d'un montant respectif de Fr. 1'500.--, Fr. 2'500.--, Fr. 3'500.-- et Fr. 1'000.--, comprenant l'émolument judiciaire et les débours, sont mis à la charge des recourantes qui succombent, 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 correspondants. Des indemnités à titre de dépens ne sont pas allouées (art. 64 al. 1 PA a contrario, respectivement art. 7 al. 1 FITAF a contrario).

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