Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2A.330/2002 /svc

Arrêt du 1er avril 2004
IIe Cour de droit public

Composition
M. et Mme les Juges Wurzburger, Président,
Müller, Yersin, Merkli et Camenzind, Juge suppléant.
Greffière: Mme Revey.

Parties
Administration fédérale des contributions, Division principale de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA),
3003 Berne,
recourante,

contre

I._____ SA,
intimée,
représentée par Me Lionel Aeschlimann, avocat,
Commission fédérale de recours en matière de contributions, avenue Tissot 8, 1006 Lausanne.

Objet
taxe sur la valeur ajoutée; livraison, preuves de l'exportation, valeur imposable,

Objet
recours de droit administratif contre la décision de la Commission fédérale de recours en matière de contributions du 31 mai 2002.

Faits:
A.
La société I._____ SA, dont le directeur est A._____, a pour but le commerce de pierres précieuses. Elle est immatriculée au registre de l'Administration fédérale des contributions depuis le 1er janvier 1995 en qualité d'assujettie au sens de l'art. 17 de l'ordonnance du 22 juin 1994 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (OTVA, RO 1994 1464 et les modifications ultérieures, en vigueur jusqu'au 31 décembre 2000).
Au cours de l'été 1996, la société C._____ SA a remis en consignation à I._____ SA une parure de platine, or jaune et diamants d'une valeur de 1'000'000 US$. En septembre 1996, K._____, directeur de D._____ SA, dont le but est également le commerce de bijoux, a indiqué à I._____ SA connaître à Paris des clients intéressés par la parure. A._____ et K._____ ont ainsi amené l'objet en cette ville - en éludant les contrôles douaniers - et l'ont montré aux clients potentiels le 29 septembre 1996. A la fin de l'entrevue, ceux-ci ont disparu avec la parure, ne laissant au directeur d'I._____ SA qu'une mallette contenant 12'000 fr. et, pour le reste, du papier.
Le 30 septembre 1996, K._____ a signé un ″memorandum on consignment″ par lequel D._____ SA s'engageait à verser à I._____ SA un montant de 1'500'000 fr. - plus 25 % - pour toute perte ou dommage à la parure. Antidaté au 28 septembre 1996, ce contrat de consignation a été considéré comme simulé par la Cour de justice du canton de Genève dans son jugement du 16 juin 2000 statuant sur l'action en libération de dette formée par D._____ SA à l'encontre d'I._____ SA. Selon la Cour de justice, les parties entendaient faire croire de la sorte que la parure avait été consignée chez D._____ SA le 28 septembre déjà, partant que celle-ci avait assumé le risque de la transaction du lendemain.

Le 2 octobre 1996, I._____ SA a déposé à Genève une plainte pénale pour vol. Transmise en France, celle-ci a conduit le Tribunal de Grande Instance de Béthune (France) à condamner le 6 août 1998 M._____ - l'un des c̈lientsp̈otentiels - à trois ans d'emprisonnement notamment pour avoir, en usant de manoeuvres frauduleuses, amené A._____ et K._____ à lui remettre la parure.
La parure ne lui ayant pas été restituée, C._____ SA a établi le 30 octobre 1996 une facture à l'intention d'I._____ SA d'un montant de 1'000'000 US$, auquel s'ajoutait la TVA de 6,5%.
Parallèlement, I._____ SA a invité les assureurs du L._____ à payer le montant de 1'472'600 fr. plus intérêt à 5% dès le 3 avril 1997. Par arrêt du 16 février 2001, la Cour de Justice a condamné ceux-ci à verser la somme de 584'240 fr. Ce jugement a été confirmé par le Tribunal fédéral le 3 septembre 2001 (5C.86/2001) et les assureurs se sont acquittés du montant dû les 3 et 13 décembre 2001.
B.
Le 11 juin 1997, l'Administration fédérale des contributions a établi un décompte complémentaire pour le 3ème trimestre 1996, portant sur la somme de 111'080 fr., plus intérêt à 5% dès le 30 novembre 1996. Selon cette autorité, il n'y avait pas eu, juridiquement parlant, vol de la parure à Paris, celle-ci ayant été échangée contre la mallette. La vente à Paris était ainsi réputée effectuée et la contre-prestation encaissée, peu important à ces égards le m̈auvais tourj̈oué par la suite. Faute de respect des contrôles douaniers, l'exonération était exclue, de sorte qu'il fallait considérer que la vente s'était déroulée sur le territoire suisse. Le montant de la contre-prestation étant inconnu, la taxe devait être calculée sur la valeur du bien, à estimer sur la base du prix payé à C._____ SA, converti en francs suisses au jour de la facture et augmenté de la marge bénéficiaire évaluée selon le coefficient d'expérience applicable à l'activité du commerce de pierres précieuses. La valeur des bijoux s'élevait donc à 1'820'000 fr., TVA de 6,5% (soit 111'080 fr.) comprise.
Le 25 juin 1997, I._____ SA a contesté devoir cet impôt et sollicité une décision formelle.
Par décision du 5 mars 1998, entérinée sur réclamation le 13 février 2001, l'Administration fédérale des contributions a confirmé le décompte complémentaire précité. Tout transport ou expédition de biens à l'étranger éludant les contrôles douaniers était sans exception frappé de l'impôt, indépendamment de l'existence d'une contre-prestation. Le transport des bijoux en cause devait ainsi être imposé. Ceux-ci ayant été subtilisés par des manoeuvres frauduleuses, l'impôt ne pouvait se calculer sur la contre-prestation, mais devait l'être sur la valeur des bijoux. En l'absence de documents comptables, il fallait procéder par voie d'estimation, selon les modalités exposées le 11 juin 1997.
C.
Statuant le 31 mai 2002 sur recours formé par I._____ SA, la Commission fédérale de recours en matière de contributions a annulé ce prononcé. L'exportation des bijoux devait effectivement être imposée, une exonération étant exclue faute de respect des formalités douanières. Toutefois, la taxe devait être calculée non pas sur la valeur du bien, mais sur la contre-prestation effective, à savoir les 12'000 fr. reçus à Paris et l'indemnité de 584'240 fr. obtenue des assureurs du L._____.
D.
Agissant par la voie du recours de droit administratif, l'Administration fédérale des contributions demande au Tribunal fédéral d'annuler l'arrêt de la Commission fédérale de recours du 31 mai 2002 et de d̈ire et constater que l'assujettie n'est pas autorisée à procéder à la déduction de l'impôt préalable grevant l'acquisition de la parure, ou que l'assujettie est tenue d'acquitter à titre d'impôt préalable grevant l'acquisition de la parure déduit à tort 81'627 fr. plus intérêt moratoire courant dès la date d'échéance de la période fiscale au cours de laquelle elle a opéré la mise en compte de la charge préalable jusqu'à la date du paiement.Ä son avis, il n'y a pas eu de livraison sur le territoire suisse, de sorte que l'opération n'est pas soumise à la TVA suisse. L'exportation étant survenue illégalement, elle ne peut être exonérée, si bien qu'I._____ SA n'a pas droit à la déduction de l'impôt préalable facturé par C._____ SA.

La Commission fédérale de recours a renoncé à déposer des observations et se rapporte à la décision attaquée.
I._____ SA conclut au rejet du recours.

Le Tribunal fédéral considère en droit:
1.
Le Tribunal fédéral examine d'office et librement la recevabilité des recours qui lui sont soumis (ATF 129 I 173 consid. 1, 185 consid. 1, 302 consid. 1, 337 consid. 1; 129 II 225 consid. 1, 453 consid. 2 et les arrêts cités).

1.1 Dirigé contre une décision au sens de l'art. 5 PA, prise par une commission fédérale de recours (art. 98 lettre e OJ) et fondée sur le droit public fédéral, le présent recours, qui ne tombe sous aucune des exceptions mentionnées aux art. 99 à 102 OJ, est en principe recevable en vertu des art. 97 ss OJ ainsi que de la règle particulière des art. 54 al. 1 OTVA et 66 al. 1 de la loi fédérale du 2 septembre 1999 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (LTVA; RS 641.20).
1.2 En vertu des art. 103 lettre b OJ et 54 al. 2 OTVA, l'Administration fédérale des contributions a qualité pour former un recours de droit administratif contre les décisions de la Commission fédérale de recours en matière de contributions. La qualité pour recourir, qui a pour but de favoriser l'application correcte et uniforme du droit fédéral, n'est soumise à aucune condition à teneur de l'art. 103 lettre b OJ; en particulier, elle ne dépend pas de l'existence d'un intérêt digne de protection à ce que la décision attaquée soit annulée au sens de l'art. 103 lettre a OJ. La jurisprudence l'a toutefois quelque peu limitée, dans la mesure où le recours de l'autorité fédérale ne saurait servir des intérêts privés ou être utilisé à l'avantage du contribuable. La qualité pour recourir dépend ainsi d'une atteinte concrète à l'intérêt public (ATF 128 II 193 consid. 1; 125 II 326 consid. 2c; Archives 65 918 consid. 1b et les références citées).

En l'espèce, le litige porte sur le bien- ou le mal-fondé de l'assujettissement à la TVA d'un bien exporté, sur la base de calcul de la taxe et, cas échéant, sur l'admissibilité de la déduction de l'impôt préalable. Dans la mesure où elle requiert l'annulation de la décision attaquée, qui soumet l'exportation des bijoux à la TVA et fixe le montant de cet impôt, l'Administration fédérale des contributions a qualité pour recourir.

Toutefois, celle-ci demande encore au Tribunal fédéral de dire et constater que l'intimée n'a pas droit à la déduction de l'impôt préalable - de 81'627 fr. - ou, à supposer la déduction déjà opérée, qu'elle doit s'acquitter de cet impôt, intérêt moratoire en sus. En tant que cette conclusion vise à obtenir une décision constatatoire au sens strict, elle est irrecevable. En effet, tant la décision de la Commission fédérale de recours que la décision sur réclamation sont des décisions formatrices dont le Tribunal fédéral contrôle la légalité par une décision de même nature, de sorte qu'il n'y a pas place pour une décision constatatoire. Cela n'empêche pas le Tribunal fédéral de se prononcer sur le droit éventuel de l'intimée à la déduction de l'impôt préalable, vu l'étroite connexion de cette question avec celle de l'imposition litigieuse.
1.3 Déposé pour le surplus dans les formes et le délai requis, le présent recours est recevable sous la réserve qui précède.
2.
2.1 Selon l'art. 104 lettre a OJ, le recours de droit administratif peut être formé pour violation du droit fédéral, y compris l'excès et l'abus du pouvoir d'appréciation. Le Tribunal fédéral revoit d'office l'application du droit fédéral, qui englobe notamment les droits constitutionnels (ATF 129 II 183 consid. 3.4; 128 II 56 consid. 2b; 126 V 252 consid. 1a). Comme il n'est pas lié par les motifs que les parties invoquent, il peut admettre le recours pour d'autres raisons que celles avancées par le recourant ou, au contraire, confirmer la décision attaquée pour d'autres motifs que ceux retenus par l'autorité intimée (art. 114 al. 1 in fine OJ; ATF 129 II 183 consid. 3.4 p. 188; 127 II 8 consid. 1b, 264 consid. 1b et les arrêts cités).

De surcroît, en matière de contributions publiques, le Tribunal fédéral peut aller au-delà des conclusions des parties, à l'avantage ou au détriment de celles-ci, lorsque le droit fédéral est violé ou lorsque des faits ont été constatés de manière inexacte ou incomplète (art. 114 al. 1 OJ).

En revanche, lorsque le recours est dirigé, comme en l'occurrence, contre la décision d'une autorité judiciaire, le Tribunal fédéral est lié par les faits constatés dans la décision, sauf s'ils sont manifestement inexacts ou incomplets ou s'ils ont été établis au mépris de règles essentielles de procédure (art. 104 lettre b et 105 al. 2 OJ). En outre, le Tribunal fédéral ne peut pas revoir l'opportunité de la décision entreprise, le droit fédéral ne prévoyant pas un tel examen en la matière (art. 104 lettre c ch. 3 OJ).
2.2 Selon l'art. 93 al. 1 de la loi fédérale régissant la taxe sur la valeur ajoutée, entrée en vigueur le 1er janvier 2001, 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, en vigueur jusqu'au 31 décembre 2000, s'applique dès lors au présent litige, qui porte sur le 3ème trimestre 1996 (art. 36 al. 1 lettre a OTVA).

3.
D'après l'art. 4 lettre a OTVA, sont soumises à l'impôt, pour autant qu'elles ne soient pas expressément exclues du champ de l'impôt (art. 14), les livraisons de biens faites à titre onéreux sur le territoire suisse par des assujettis.
3.1 Il y a livraison, aux termes de l'art. 5 al. 1 OTVA, lorsqu'est accordé le pouvoir de disposer économiquement d'un bien en son propre nom.

Selon la jurisprudence, l'acquéreur peut disposer économiquement d'un bien lorsqu'il peut soit l'affecter à son propre usage (p. ex. le consommer ou l'utiliser lui-même), soit le remettre dans le circuit économique en son propre nom, notamment en le vendant ou en priant son propre fournisseur de l'adresser directement à un tiers, le pouvoir de donner de telles instructions étant une expression du pouvoir de disposer. Peu importe en revanche de savoir si la possession ou la propriété de la marchandise a passé à l'acquéreur sous l'angle du droit civil. Il faut considérer que l'acheteur a acquis le pouvoir de disposer économiquement d'un bien lorsqu'il peut en disposer comme un propriétaire (cf. Archives 62 565 consid. 3a; 60 506 consid. 2a; 60 647 consid. 2a; 44 257 consid. 3; Jean-Marc Rivier/Annie Rochat Pauchard, Droit fiscal suisse, La taxe sur la valeur ajoutée, Fribourg 2000, p. 40 s.).

Une livraison ne peut intervenir que si le fournisseur a la volonté de l'effectuer. Si celle-ci manque, l'opération échappe au système de TVA. Celui que l'on dessaisit d'une marchandise contre sa volonté ne réalise aucune livraison (Aloïs Camenzind/Niklaus Honauer/Klaus A. Vallender, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz, 2e éd. 2003, nos 168-170; Ivo P. Baumgartner, Die Entgeltlichkeit bei der schweizerischen Mehrwertsteuer, RF 1996 p. 264; Dieter Metzger, Handbuch der Warenumsatzsteuer, 1983, n°267; cf. aussi Johann Bunjes/Reinhold Geist, Umsatzsteuergesetz Kommentar, 7e éd., Munich 2003, n°16 ad §3 p. 154).
3.2 Seules sont imposables les livraisons effectuées à titre onéreux, ce qui suppose qu'elles soient réalisées en échange d'une contre-prestation. Il faut ainsi un lien économique entre la livraison et la contre-prestation, de même qu'un rapport causal direct entre les deux, ce qui est le cas lorsque l'échange repose sur un contrat (ATF 126 II 443 consid. 6a; Archives 72 226 consid. 3.2; 71 251 consid. 3a). La conclusion du contrat n'est toutefois pas une condition nécessaire pour qu'il y ait livraison. Seul est à cet égard déterminant le comportement de fait du fournisseur. Il est sans importance que ce dernier se trouve, ou non, dans un rapport obligatoire ou, si tel est le cas, qu'un tel rapport soit illicite, contraire à l'usage, annulable ou nul (ATF 126 II 249 consid. 4a et les références citées).

En principe, c'est le destinataire qui verse la contre-prestation, mais il peut aussi s'agir d'un tiers, à condition que sa contribution se trouve en relation de causalité avec la livraison. Ainsi, les dommages et intérêts ne font pas partie de la contre-prestation imposable, sauf lorsqu'ils sont versés pour remplacer la contre-prestation due par l'acquéreur. En particulier, l'indemnité payée au fournisseur par son assurance en raison du vol de sa marchandise ne constitue en principe pas une contre-prestation, puisque le fournisseur n'a opéré aucune livraison (Rivier/Rochat Pauchard, op. cit., p. 36 et 127; Metzger, op. cit., nos 260-263, 267 et 530; cf. aussi Bunjes/Geist, op. cit., nos 28/30 ad §1 p. 22/26).

D'après l'art. 26 OTVA, l'impôt se calcule sur la contre-prestation (al. 1). Est réputé contre-prestation tout ce que le destinataire, ou un tiers à sa place, dépense en contre-partie de la livraison ou de la prestation de services (al. 2). Par conséquent, la contre-prestation constitue non seulement une condition de l'existence d'un échange de prestations, mais encore la base de calcul de la taxe (ATF 126 II 443 consid. 6a; Archives 72 226 consid. 3.2; 71 251 consid. 3a).
3.3 Enfin, une livraison n'est imposable que si elle est effectuée en Suisse. Le lieu de la livraison se détermine d'après l'art. 11 OTVA. Selon cette disposition, la livraison est réputée effectuée à l'endroit où le bien se situe lors du transfert du pouvoir de disposer économiquement de celui-ci (lettre a), ou à l'endroit où commence le transport ou l'expédition du bien à destination de l'acquéreur (ou sur ordre de ce dernier, à destination d'un tiers) (lettre b). Ainsi, lorsqu'un bien est transporté ou expédié de Suisse à l'étranger, il n'est soumis à la TVA suisse qu'à la condition que sa livraison (au sens défini au consid. 3.1 supra) ait été préalablement effectuée en Suisse. Si celle-ci n'advient qu'à l'étranger, l'opération échappe en principe à la TVA suisse.
4.

4.1 D'après l'art. 29 al. 1 lettre a et al. 2 lettres a et b OTVA, si l'assujetti utilise des biens ou des prestations de services pour des livraisons imposables ou des 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. L'articulation des art. 28 et 29 OTVA permet donc aux assujettis de déduire l'impôt compris dans le prix qu'ils paient à leurs fournisseurs et d'inclure l'impôt qu'eux-mêmes doivent acquitter dans le prix de leurs propres opérations, le transférant ainsi jusqu'au consommateur final, qui supporte la charge fiscale définitive (cf. ATF 123 II 301 consid. 5a et les références citées).
4.2 Selon l'art. 29 al. 3 OTVA, l'assujetti peut également déduire les impôts préalables mentionnés au 1er alinéa de cette disposition lorsqu'il utilise les biens ou les prestations de services pour des activités au sens de l'art. 15 al. 2 (opérations exonérées; cf. consid. 4.3 à 4.5 infra), ou pour des activités qui seraient imposables s'il les effectuait sur le territoire suisse.
4.3 L'art. 15 al. 2 OTVA, qui se fonde sur les art. 8 al. 2 lettre c Disp. trans. aCst. et 196 ch. 14 lettre c Cst., exonère de l'impôt onze types d'opérations transfrontalières (lettres a à l).

Les art. 15 al. 2 et 29 al. 3 in initio OTVA concrétisent le principe de l'imposition dans le pays de destination (Bestimmungslandprinzip) selon lequel, au plan international, l'imposition doit normalement intervenir dans le pays de consommation. Cela suppose que les exportations de biens et de services soient dégrevées de toute charge fiscale dans l'Etat d'origine, puisqu'elles seront imposées dans le pays de consommation, au taux de la TVA intérieure. Les exportations doivent donc être libérées de la TVA (d'aval) et déchargées de l'impôt préalable (soit de la TVA d'amont) sur tous les biens et services acquis en vue de réaliser l'opération (exonération proprement dite) (Archives 70 690 consid. 4a; RDAF 2001 2 59 consid. 2a; RF 56 2001 359 consid. 2b; Camenzind/Honauer/Vallender, op. cit., nos 878 s.; Rivier/Rochat Pauchard, op. cit., p. 259 ss et 289 ss).

En subordonnant la déduction de l'impôt préalable à l'utilisation de biens ou de prestations de services pour des activités au sens de l'art. 15 al. 2, l'art. 29 al. 3 in initio OTVA exige non seulement que ces activités entrent dans l'une des catégories figurant à l'art. 15 al. 2 OTVA, mais encore qu'elles soient effectivement exonérées. A défaut, ces opérations seraient dégrevées en amont (par la déduction de l'impôt préalable), sans pour autant l'être en aval (faute d'exonération).
4.4 Parmi les activités énumérées à l'art. 15 al. 2 OTVA figurent les livraisons de biens (à l'exception de la mise à disposition à des fins d'usage ou de jouissance de moyens de transport) transportés ou expédiés directement à l'étranger (lettre a) et tout autre transport ou tout autre expédition de biens à l'étranger qui ne sont pas en relation avec une livraison d'exportation (lettre c).
L'exonération d'une exportation au sens de la lettre a de l'art. 15 al. 2 OTVA exige non seulement qu'une livraison imposable au sens de l'art. 4 OTVA soit intervenue, mais encore que celle-ci ait eu lieu sur le territoire suisse, sans quoi elle sortirait du champ d'application de la TVA suisse (cf. Marco Molino, Les opérations transfrontalières en matière de TVA, thèse Fribourg 1996, Lugano 1997, p. 258).

En revanche, l'exportation exonérée au sens de la lettre c de l'art. 15 al. 2 OTVA ne suppose pas l'existence d'une livraison, puisque cette disposition admet que les biens soient transportés à travers la frontière sans relation avec une livraison d'exportation. Selon le Rapport de la Commission de l'économie et des redevances du Conseil national, réalise une telle hypothèse le fait pour un assujetti d'apporter simplement dans son entrepôt sis à l'étranger des biens qui n'ont pas encore trouvé d'acquéreur (FF 1996 V 701 p. 744 s., ad art. 18 al. 2 lettre c du projet LTVA, correspondant à l'art. 15 al. 2 lettre c OTVA). Pour Heinz Keller (Opérations transfrontalières concernant des biens et des prestations de services, L'Expert-comptable suisse, 1995, p. 381 ss, p. 388), cette disposition concerne les exportations qui ne constituent pas ou pas encore une livraison (cf. aussi Camenzind/Honauer/Vallender, op. cit., nos 493, 520 et 936 ss relatifs à l'art. 19 al. 2 ch. 4 LTVA, correspondant à l'art. 15 al. 2 lettre c OTVA, et Camenzind/Honauer, Handbuch zur neuen Mehrwertsteuer, 1995, nos 599 ss; sur les difficultés entraînées par cette disposition, cf. Pascal Rochat, Les exonérations dans le système de la TVA suisse, thèse,
Lausanne 2002, p. 134 s., Baumgartner, Anforderungen an den Nachweis der Ausfuhr bei der Mehrwertsteuer, IFF Forum für Steuerrecht 2001, p. 313 ss, spéc. p. 320, Molino, op. cit., p. 276 ss). Cela étant, même si elle n'est pas liée à une livraison en Suisse, l'exportation au sens de l'art. 15 al. 2 lettre c OTVA doit être inscrite dans le décompte du prestataire et déclarée à la frontière (cf. Camenzind/Honauer/Vallender, loc. cit.).

4.5 L'exportation de biens ne conduit à l'exonération fiscale que lorsqu'elle est attestée par l'autorité douanière (art. 16 OTVA). Selon la jurisprudence relative à l'art. 15 al. 2 lettre a OTVA, si des biens livrés sont exportés en éludant le contrôle douanier, aucune exonération n'est accordée, même si l'assujetti dispose d'autres moyens de preuve attestant que la marchandise est bien sortie du territoire suisse. Dans un tel cas, ces livraisons sont réputées s'être intégralement déroulées sur le territoire suisse et sont normalement imposées sur leur prix de vente (Archives 70 690 consid. 4d; voir aussi, sous l'angle de l'arrêté du Conseil fédéral du 29 juillet 1941 instituant un impôt fédéral sur le chiffre d'affaires, en vigueur jusqu'au 31 décembre 1994, ATF 96 I 678 consid. 2, Archives 57 288 consid. 4a, 39 435 consid. 4c). En revanche, étant imposables, ces livraisons bénéficient du droit à la déduction de l'impôt préalable.

Les exonérations accordées par l'art. 15 al. 2 OTVA n'ont pas pour but de favoriser l'exportation de biens en franchise d'impôt, lorsque ceux-ci n'entrent pas dans le circuit économique légal du pays d'importation (cf. Archives 70 690 consid. 4d précité, selon lequel l'exportation de marchandises en violation de la législation étrangère s'oppose à une exonération même si les intérêts fiscaux suisses ne sont pas lésés). Une solution contraire reviendrait à pénaliser l'exportation légale et favoriser l'importation illégale dans un pays voisin.
5.
5.1 Selon la décision attaquée, la livraison de la parure s'est déroulée sur le territoire suisse, conformément à l'art. 11 OTVA, et son exportation a été effectuée en éludant le contrôle douanier. Une exonération au sens de l'art. 15 al. 2 OTVA n'entrerait donc pas en ligne de compte, faute de documents probants conformes à l'art. 16 OTVA. Dans ces conditions, la livraison de la parure devrait être considérée comme une livraison imposable sur le territoire suisse. Le vol survenu en France après l'exportation serait sans influence sur l'imposition du bien en Suisse, seul le lieu de la livraison étant déterminant. Quant au montant de la taxe, il devrait être calculé sur la contre-prestation effective, à savoir sur la somme de 12'000 fr. obtenue des acheteurs potentiels, augmentée de l'indemnité d'assurance de 584'240 fr.

Dans sa décision de première instance, la recourante avait considéré que l'exportation illégale des bijoux entraînait l'imposition de cette opération, la taxe devant être calculée, faute de contre-prestation, sur la valeur marchande des bijoux estimée à 1'820'000 fr., TVA comprise. Devant le Tribunal fédéral, la recourante soutient en revanche que l'exportation échappe à l'imposition, seule la déduction de l'impôt préalable devant être refusée. Selon le recours, en effet, aucune livraison n'aurait été exécutée sur le territoire suisse et, à supposer qu'elle soit advenue en France, celle-ci relèverait exclusivement de la TVA française. En l'absence de livraison en Suisse, l'assujettie ne pourrait prétendre à une exonération fondée sur l'art. 15 al. 2 lettre a OTVA, seule la lettre c trouvant application le cas échéant. Les bijoux n'ayant cependant pas été déclarés lors du franchissement de la frontière (art. 16 OTVA), aucune exonération ne pourrait être accordée. En l'absence d'imposition - faute de livraison imposable en Suisse -, la déduction de l'impôt préalable grevant l'acquisition de la parure ne serait pas autorisée. Il conviendrait donc de refuser à l'assujettie une telle déduction ou, si celle-ci a déjà été opérée, de lui
ordonner de restituer l'impôt déduit.

Quant à l'intimée, elle soutient qu'une livraison a bien eu lieu, puisque le c̈lientä acquis le pouvoir de disposer économiquement de la parure, fût-ce par le biais d'une infraction. Or, la cession en Suisse du pouvoir de disposer ne serait pas le seul cas permettant de situer le lieu de la livraison sur ce territoire. En l'espèce, la livraison se serait formellement déroulée en Suisse, puisque les contrôles douaniers ont été éludés. Enfin, à l'instar de la Commission fédérale de recours, l'intimée considère que la taxe doit être calculée sur la contre-partie effectivement reçue, à savoir sur les montants de 12'000 fr. et 584'240 fr.
5.2 Il convient d'abord de déterminer si une livraison a été exécutée sur le territoire suisse.

Selon les constatations de l'arrêt attaqué, les c̈lientsïi'étaient encore que p̈otentielsët ïntéressésävant que le directeur de l'intimée ne les rencontre à Paris. Ces faits ne sont pas contestés et lient le Tribunal fédéral selon l'art. 105 al. 2 OJ. Ils conduisent ainsi à retenir qu'aussi longtemps que les bijoux étaient situés en Suisse, l'assujettie n'avait pas encore conclu la vente, ni transféré d'une quelconque autre manière le pouvoir de disposer économiquement de la parure. Le transport de la marchandise au départ de la Suisse n'était pas non plus destiné à la remettre à un acquéreur. Du reste, ni l'autorité intimée ni l'assujettie n'en disconviennent. Par

conséquent, aucune livraison ne s'est déroulée sur le territoire suisse. Et l'inobservation des formalités douanières n'y change rien. Certes, selon la jurisprudence exposée au consid. 4.5 supra, si des biens livrés sont exportés en éludant les contrôles douaniers, ces livraisons sont réputées s'être intégralement déroulées sur le territoire suisse. Encore faut-il toutefois - et tel était bien le cas dans les arrêts en cause - que les objets exportés aient été préalablement livrés en Suisse, avant d'être expédiés ou transportés à l'étranger au sens de l'art. 11 OTVA, sans quoi l'opération échappe à la TVA suisse. Par la formule ïréputées s'être intégralement déroulées sur le territoire suisse, la jurisprudence en question fait uniquement abstraction de l'exportation, faute de preuve au sens de l'art. 16 OTVA. En revanche, la violation des formalités douanières ne permet en aucun cas de construire une livraison fictive en Suisse.

Ainsi, les bijoux n'ayant pas été livrés sur territoire suisse, la TVA suisse ne peut être prélevée sur l'exportation de ces biens.

Au demeurant, il n'est pas certain qu'une livraison soit même advenue à Paris, contrairement à ce que semble soutenir l'assujettie. Les circonstances dans lesquelles celle-ci a été dessaisie des bijoux, qui ont conduit à condamner pénalement l'un des c̈lientsën cause, permettent en effet de douter de la v̈olontéde l'intimée d'opérer une livraison. A cela s'ajoute que le caractère onéreux de l'opération et l'existence d'une contre-prestation paraissent des plus discutables. D'une part, il n'est pas certain que l'on puisse situer le versement des 12'000 fr. dans un véritable rapport d'échange et, d'autre part, l'indemnité d'assurance ne constitue pas une contre-partie, car elle ne vise pas à payer le prix à la place de l'acquéreur, mais à dédommager l'intimée de la perte subie. La question de l'existence d'une livraison à Paris souffre cependant de demeurer indécise, puisque celle-ci ne serait de toute façon pas soumise à la TVA suisse, vu sa localisation à l'étranger.

La prétendue livraison n'étant pas imposable, il n'est pas davantage nécessaire de déterminer si la taxe devrait être calculée sur le prix de revient de la parure, sur sa valeur marchande, sur le montant de 12'000 fr. ou sur l'indemnité d'assurance.
5.3 Il reste à examiner si l'opération ouvre le droit à la déduction de l'impôt préalable. Conformément au consid. 4 ci-dessus, l'intimée pourrait déduire l'impôt préalable versé à C._____ SA si elle remplissait soit les conditions de l'art. 29 al. 2 lettre a OTVA, soit celles de l'art. 29 al. 3 in initio ou in fine OTVA.

L'art. 29 al. 2 lettre a OTVA concerne les livraisons imposables qui se sont intégralement déroulées en Suisse (ou considérées comme telles au sens de la jurisprudence exposée au consid. 4.5 supra). Cette disposition n'est ainsi pas applicable en l'espèce, puisque la livraison serait survenue, cas échéant, exclusivement en France.
L'art. 29 al. 3 in initio OTVA autorise la déduction de l'impôt préalable pour des activités au sens de l'art. 15 al. 2 OTVA. Parmi les opérations figurant dans cette seconde disposition, seules entrent en considération celles des lettres a et c (cf. consid. 4.4 supra). L'exportation de la parure ne relève pas de la lettre a de l'art. 15 al. 2 OTVA, qui présuppose une livraison en Suisse. En revanche, comme cette opération a été réalisée en vue de conclure une vente à l'étranger, elle est assimilable au transport ou à l'expédition à l'étranger de biens qui n'ont pas encore trouvé d'acquéreur, soit à une activité qui n'est pas en relation avec une livraison d'exportation, selon la lettre c de l'art. 15 al. 2 OTVA. Toutefois, l'art. 16 OTVA subordonne l'exonération d'un transfert de biens à travers la frontière au sens de l'art. 15 al. 2 OTVA - et quelle que soit la lettre de cette disposition - à la condition que les formalités douanières soient respectées (cf. consid. 4.5 supra). Tel n'ayant pas été le cas en l'espèce, l'exportation de la parure ne constitue pas une opération exonérée au sens de l'art. 15 al. 2 lettre c OTVA. Or, l'exclusion de l'exonération entraîne en principe le rétablissement de l'imposition, à défaut, l'interdiction de déduire l'impôt préalable. En l'occurrence, l'imposition de l'opération n'est pas envisageable - précisément faute d'activité imposable en Suisse -, de sorte que le droit à la déduction de l'impôt préalable selon l'art. 29 al. 3 in initio OTVA doit être dénié.

Enfin, c'est à juste titre qu'aucune des parties n'a invoqué l'art. 29 al. 3 in fine OTVA, relatif aux activités qui seraient imposables si l'assujetti les effectuait sur le territoire suisse (cf. consid. 4.2 supra). En effet, la présente opération constitue une exportation, partant relève comme telle de l'art. 29 al. 3 in initio OTVA exclusivement.

Il résulte de ce qui précède que l'art. 29 al. 1 à 3 OTVA n'est pas applicable, si bien que l'intimée n'a pas droit à la déduction de l'impôt préalable sur le prix des bijoux payé à C._____ SA.
6.
6.1 Selon l'Administration fédérale des contributions, l'impôt préalable grevant l'acquisition de la parure doit être calculé sur la base de la facture établie par C._____ SA le 30 octobre 1996, portant sur le prix de 1'000'000 US$, TVA de 6.5% en sus. La taxe s'élève donc, selon le cours du dollar arrêté au 30 octobre 1996 par la Banque nationale suisse (soit 1,2558), à 81'627 fr. Ce montant, ainsi que sa base de calcul, ne sont pas contestés et apparaissent corrects, de sorte qu'ils doivent être admis.
6.2 La recourante expose avoir communiqué à l'intimée, par courrier du 11 juin 1997, que les conditions du droit à la déduction de l'impôt préalable n'étaient pas réunies, si bien que l'assujettie ne pouvait mettre en compte la charge préalable figurant sur la facture de C._____ SA. Elle prétend disposer, si l'assujettie a néanmoins opéré cette mise en compte, d'une créance en restitution du montant déduit à tort.

L'intimée n'indique pas si elle a déjà procédé à la déduction en cause. La question peut néanmoins demeurer indécise. A supposer que tel soit le cas, ce qu'il appartiendra à l'Administration fédérale des contributions de déterminer, la créance fiscale de celle-ci n'est pas prescrite. Selon l'art. 40 OTVA, la créance fiscale se prescrit par cinq ans dès l'expiration de l'année civile où elle a pris naissance (al. 1). La prescription est interrompue notamment par tout acte tendant au recouvrement (al. 2). En l'espèce, on ignore à quelle date l'intimée a, cas échéant, mis en compte la déduction de l'impôt préalable litigieux. Celle-ci est toutefois survenue au plus tôt en été ou en automne 1996. Or, il est constant que l'Administration fédérale des contributions a, par décisions des 5 mars 1998 et 13 février 2001, statué sur les conséquences fiscales de l'opération en cause, de sorte que la prescription de cinq ans n'est pas acquise. Par ailleurs, l'ordonnance régissant la taxe sur la valeur ajoutée ne prévoit pas de prescription absolue.
6.3 En conclusion, la décision attaquée, dont les considérants mettent à la charge de la recourante une taxe calculée sur le montant de 12'000 fr. obtenu des c̈lientsët sur l'indemnité de 584'240 fr. reçue des assureurs, doit être annulée. Il en va pareillement des décisions de l'Administration fédérale des contributions, selon lesquelles l'intimée devait une taxe calculée sur la valeur marchande de la parure. Enfin, il incombera à la recourante de déterminer si l'intimée a déjà procédé à la déduction de l'impôt préalable litigieux et, cas échéant, d'établir un décompte complémentaire du montant de l'impôt préalable déduit à tort, plus intérêt moratoire courant de la date d'échéance de la période au cours de laquelle l'assujettie a opéré la mise en compte de la charge préalable.
7.
Vu ce qui précède, le recours est admis dans la mesure où il est recevable. La décision attaquée est annulée, de même que les décisions de l'Administration fédérale des contributions des 5 mars 1998 et 13 février 2001. La cause est renvoyée à l'Administration fédérale des contributions pour nouvelle décision dans le sens des considérants.
L'intimée, qui s'est opposée au recours, doit supporter les frais judiciaires (art. 156 al. 1, 153 et 153a OJ) et n'a pas droit à des dépens (art. 159 al. 1 OJ).

Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce:
1.
Le recours est admis dans la mesure où il est recevable.
2.
La décision de la Commission fédérale de recours en matière de contributions du 31 mai 2002, ainsi que les décisions de l'Administration fédérale des contributions des 5 mars 1998 et 13 février 2001, sont annulées. La cause est renvoyée à l'Administration fédérale des contributions pour nouvelle décision dans le sens des considérants.
3.
Un émolument judiciaire de 5'000 fr. est mis à charge d'I._____ SA.
4.
Le présent arrêt est communiqué en copie au mandataire de l'intimée, à l'Administration fédérale des contributions et à la Commission fédérale de recours en matière de contributions.
Lausanne, le 1er avril 2004
Au nom de la IIe Cour de droit public

du Tribunal fédéral suisse
Le président: La greffière: