Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal



Cour I
A-6692/2012

Arrêt du 23 juillet 2014

Composition

Pascal Mollard (président du collège),
Michael Beusch, Daniel Riedo, juges,
Raphaël Bagnoud, greffier.

Parties

X._____,
représentée par Me Henri-Philippe Sambuc
recourante,

contre

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

Objet

Taxe sur la valeur ajoutée (TVA); période du 1er trimestre 2007 au 4e trimestre 2009; exportation ou réalisation à l'étranger d'une opération; chiffre d'affaires non déclaré; moyens de preuve.

Faits :

A.
X._____ (ci-après: la recourante) est une société anonyme ayant pour but la fabrication, l'assemblage, la vente et la commercialisation de produits horlogers, ainsi que l'application des techniques et des matériaux du domaine aéronautique pour l'industrie horlogère. Cette société est inscrite au registre du commerce du canton de A._____ depuis le 6 décembre 1994. Elle est immatriculée au registre de l'Administration fédérale des contributions (ci-après: l'AFC) depuis le 1er octobre 2005 en qualité d'assujettie.

B.
Lors d'un contrôle opéré les 9 et 10 février 2012 portant sur les périodes de décompte allant du 1er trimestre 2007 au 4ème trimestre 2009, l'AFC a constaté que la recourante avait omis de déclarer un chiffre d'affaires de Fr. 40'000.- et exonéré des prestations sans preuve de leur exportation.
Par courrier du 14 février 2012, l'AFC a invité la recourante à lui faire parvenir des preuves de l'exportation ainsi que des documents relatifs au chiffre d'affaires non déclaré. Dans son courrier du 17 avril 2012, la recourante n'a fourni aucune preuve et n'a donné aucune explication. En date du 8 août 2012, l'AFC a adressé à la recourante une notification d'estimation n°287'800 confirmant les montants de la créance fiscale pour les années 2007 à 2009 pour un montant total de Fr. 61'285.- et de la correction d'impôt en sa faveur de Fr. 138'776.-.

C.
Par courrier du 13 septembre 2012, la recourante a formé réclamation contre la décision du 8 août 2012, concluant à son annulation partielle. La recourante estime que l'attestation du directeur de la fiduciaire B._____ sise à C._____, selon laquelle elle a établi les décomptes de la recourante sur la base des pièces justificatives transmises, suffit à prouver les exportations. La recourante affirme également que le montant de Fr. 40'000.- correspond au remboursement du prêt accordé à Monsieur D._____, actionnaire minoritaire de la société E._____.

D.
Par décision du 10 décembre 2012, l'AFC a rejeté la réclamation de la recourante et a fixé la créance fiscale de cette dernière à Fr. 138'776.-, plus intérêt moratoire.

E.
Par mémoire du 24 décembre 2012, la recourante a formé recours contre

la décision de l'AFC du 10 décembre 2012 auprès du Tribunal administratif fédéral, concluant en substance à l'annulation de ladite décision, sous suite de frais et dépens. Par réponse du 14 février 2013, l'AFC a conclu au rejet du recours, sous suite de frais.

Pour autant que besoin, les autres faits seront repris dans la partie en droit du présent arrêt.

Droit :

1.

1.1 Sous réserve des exceptions prévues à l'art. 32 de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal administratif fédéral (LTAF, RS 173.32), celui-ci, en vertu de l'art. 31 LTAF, connaît des recours contre les décisions au sens de l'art. 5 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA, RS 172.021) prises par les autorités mentionnées à l'art. 33 LTAF, à savoir notamment les décisions rendues par l'AFC. La procédure est régie par la PA, pour autant que la LTAF n'en dispose pas autrement (art. 37 LTAF). En l'occurrence, le mémoire de recours du 24 décembre 2012 a été déposé en temps utile par le destinataire de la décision attaquée (art. 48 al. 1 et 50 al. 1 PA). En outre, un examen préliminaire du recours révèle qu'il remplit les exigences de forme et de contenu posées à l'art. 52 PA, de sorte que le recours est recevable, sous réserve des considérations ci-dessous (cf. consid. 1.2).

1.2 Concernant la compétence fonctionnelle du Tribunal de céans, il sied d'observer ce qui suit.

1.2.1 Selon la loi fédérale du 12 juin 2009 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (LTVA, RS 641.20), dont le droit de procédure est applicable dès son entrée en vigueur à tous les cas pendants (cf. consid. 1.3 ci-après), les décisions de l'AFC peuvent faire l'objet d'une réclamation dans les trente jours qui suivent leur notification. Il en résulte que l'assujetti a droit, normalement, à ce que l'AFC examine par deux fois son cas et prenne deux décisions successives à son sujet (la seconde étant soumise à des exigences de forme plus élevées), du moins s'il dépose une réclamation (cf. arrêts du TAF A-4506/2011 du 30 avril 2012 consid. 1.2.1; A-5747/2008 du 17 mars 2011 consid. 3.3.2; A-1601/2006 du 4 mars 2010 consid. 5.1.2).

En l'occurrence, l'AFC a adressé une notification d'estimation à la recourante le 8 août 2012. Elle a qualifié cet acte de décision et a indiqué que la recourante bénéficiait de trente jours pour formuler une

réclamation. Celle-ci a ainsi contesté la décision par courrier du 13 septembre 2012. L'acte attaqué a été rendu sur cette base le 10 décembre 2012 et l'AFC l'a qualifié de décision sur réclamation.

Selon la jurisprudence du Tribunal administratif fédéral, une notification d'estimation, en tant que telle, ne constitue pas une décision. En temps normal, le procédé utilisé par l'AFC n'est donc pas conforme à la LTVA (cf. arrêt du TAF A-707/2013 du 25 juillet 2013 consid. 4 [confirmé par l'ATF 140 II 202]).

Il s'ensuit que le courrier de la recourante du 13 septembre 2012 ne constitue pas une réclamation au sens de l'art. 83 LTVA, mais bien une demande de première décision au fond (cf. art. 82 al. 1 let. c LTVA) et, partant, on ne saurait qualifier de "décision sur réclamation" la décision de l'AFC du 10 décembre 2012. Il en résulte que la compétence fonctionnelle du Tribunal de céans n'est en principe pas donnée.

1.2.2 Toutefois, l'acte en cause, qui représente indéniablement une décision au sens de l'art. 5 PA est motivé en détail. Attendu que la recourante l'a déférée directement et sans réserve au Tribunal administratif fédéral, on peut en déduire qu'elle a accepté, à tout le moins implicitement, d'avoir été privée d'une procédure de réclamation en bonne et due forme et qu'elle consent à ce que son recours soit traité comme un recours "omisso medio", par application analogique de l'art. 83 al. 4 LTVA (cf. arrêts du TAF A-707/2013 précité consid. 1.2.3; A-1017/2012 du 18 septembre 2012 consid. 1.2.3; A-6740/2011 du 6 juin 2012 consid. 1.1.4; A-5798/2011 du 29 mai 2012 consid. 1.3 et A-4506/2011 du 30 avril 2012 consid. 1.2.3). Le Tribunal administratif fédéral est donc compétent pour connaître du présent litige.

1.3 La LTVA est entrée en vigueur le 1er janvier 2010. S'agissant du droit applicable, il y a lieu de distinguer ce qui a trait au fond de ce qui concerne la procédure.

1.3.1 Sur le plan du droit matériel, les dispositions de l'ancien droit ainsi que leurs dispositions d'exécution demeurent applicables à tous les faits et rapports juridiques ayant pris naissance avant leur abrogation (art. 112 al. 1 LTVA).

Dans la mesure où l'état de fait concerne les périodes allant du 1er trimestre 2007 au 4ème trimestre 2009, la présente cause tombe matériellement sous le coup de l'ancienne loi fédérale du 2 septembre

1999 sur la TVA (aLTVA, RO 2000 1300 et les modifications ultérieures) et de son ordonnance du 29 mars 2000 (aOLTVA, RO 2000 1347 et les modifications ultérieures), toutes deux en vigueur depuis le 1er janvier 2001 (cf. arrêté du Conseil fédéral du 29 mars 2000 [RO 2000 1346] et art. 48 aOLTVA; cf. également art. 93 et 94 aLTVA).

1.3.2 Sur le plan du droit formel, le nouveau droit de procédure s'applique à toutes les procédures pendantes à l'entrée en vigueur de la LTVA (art. 113 al. 3 LTVA; cf. arrêts du TAF A-1237/2012 du 23 octobre 2012 consid. 1.2; A-4136/2009 du 18 mars 2011 consid. 1.2 et A-3190/2008 du 15 juillet 2010 consid. 1.2.2). S'agissant de l'appréciation des preuves, l'art. 81 al. 3 LTVA n'entre pas en ligne de compte si l'ancien droit matériel demeure applicable. En outre, la possibilité d'une appréciation anticipée demeure admissible, même dans le nouveau droit et *a fortiori* pour les cas pendants (cf. arrêts du TAF A-4674/2010 du 22 décembre 2011 consid. 1.4; A-393/2009 du 14 avril 2011 consid. 1.2.2 et A-3603/2009 du 16 mars 2011 consid. 1.2; Message du Conseil fédéral sur la simplification de la TVA du 25 juin 2008 in: Feuille fédérale [FF] 2008 p. 6394 s.; PASCAL MOLLARD ET AL., Traité TVA, Bâle 2009, ch. 157, p. 1126).

En l'occurrence, la présente cause était pendante lors de l'entrée en vigueur de la LTVA, de sorte que les règles du nouveau droit de procédure doivent s'appliquer.

1.4 Le recourant peut invoquer la violation du droit fédéral, y compris l'excès ou l'abus du pouvoir d'appréciation (art. 49 let. a PA), la constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents (art. 49 let. b PA) ou l'inopportunité (art. 49 let. c PA; cf. également ANDRÉ MOSER ET AL., Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 2ème éd., Bâle 2013, p. 8 et p. 88 ch. 2.149; ULRICH HÄFELIN ET AL., Allgemeines Verwaltungsrecht, 6e éd., Zürich 2010, ch. 1758 ss).

Le Tribunal administratif fédéral constate les faits et applique le droit d'office, sans être lié par les motifs invoqués (art. 62 al. 4 PA) ni par l'argumentation juridique développée dans la décision entreprise (cf. MOOR/POLTIER, op. cit., p. 300 s.). L'autorité saisie se limite toutefois en principe aux griefs soulevés et n'examine les questions de droit non invoquées que dans la mesure où les arguments des parties ou le dossier l'y incitent (cf. ATF 122 V 11 consid. 1b et 122 V 157 consid. 1a; arrêts du TAF A-4674/2010 du 22 décembre 2011 consid. 1.3 et A-4659/2010 du 14 juin 2011 consid. 1.2).

1.5 Dans la présente cause, le Tribunal de céans examinera tout d'abord les questions relatives aux règles régissant la preuve (cf. consid. 2.1 ci-dessous). Puis il traitera de la notion d'opération en matière de TVA (cf. consid. 3 ci-dessous). Il sera ensuite question d'aborder la problématique du lieu de l'opération (cf. consid. 4 ci-dessous). Finalement, il conviendra d'examiner la notion d'exportation de biens et de prestations de services (cf. consid. 5 ci-dessous).

2.

2.1

2.1.1 Selon la maxime inquisitoire applicable en procédure administrative, l'autorité définit les faits et apprécie les preuves d'office et librement (art. 12 PA). Cette maxime doit cependant être relativisée par son corollaire, soit le devoir des parties de collaborer à l'établissement des faits (art. 13 PA), ainsi que par le droit des parties, compris dans le droit d'être entendu, de participer à la procédure et d'influencer la prise de décision (cf. ATF 128 II 139 consid. 2b; 120 V 357 consid. 1a).

2.1.2 Il n'appartient en principe pas à l'autorité de recours d'établir les faits ab ovo. Il s'agit souvent de vérifier les faits établis par l'autorité inférieure (cf. arrêts du TAF A-606/2012 du 24 janvier 2013 consid. 1.5.2 et A-1933/2011 du 29 mai 2012 consid. 3.2; PASCAL MOLLARD in: Oberson/Hinny [édit.], LT Commentaire droits de timbre, Zurich/Bâle/Genève 2006 [ci-après cité: Commentaire LT], ad art. 39a LT ch. 12 p. 1192 ss; MOOR/POLTIER, op. cit., p. 820; RENÉ RHINOW ET AL., Öffentliches Prozessrecht, 2e éd., Bâle 2010, n. marg. 294a). S'il apparaît que celle-ci a procédé à une constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents, il convient en règle générale de lui renvoyer la cause (art. 61 al. 1 PA; RHINOW ET AL., op. cit., n. marg. 1597 et 1679).

2.1.3 Aux termes des art. 113 al. 3 et 81 LTVA concernant l'application du nouveau droit de procédure aux affaires pendantes au 1er janvier 2010, les art. 12 ss. PA sont désormais immédiatement applicables (cf. arrêt du TAF A-4695/2010 précité consid. 1.3 et les références citées; MOLLARD ET AL., op. cit., p. 1194 n. marg. 472 ss et p. 1234 n. marg. 662 ss). Concrètement, cela n'opère guère de changement (voir à cet égard l'arrêt du TAF A-4309/2008 et A-4313/2008 du 30 avril 2010 consid. 2.3), puisque, déjà sous l'angle de l'aLTVA, il s'agissait pour l'AFC de prendre en considération les preuves offertes qui pouvaient être potentiellement décisives pour le cas d'espèce.

2.2

2.2.1 En particulier, cela implique que l'AFC procède s'il y a lieu à l'administration de preuves par les moyens à sa disposition (art. 12 ss PA). Cela signifie également qu'elle peut renoncer à des mesures d'instruction et à des offres de preuves supplémentaires, en faisant appel à une appréciation anticipée des preuves (cf. arrêts du TAF A-4695/2010 précité consid. 1.3; A-4674/2010 précité consid. 1.4; A-393/2009 du 14 avril 2011 consid. 1.2.2; A-3603/2009 du 16 mars 2011 consid. 1.2). Cependant, elle se doit de respecter la jurisprudence constante en la matière. En particulier, une telle appréciation anticipée ne doit pas être arbitraire (cf. ATF 133 II 384 consid. 4.2.3 et les références citées; arrêts du TF 2C_462/2011 du 9 mai 2012 consid. 3.2; 2C_552/2011 du 15 mars 2012 consid. 3.1 et 1C_559/2011 du 7 mars 2012 consid. 2.1; arrêt du TAF A-4309/2008 et A-4313/2008 précité consid. 2.3). En d'autres termes, l'AFC doit expliquer, dans sa décision, les raisons pour lesquelles elle procède de la sorte. Ainsi, s'agissant de la déclaration d'un réclamant, elle ne peut pas/plus l'écarter d'emblée, sans fournir aucune explication.

2.2.2 Dans ce cadre, l'autorité peut procéder s'il y a lieu à l'administration des preuves par le biais d'auditions de tiers par exemple (cf. consid. 2.1.3 à propos de l'application des nouveaux articles LTVA relatifs au droit de procédure; voir également l'arrêt du TAF A-1113/2009 du 23 février 2010 consid. 1.3; voir enfin MOLLARD ET AL., op. cit., p. 1194 n. marg. 472 ss et p. 1234 n. marg. 662 ss, MOSER ET AL., ch. 3.144 ss.). Toutefois, des mesures d'instruction telles que l'audition de témoins doivent conserver un caractère exceptionnel (cf. arrêt du TF 2C_118/2009 du 15 septembre 2009 consid. 3). Il ne ressort d'ailleurs pas du droit d'être entendu une quelconque obligation pour l'autorité de procéder à ce type d'audition (cf. ATF 117 II 346 consid. 1b/aa; 115 II 129 consid. 6a; arrêts du TAF A-956/2013 du 17 juillet 2013 consid. 3.4.2; A-1386/2006 du 3 avril 2007 consid. 1.3.1 et 1.3.2; ANDRÉ GRISEL, Traité de droit administratif, Neuchâtel 1984, vol. I, p. 382 et vol. II, p. 840). De plus, l'autorité peut procéder à une appréciation anticipée des preuves et renoncer à l'audition d'un témoin lorsqu'elle estime que ce moyen ne porte pas sur un fait déterminant. Elle peut aussi y renoncer si les pièces du dossier sont suffisantes pour qu'elle puisse se forger une conviction sur la question posée ou si le moyen de preuve n'apporterait rien de plus que les pièces figurant au dossier (cf. arrêt du TF 2C_576/2013 du 20 décembre 2013 consid. 4.1; ATF 131 I 153 consid. 3; 124 I 208 consid. 4a; 122 II 464 consid. 4a; arrêts du TAF A-718/2013 du 27 décembre 2013 consid. 1.5; A-825/2013 du 16 octobre 2013 consid. 3.3.4; A-4186/2012 du 12 septembre 2013 consid. 3.4.1; A-104/2013 du 22 juillet

2013 consid. 3.2.7; A-3899/2012 du 27 juin 2013 consid. 3.3.4; A-3680/2012 du 21 mars 2013 consid. 1.3.1; MOSER ET AL., op. cit., ch. 3.144 ss). Un rejet d'auditions de témoins est également admissible s'il apparaît au Tribunal de céans que les déclarations des éventuels témoins seraient de toute façon impropre à entamer la conviction qu'il s'est forgé sur la base de pièces écrites ayant une haute valeur probatoire (cf. ATF 133 II 384 consid. 4.2.3 et les références citées; arrêts du TAF A-606/2012 du 24 janvier 2013 consid. 1.5.3; A-163/2011 du 1er mai 2012 consid. 2.3; A-1604/2006 du 4 mars 2010 consid. 2.4 et les références citées ; MOSER ET AL., op. cit., ch. 3.144).

En outre, il y a lieu de préciser que les déclarations de témoins qui ont un lien particulier avec la recourante, par exemple des relations de travail, doivent être prises avec réserve par le Tribunal administratif fédéral (cf. arrêts du TAF A-6188/2012 du 3 septembre 2013 consid. 3.2.3; A-6181/2012 du 3 septembre 2013 consid. 3.2; A-1562/2006 du 26 septembre 2008 consid. 3.2.5; WALDMANN/WEISSENBERGER, in: Waldmann/Weissenberger [éd.], VwVG – Praxiskommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren, Zurich/Bâle/Genève 2009, n. 5 ad Art. 14 VwVG; MAX GULDENER, Schweizerisches Zivilprozessrecht, Zurich 1979, p. 321, 346).

2.2.3 Enfin, l'autorité se doit d'établir un état de fait aussi complet et exact que possible et ce, également lorsque l'administré a manqué à son devoir de collaboration. Il sied donc de relever que si l'administré doit collaborer à l'établissement des faits (art. 13 PA) et/ou supporte le fardeau de la preuve, l'autorité n'est nullement dispensée de son devoir d'instruire la cause (cf. ATF 130 I 258 consid. 5; 103 Ib 192 consid. 1; 100 Ib 358 consid. 2 et 97 V 173 consid. 3; MOOR/POLTIER, op. cit., p. 295; CLÉMENCE GRISEL, L'obligation de collaborer des parties en procédure administrative, Zurich/Bâle/Genève 2008, n. marg. 156, 159 ss, 196 et 300). En outre, les règles sur le fardeau de la preuve ne trouvent application que dans les cas où, après la phase d'instruction, l'état de fait déterminant demeure incertain (cf. ATF 112 Ib 65 consid. 3; cf. également GRISEL, op. cit. n. marg. 196). En définitive, le principe inquisitoire postule que l'autorité administrative instruise véritablement et d'office les faits.

2.3

2.3.1 S'agissant du devoir de collaborer à l'établissement des faits (devoir de collaborer sur le plan matériel), l'art. 13 PA est applicable. A cet égard, il sied de remarquer que d'une manière générale, l'administré ne doit agir de manière spontanée que si la loi le prévoit (cf. notamment

art. 52 al. 1 PA, art. 46 et 47 al. 1 de l'ancienne loi fédérale du 2 septembre 1999 régissant la taxe sur la valeur ajoutée [aLTVA; RO 2000 1300 et les modifications ultérieures] et art. 66 ss et 86 al. 1 LTVA; cf. également art. 21 et 24 s. de la loi du 18 mars 2005 sur les douanes [LD, RS 631.0]). Si tel n'est pas le cas, l'autorité inférieure se doit de procéder, en principe, à une sommation (cf. CHRISTOPH AUER, in: Auer et al. [éd.], Kommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren [VwVG], Zurich/St Gall 2008, ch. 26 ad art. 13). Ainsi, elle ne saurait exiger que l'administré lui fournisse de lui-même les renseignements et preuves adéquats, mais doit au contraire indiquer les faits qu'elle considère comme pertinents et les moyens de preuve qu'elle attend (art. 12 PA). C'est en effet l'autorité qui a la charge d'instruire la cause et, partant, de définir les moyens de preuve nécessaires à l'établissement des faits. Il lui appartient en conséquence de juger s'il y a lieu de requérir la collaboration de l'administré, ainsi que du moment et de la forme de celle-ci. Lorsque tel est le cas, l'autorité impartit en principe un délai à l'intéressé pour qu'il s'exécute et l'avertit des conséquences d'un défaut de collaboration (cf. art. 23 PA; ATF 130 I 258 consid. 5; 116 V 23 consid. 3c et 3d et 102 Ib 97 consid. 3; MOOR/POLTIER, op. cit., p. 293 ss; GRISEL, op. cit., n. marg. 252 ss, 376, 614 s. et 665). Par ailleurs, le devoir de l'administré de collaborer à l'établissement des faits ne concerne pas seulement ceux pour lesquels il a le fardeau de la preuve, mais également ceux pour lesquels l'autorité supporte cette charge (cf. notamment arrêt du TF 2A.242/2005 du 17 mars 2006 consid. 4).

2.3.2 Après une libre appréciation des preuves en sa possession, l'autorité se trouve à un carrefour. Si elle estime que l'état de fait est clair et que sa conviction est acquise, elle peut rendre sa décision. Dans cette hypothèse, elle renoncera à des mesures d'instruction et à des offres de preuve supplémentaires, en faisant appel à une appréciation anticipée de celles-ci. En revanche, si l'autorité de recours reste dans l'incertitude après avoir procédé aux investigations requises, elle appliquera les règles sur la répartition du fardeau de la preuve. Dans ce cadre, et à défaut de dispositions spéciales en la matière, le juge s'inspire de l'art. 8 du Code civil suisse du 10 décembre 1907 (CC, RS 210), en vertu duquel quiconque doit prouver les faits qu'il allègue pour en déduire un droit. Autrement dit, le défaut de preuve d'un fait va au détriment de la partie qui entendait en tirer un droit (cf. arrêts du TAF A-606/2012 précité consid. 1.5.3; A-163/2011 du 1er mai 2012 consid. 2.3 et A-7046/2010 du 1er avril 2011 consid. 2.4.2; MOOR/POLTIER, op. cit., p. 299 s.; RHINOW [et al.], op. cit., n. marg. 996 ss; THIERRY TANQUEREL, Manuel de droit administratif, Genève/Zurich/Bâle 2010, n. marg. 1563). En droit fiscal, il

en découle que l'autorité supporte le fardeau de la preuve des faits qui fondent ou accroissent la créance fiscale, alors que l'assujetti supporte celui des faits qui la suppriment ou la réduisent (cf. arrêt du TF du 14 juillet 2005 2A.642/2004 consid. 5.4; arrêts du TAF A-5938/2011 du 4 juillet 2012 consid. 2.1.2; A-5166/2011 du 3 mai 2012 consid. 2.1.2).De plus, lorsque des documents écrits, tels des factures, s'avèrent nécessaires, la seule allégation ne suffit pas (cf. arrêts du TF 2C_576/2013 du 20 décembre 2013 consid. 5.1; 2A.269/2005 du 21 mars 2006 consid. 4 et les références citées et 2A.109/2005 du 10 mars 2006 consid. 2.3 et 4.5; voir également l'arrêt du TAF A-163/2011 du 1er mai 2012 consid. 2.3).

2.4

2.4.1 Au vu de ce qui précède, il convient de relever que le principe inquisitoire et le devoir de collaborer n'ont – en principe – aucun effet sur la répartition du fardeau de la preuve, car ils interviennent à un stade antérieur (cf. arrêt du TAF A-6120/2008 du 18 mai 2010 consid. 1.3.3 et les références citées; GRISEL, op. cit., n. marg. 174 ss, 177 ss et 296). Cependant, il existe en pratique une certaine connexité entre ces différentes notions.

2.4.2 Ainsi, dans la mesure où pour établir l'état de fait, l'autorité fiscale est dépendante de la collaboration de l'administré, le refus, par celui-ci, de fournir des renseignements ou des moyens de preuve requis peut conduire à un "état de nécessité en matière de preuve" (*Beweisnot*), c'est-à-dire à une impossibilité, pour l'autorité, d'établir les faits pertinents. Dans une telle hypothèse, la violation du devoir de collaborer peut être prise en compte au stade de la libre appréciation des preuves (cf. art. 19 PA et renvoi à l'art. 40 de la loi fédérale du 4 décembre 1947 de procédure civile fédérale [PCF, RS 273]) ou conduire à un allégement de la preuve à charge de l'autorité – voire à un renversement du fardeau de la preuve – ainsi qu'à une diminution de son obligation d'établir l'état de fait pertinent (cf. ATF 132 III 715 consid. 3.1 et 130 III 321 consid. 3.2; arrêts du TF 4A.186/2009 du 3 mars 2010 consid. 6.1.1 et 4A.193/2008 du 8 juillet 2008 consid. 2.1.1; arrêts du TAF A-5927/2007 du 3 septembre 2010 consid. 3.3; A-4417/2007 du 10 mars 2010 consid. 3.2 et A-1597/2006 et A-1598/2006 du 17 août 2009 consid. 4.1 et 4.2; cf. également GRISEL, op. cit. n. marg. 149, 168, 185 ss et 801). L'autorité peut ainsi être admise à se satisfaire d'une preuve par indices ou sous la forme d'une vraisemblance prépondérante et statuer en se fondant sur une présomption ou sur une conviction réduite (cf. arrêts du TF 2C_569/2012 du 6 décembre 2012 consid. 4 et 2C_623/2007 du

15 août 2008 consid. 3.2; arrêt du TAF A-629/2010 du 29 avril 2011 consid. 3.3 s.; GRISEL, op. cit., n. marg. 199 et référence citée).

2.4.3 En outre, l'administré qui refuse de fournir des renseignements ou des moyens de preuve ne saurait à cet égard reprocher à l'autorité d'avoir constaté les faits de manière inexacte ou incomplète (cf. arrêt du TF 2A.53/2003 du 13 août 2003, reproduit in: Revue de droit administratif et de droit fiscal [RDAF], consid. 2.3; GRISEL, op. cit. n. marg. 165), ni se prévaloir des règles sur le fardeau de la preuve (cf. MOLLARD, in: Commentaire LT, ad art. 39a ch. 13 p. 1194; arrêt du TAF A-1557/2006 du 3 décembre 2009 consid. 1.6). La violation du devoir de collaborer ne doit en effet pas conduire à l'obtention d'un avantage (cf. ATF 103 Ib 192 consid. 1 et les références citées; arrêts du TAF A-2682/2007 du 7 octobre 2010 consid. 2.4.1; A-5078/2008 du 26 mai 2010 consid. 2.2 et A-4216/2007 et A-4230/2007 du 24 juillet 2009 consid. 3.2.2; GRISEL, op. cit., n. marg. 800; cf. également arrêt du TAF A-2293/2008 du 18 mai 2008 consid. 2.1.1).

2.4.4 D'autre part, dès lors que la collaboration de l'administré n'est pas raisonnablement exigible, soit notamment lorsqu'il lui est impossible de fournir les renseignements requis, celui-ci ne doit subir aucun désavantage d'un manquement à son devoir, tel n'étant toutefois pas le cas lorsqu'incombe audit administré un devoir d'auto-déclaration. De même, le degré de preuve requis se limitera à la vraisemblance prépondérante s'agissant de faits pour lesquels l'administré ne peut apporter de preuve absolue (cf. GRISEL, op. cit. n. marg. 195, 200 et 348 ss). Attendu enfin que l'application des règles sur le fardeau de la preuve n'intervient qu'après que l'autorité a procédé à une véritable instruction et mis tous les moyens en œuvre pour éclaircir la situation, l'administré ne saurait supporter le fardeau de la preuve dans les cas où l'autorité n'a pas satisfait à son devoir d'instruction (cf. infra; cf. également GRISEL, op. cit., n. marg. 159 ss et 196).

3.

3.1 Une opération se caractérise par une livraison de biens (art. 6 aLTVA) ou une prestation de services (art. 7 aLTVA), une contre-prestation ainsi qu'un rapport d'échange entre les deux (cf. arrêts du TAF A-4674/2010 du 22 décembre 2011 consid. 2.2 et A-2387/2007 du 29 juillet 2010 consid. 2.2).

3.1.1 Selon l'art. 6 aLTVA, il y a livraison de biens lorsque le pouvoir de disposer économiquement d'un bien est accordé à une personne en son

propre nom, lorsqu'un bien sur lequel des travaux ont été effectués est remis, même si ce bien n'a pas été modifié, mais simplement examiné, étalonné, réglé, contrôlé dans son fonctionnement ou traité d'une autre manière, ou lorsqu'un bien est mis à la disposition d'un tiers à des fins d'usage ou de jouissance (cf. arrêts du TAF A-6743/2009 du 3 mai 2010 consid. 2.2.1; A-1612/2006 et A-1613/2006 du 9 juillet 2009 consid. 2.2; A-502/2007 du 26 mai 2008 consid. 2.1; ALOIS CAMENZIND ET AL., Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], 2ème éd., Berne/Stuttgart/Vienne 2003, ch. 199 ss p. 89 ss [ci-après: Handbuch 2003]; voir également ALOIS CAMENZIND ET AL., Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz, 3ème éd., Berne 2012, n. marg. 652 ss. [ci-après: Handbuch 2012]).

3.1.2 Conformément à l'art. 7 al. 1 aLTVA, est réputée prestation de services toute prestation qui ne constitue pas la livraison d'un bien (cf. arrêt du TAF A-1933/2011 du 29 mai 2012; MOLLARD ET AL., op. cit., ch. 217 p. 228). Par cette formule négative, le législateur, conformément au principe de généralité, fait en sorte que toute prestation entrant dans le champ de la TVA au sens technique et ne constituant pas une livraison de biens soit imposable comme prestation de services. Si cette solution permet d'assurer la cohérence du système de la TVA en évitant toute lacune, dès l'instant où une opération entre dans le champ d'application de l'impôt, elle suppose en revanche une énumération détaillée et exhaustive des prestations de services exonérées au sens impropre (art. 18 aLTVA; cf. arrêts du TAF A-6743/2009 du 3 mai 2010 consid. 2.2.1; A-1612/2006 et A-1613/2006 du 9 juillet 2009 consid. 2.2; MOLLARD ET AL., op. cit., ch. 218 s. p. 228; CAMENZIND ET AL., Handbuch 2003, ch. 275 s. p. 112 s.; voir également CAMENZIND ET AL., Handbuch 2012, n. marg. 730 ss.).

3.2

3.2.1 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. La contre-prestation est donc un élément constitutif de l'opération, au même titre que l'échange entre prestation et contre-prestation (cf. ATF 132 II 353 consid. 4.1; 126 II 249 consid. 4a et 6a; arrêt du TAF A-1107/2008 et A-1108/2008 du 15 juin 2010 consid. 2.1 et les références citées; DANIEL RIEDO, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Berne 1999, ch. 6, p. 223 ss, en particulier ch. 6.4.2, p. 239 ss., CAMENZIND ET AL., Handbuch 2003, ch. 159 ss, p. 76 ss.; voir également

CAMENZIND ET AL., Handbuch 2012, n. marg. 616 ss.). En d'autres termes, le caractère onéreux est une condition essentielle de l'opération imposable (cf. arrêts du TF 2C_778/2008 du 8 avril 2009 consid. 2 et 2C_229/2008 du 13 octobre 2008 consid. 5.2). En outre, l'existence d'un lien économique entre la prestation et la contre-prestation est indispensable. La prestation et la contre-prestation doivent être directement liées par le but même de l'opération réalisée (cf. ATF 126 II 443 consid. 6a et les références citées; arrêt du TF 2A.650/2005 du 15 août 2006 consid. 3.1; arrêt du TAF A-2387/2007 du 29 juillet 2010 consid. 2.2.2). Pour déterminer l'existence, ainsi que l'étendue d'une prestation soumise à la TVA, il s'agit donc de considérer les choses d'un point de vue économique.

3.2.2 L'échange de prestations suppose quant à lui que plusieurs sujets participent à l'opération (fournisseur et destinataire de la prestation), respectivement que la prestation fournie quitte la sphère commerciale, raison pour laquelle un chiffre d'affaires purement interne ne relève pas de la TVA (cf. arrêts du TF 2C_904/2008 consid. 7.1; 2C_195/2007 du 8 janvier 2008 consid. 2.1 et 2A.748/2005 du 25 octobre 2006 in: Revue de droit fiscal [RF] 62/2007 p. 234 consid. 3.2; arrêts du TAF A-4674/2010 du 22 décembre 2011 consid. 2.2.2 et A-2387/2007 du 29 juillet 2010 consid. 2.2.2).

Lorsqu'il s'agit d'évaluer l'existence du lien économique entre la prestation et la contre-prestation, il faut en priorité se baser sur le point de vue du destinataire de la prestation imposable, ce qui correspond à la conception de la TVA comme impôt de consommation. Il convient de vérifier si la dépense est effectuée par le destinataire pour obtenir la prestation imposable par le fournisseur (cf. arrêts du TAF A-7385/2008 et A-957/2011 du 7 décembre 2011 consid. 2.2.1; A-1579/2006 du 19 novembre 2009 consid. 3.1.2; A-6152/2007du 21 août 2009 consid. 2.2.1 et les références citées; décision de la CRC du 14 juin 2005 in: JAAC 69.126E. 2a/dd; RIEDO, op. cit., p. 230 ss.).

3.3

3.3.1 Les prestations sont en principe attribuées à celui qui, vis-à-vis de l'extérieur, en apparaissant comme prestataire, agit en son propre nom (cf. arrêts du TAF A-1989/2011 du 4 janvier 2012 consid. 2.2.4; A-5747/2008 du 17 mars 2011 consid. 2.4.2; A-4011/2010 du 18 janvier 2011 consid. 2.2.4 et les références citées; RALF IMSTEPF, Die Zuordnung von Leistungen gemäss Art. 20 des neuen MWSTG, in: Archives de droit fiscal suisse [ASA] 78 757, p. 761 s.; MOLLARD ET AL., op. cit., p. 148, ch

472 ss). La question déterminante est de se demander comment la prestation offerte apparaît pour le public de manière générale, autrement dit, comment elle est objectivement perçue par un tiers neutre (cf. arrêts du TAF A-5747/2008 du 17 mars 2011 consid. 2.4.1; A-1382/2006 et A-1383/2006 du 19 juillet 2007 consid. 3.4.2 [confirmé par l'arrêt du TF 2C_518/2007 et 2C_519/2007 du 11 mars 2008, in: ASA 77 567]).

3.3.2 Par ailleurs, il convient de relever l'importance déterminante que revêt la facturation en matière de TVA. Selon un principe admis, elle 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 propre nom (cf. ATF 131 II 185 consid. 3.3 et 5; arrêts du TF 2C_309/2009 et 2C_310/2009 du 1er février 2010 consid. 6.7 et 2C_285/2008 du 29 août 2008 consid. 3.2; arrêts du TAF A-1107/2008 et A-1108/2008 du 15 juin 2010 consid. 2.2; A-1612/2006 et A-1613/2006 du 9 juillet 2009 consid. 5.2; MOLLARD ET AL., op. cit., ch. 459 p. 144). En outre, et suivant la « théorie des stades», la facture crée un stade distinct dans la chaîne des opérations TVA, sa valeur dépassant celle du simple titre (cf. arrêt du TF 2C_612/2007 du 7 avril 2008 consid. 6.5; arrêt du TAF A-502/2007 du 26 mai 2008 consid. 2.2; PASCAL MOLLARD, La TVA : vers une théorie du chaos ? *in* : Festschrift SRK-Mélanges CRC, Lausanne 2004, p. 47 ss, ch. 4.2.2).

4.

4.1

4.1.1 S'agissant des biens, ils sont localisés sur la base de l'art. 13 aLTVA. A teneur de cette disposition est réputé lieu de la livraison, soit l'endroit où le bien se trouve lors du transfert du pouvoir de disposer économiquement de celui-ci, lors de sa remise ou lors de sa mise à la disposition d'un tiers à des fins d'usage ou de jouissance (let. a), soit 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 (let. b).

4.1.2 L'art. 13 let. a aLTVA traite donc du lieu lorsque le transfert du pouvoir de disposer économiquement à lieu directement entre l'acquéreur et le fournisseur. Les deux acteurs de l'opération sont en présence l'un de l'autre. L'endroit où le bien se trouve lors du transfert correspond à l'endroit où se trouvent les deux protagonistes. Ce lieu est celui de la livraison. Pour sa part, l'art. 13 let. b aLTVA est déterminant lorsqu'il y a, aux fins d'une livraison, un transporteur en tant que prestation de services ou une expédition de biens à destination de l'acquéreur. Ladite disposition

fixe le lieu de la livraison à l'endroit où commence le transport ou l'expédition du bien à destination de l'acquéreur. Dans cette hypothèse, l'endroit où commence le transport l'emporte sur le lieu de réception du bien ainsi que, par exemple, sur la facturation. En effet, bien que revêtant une grande importance pour l'existence de l'opération, la facturation n'a pas d'incidence quant à la localisation de la livraison de biens (cf. MOLLARD ET AL., op. cit., ch. 129 ss p. 205; MARC THOMET, in : mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Bâle/Genève/Munich 2000, ch. 4 ss ad art. 13 aLTVA; CAMENZIND ET AL., op. cit., ch. 487 ss p. 182 ss).

4.2

4.2.1 Intitulé« Lieu de la prestation de services », l'art. 14 aLTVA dispose à son al. 1 que, sauf exception, est réputé lieu de la prestation de services l'endroit où le prestataire a le siège de son activité économique ou un établissement stable à partir duquel la prestation de services est fournie ou, à défaut d'un tel siège ou d'un tel établissement, le lieu de son domicile ou l'endroit à partir duquel il exerce son activité (cf. ATF 133 II 153 consid. 5.1; arrêts du TAF A-3190/2008 du 15 juillet 2010 consid. 5.2.1; A-1107/2008 et A-1108/2008 du 15 juin 2010 consid. 5.1.1; A-1558/2006 du 3 décembre 2009 consid. 4.1; A-1505/2006 du 25 septembre 2008 consid. 3.1.2; A-1418/2006 du 14 mai 2008 consid. 4.3; MOLLARD ET AL., op. cit., ch. 142 p. 207).

4.2.2 Pour sa part, l'al. 3 de l'art. 14 aLTVA établit une liste exhaustive de prestations de services - dites immatérielles (cf. XAVIER OBERSON, Qualification et localisation des services internationaux en matière de TVA, in: Archives 69 403, p. 414 s.) - qui sont localisées à l'endroit où le destinataire a le siège de son activité économique ou un établissement stable pour lequel les prestations de services sont fournies ou, à défaut d'un tel siège ou d'un tel établissement, le lieu de son domicile ou l'endroit à partir duquel il exerce son activité (cf. arrêts du TAF A-3190/2008 du 15 juillet 2010 consid. 5.2.3.1; A-1558/2006 du 3 décembre 2009 consid. 4.3; A-1505/2006 du 25 septembre 2008 consid. 3.1.2; A-1418/2006 du 14 mai 2008 consid. 4.3 et les références citées). L'art. 14 al. 3 aLTVA fait ainsi exception à la règle générale, le lieu de la prestation se déterminant en fonction du destinataire et non du prestataire. Cette exception se justifie parce que le lieu où les prestations de services énumérées à l'art. 14 al. 3 aLTVA sont utilisées coïncide en général avec le lieu où se trouve le destinataire (cf. arrêts du TAF A-1107/2008 et A-1108/2008 du 15 juin 2010 consid. 5.1.3; A-617/2008 du 31 mars 2010 consid. 3.1; A-1418/2006 du 14 mai 2008 consid. 4.3;

CAMENZIND ET AL., Handbuch 2003, ch. 600; voir également CAMENZIND ET AL., Handbuch 2012, n. marg. 258 ss.; DIETER METZGER, Kurzkommentar zum Mehrwertsteuergesetz, Bern 2000, p. 44, ch. 10).

4.2.3 Conformément à la pratique administrative, il y a utilisation ou exploitation de prestations de services à l'endroit où le destinataire a son siège social ou son domicile. Il ne peut y avoir exonération avec droit à la déduction de l'impôt préalable que si l'on peut prouver que la prestation est consommée à l'étranger. Dans le cas d'exportation de biens, ceci n'est guère problématique. Il y a passage des biens au-travers de la frontière, qui est attesté par l'autorité douanière et les documents douaniers correspondants. Il en va autrement des prestations de services. En l'absence d'un mouvement physique des marchandises, le droit en vigueur doit se rattacher au siège social, respectivement au domicile du destinataire de la prestation. Si le destinataire de la prestation a son siège social, respectivement son domicile à l'étranger, on admet– du moins en relation avec d'autres indications ressortant de copies de factures, de pièces justificatives du paiement, de contrats, etc. – que la prestation de services est consommée à l'étranger, respectivement qu'elle y est utilisée ou exploitée. A l'inverse, si le destinataire de la prestation a son siège social, respectivement son domicile en Suisse, on admet que la prestation de services est consommée en Suisse et, en conséquence, qu'elle y est utilisée ou exploitée. Faute de véritable alternative, le siège social, respectivement le domicile du destinataire de la prestation, constitue donc un indice important en faveur du lieu de la consommation de la prestation de service (cf. décisions de la CRC 2000-111 du 22 mai 2001 in: JAAC 65.103 consid. 8e et les références citées; MARCO MOLINO, Les opérations transfrontalières en matière de TVA, Etude de droit comparé, Agno 1999, p. 92 s.).

Ainsi, dans l'idée de mettre en pratique le principe du pays de destination, respectivement le principe du domicile, l'exigence de l'indication du siège social, respectivement du domicile du destinataire par le prestataire est indispensable et, par voie de conséquence, justifiée (cf. arrêts du TF 2A.541/2006 du 21 février 2007 consid. 2.3 et 2A.247/2000 du 20 avril 2001 consid. 2e; arrêts du TAF A-1107/2008 et A-1108/2008 du 15 juin 2010 consid. 4.3.3; A-680/2007 du 8 juin 2009 consid. 4.2 et A-1367/2006 du 2 juin 2008 consid. 3.2; décision de la CRC 1999-134 du 29 mai 2000, in : JAAC 64.112 consid. 3e).

5.

5.1 A teneur de l'art. 5 let. a et b aLTVA, sont soumises à l'impôt, pour autant qu'elles ne soient pas expressément exclues du champ de l'impôt (art. 18 aLTVA), les livraisons de biens faites à titre onéreux sur le territoire suisse et les prestations de services fournies à titre onéreux sur le territoire suisse. Selon l'art. 19 al. 2 ch. 1 aLTVA, la livraison de biens transportés ou expédiés directement à l'étranger est exonérée de l'impôt.

Conformément à l'art. 20 al. 1 aLTVA, l'exportation de biens ne donne droit à l'exonération fiscale que si elle est attestée par l'autorité douanière. En ce qui concerne la mise à la disposition de tiers à des fins d'usage ou de jouissance de véhicules sur rails et d'aéronefs, la preuve de l'utilisation prépondérante à l'étranger doit être fournie au moyen de documents reconnus par la législation sur le trafic ferroviaire ou aérien ou par des moyens de preuves équivalents. Pour les prestations de services fournies à l'étranger, le droit à l'exonération doit être prouvé par des documents comptables et des pièces justificatives.

5.2 Concernant le lieu de la prestation de services, le fardeau de la preuve du fait qu'une opération a été fournie à l'étranger repose également sur les épaules de l'assujetti, conformément au principe qui vient d'être rappelé (cf. arrêt du TF 2A.534/2004 du 18 février 2005 consid. 4.1; arrêt du TAF A-1107/2008 du 15 juin 2010 consid. 5.2.1). Comme cela a été dit, l'art. 20 al. 1 3ème phrase aLTVA précise de plus que le droit à l'exonération doit être prouvé par des documents comptables et des pièces justificatives. Il appartient au Département fédéral des finances de régler les modalités (art. 20 al. 2 aLTVA). Formellement, l'art. 20 al. 1 3ème phrase aLTVA concerne la preuve des exonérations (au sens propre) d'impôt. Toutefois, cette disposition est également appliquée en matière de preuve du lieu des prestations de services. L'entrée en vigueur, le 1er janvier 2010, de la LTVA n'a eu aucune incidence sur l'applicabilité de cet article, celui-ci continuant à être pertinente pour les procédures relatives à des faits révolus (cf. arrêts du TAF A-5627/2009 du 12 septembre 2011 consid. 4.2.2.3; A-617/2008 du 31 mars 2010 consid. 3.3 et 3.4).

5.3 La distinction entre une livraison de biens ou une prestation de services, à laquelle il y a lieu de procéder de cas en cas, revêt une importance particulière en ce qui concerne les opérations exonérées de la TVA. En effet, alors que les biens exportés sont taxés par l'Administration fédérale des douanes (ci-après : l'AFD) et que leur exportation doit être prouvée au moyen des documents douaniers appropriés, il suffit pour les prestations de services, exonérées ou

fournies à l'étranger, d'apporter la preuve à cet égard au moyen de documents comptables et de pièces justificatives (cf. Instructions 2008, ch. 529, voir également ch. 535 et 388).

L'AFC précise, en matière de livraisons de biens, que l'exportation doit être prouvée au moyen d'une décision de taxation originale de l'AFD (cf. Instructions 2008, ch. 539). S'agissant des prestations de services, l'AFC (cf. Instructions 2008, ch. 388) ajoute une liste des documents qui peuvent être présentés à titre de preuve, à savoir : des copies de factures, justificatifs du paiement et des procurations écrites (fiduciaires, avocats, notaires, etc.), des contrats de mandats, pour autant que ceux-ci aient été établis ou conclus. Par ailleurs, certaines indications doivent ressortir clairement des copies des factures et/ou des contrats ou mandats : le nom/la raison sociale, l'adresse et le lieu de domicile/siège de l'acquéreur ou du client, ainsi que des indications détaillées sur le genre et l'utilisation des prestations fournies. Cet élément revêt une importance particulière dans la mesure où il détermine le rattachement local des prestations de services et, partant, leur soumission à la TVA suisse: leur localisation dépend du point de savoir si elles entrent dans l'une des catégories des al. 2 et 3 de l'art. 14 aLTVA ou si elles tombent sous le coup de la règle générale de l'al. 1. En particulier, l'indication de la nature des prestations de services dans les factures et autres documents s'avère indispensable, puisqu'elle permet de les localiser et de déterminer si elles sont, ou non, imposables en Suisse (cf. ATF 133 II 153 consid. 5.2; arrêt du TF 2C_614/2007 du 17 mars 2008 consid. 3.3; arrêts du TAF A-617/2008 du 31 mars 2010 consid. 3.2; A-1505/2006 du 25 septembre 2008 consid. 3.1.4.1). Si la preuve de l'exportation de biens et de prestations de services est soumise à des exigences particulièrement rigoureuses, cela tient au fait qu'il n'est en général pas possible d'effectuer un contrôle auprès du destinataire, celui-ci se trouvant à l'étranger. Pour cette raison, on ne saurait tenir compte de documents non contemporains des opérations concernées (cf. ATF 133 II 153 consid. 7.2; arrêts du TF 2C_614/2007 du 17 mars 2008 consid. 3.4; 2C_470/2007 du 19 février 2008 consid. 3.4; arrêts du TAF A-5627/2009 du 12 septembre 2011 consid. 4.2.2.5; A-1107/2008 du 15 juin 2010 consid. 5.2.3).

6.

6.1 En l'espèce, la recourante conteste la reprise d'impôt de l'AFC concernant un chiffre d'affaires d'un montant de Fr. 40'000.- et conclut à la non-imposition de certaines opérations prétendument exportées ou réalisées à l'étranger. Il s'agira pour le Tribunal de céans de procéder en

deux temps. Dans un premier temps, il sera nécessaire de déterminer, s'agissant du chiffre d'affaires de Fr. 40'000.- qui n'a pas été déclaré, s'il existe une opération au sens de la TVA et si cette opération est imposable (cf. consid. 6.1.1 ci-dessous). Dans un deuxième temps, il sera question de vérifier si la preuve de l'exportation a été apportée par la recourante s'agissant des autres opérations litigieuses (cf. consid. 6.1.2 ci-dessous).

6.1.1

6.1.1.1 En ce qui concerne les Fr. 40'000.- de chiffre d'affaires qui n'ont pas été imposés, la recourante prétend que ce montant correspond au remboursement de la somme prêtée à M. D._____, citoyen français et domicilié en France, afin de lui permettre d'acquérir 40% du capital-actions (Fr. 100'000.-) de la société E._____. M. D._____ est actionnaire minoritaire de cette dernière et n'était apparemment pas à même de verser sa part de capital à l'autre actionnaire de la société et également administrateur de la recourante, M. F._____. En d'autres termes, la recourante aurait prêté à M. D._____ les fonds relatifs à l'acquisition de ses actions. La recourante estime que le vrai débiteur de ce montant est M. D._____, cette irrégularité dans les comptes ayant été corrigée en 2011 (cf. recours p. 3). Elle prétend donc qu'il n'existe aucune opération soumise à la TVA concernant cette prestation financière.

6.1.1.2 Avant tout autre débat, il sied de rappeler le principe selon lequel les pièces qui ont été établies postérieurement aux périodes fiscales concernées ont, sur le plan fiscal, une valeur probante quasi nulle (cf. arrêt du TF 2C_614/2007 du 17 mars 2008 consid. 3.4; arrêt du TAF A-502/2007 du 26 mai 2008 consid. 5.2.1). Ainsi, il n'est notamment pas relevant que, selon les propos de la recourante, la prétendue irrégularité consistant dans l'erreur du nom du réel débiteur des Fr. 40'000.- ait été corrigée dans les comptes de l'année 2011, car cette période ne fait pas l'objet d'un contrôle par l'AFC.

Cela étant dit, il convient de rappeler que l'existence d'une facture constitue un indice important, voire une présomption qu'une opération au sens de la TVA a eu lieu (cf. consid. 3.3.2 ci-dessus). *In casu*, lors du contrôle opéré par l'AFC les 9 et 10 février 2012, il a été constaté qu'une facture adressée par la recourante à une société non assujettie, vraisemblablement E._____, n'avait pas été déclarée. Il y a donc une présomption, ou du moins un indice important, que ce montant constitue bien la contrepartie d'une opération TVA imposable. Afin de prouver le contraire, la recourante produit à l'appui de ses propos un contrat portant

sur la vente, par M. F._____, de 40% du capital-actions à M. D._____. L'examen des pièces du dossier révèle que le contrat de vente des actions a été conclu le 22 janvier 2010, alors que le versement du montant litigieux date quant à lui de l'année 2009, puisqu'il a été comptabilisé au 31 décembre 2009. Ainsi, on constate que les propos de la recourante ne sont pas cohérents, la chronologie des évènements semblant la contredire. En effet, si l'on s'en tient aux dires de la recourante, M. D._____ aurait remboursé la recourante pour le prêt que celle-ci lui a effectué, avant même que ne survienne l'acquisition des actions que le montant prêté était supposé financer.

6.1.1.3 La recourante se défend en prétendant que la société E._____ a été créée et inscrite au registre du commerce le 14 septembre 2009 avec un capital de Fr. 100'000.- entièrement libéré. Elle ajoute que le contrat écrit n'a été finalisé qu'en janvier 2010 alors que les accords oraux agréés, courants dans le monde des affaires, étaient bien antérieurs à la création de la société E._____ en 2009. Cependant, le Tribunal de céans ne peut manifestement pas suivre cette position. En effet, comme cela a été mentionné (cf. consid. 2.4 ci-dessus), l'assujetti doit supporter le fardeau de la preuve des faits qui suppriment ou réduisent sa créance fiscale. En l'occurrence, la recourante ne fournit que le contrat de vente à l'appui de ses déclarations, celui-ci, comme cela a été dit, étant postérieur au prétendu prêt effectué à M. D._____.

Par ailleurs, si l'on se fonde sur une analyse détaillée du contrat précité, ce dernier ne mentionne à aucun moment un quelconque prêt entre la recourante et la société E._____, ni même concernant M. D._____. Ce contrat conforte plutôt la thèse selon laquelle les difficultés financières de M. D._____auraient été résolues en permettant à ce dernier de s'acquitter de sa participation de 40% au capital-actions de la société, de manière échelonnée sur une période de six ans (cf. article II dudit contrat). En outre, ce montant a été comptabilisé sur le compte 3400 "Refacturation R&D", sous la dénomination "refacturation frais R&D 2009". Ainsi, le montant de Fr. 40'000.- a été inclus dans le chiffre d'affaires résultant des ventes et des prestations de services, figurant au compte pertes et profits de la recourante pour l'année 2009. Dès lors, le contrat remis, à savoir l'unique preuve écrite que la recourante est en mesure de fournir ne peut être exploité, car il est postérieur à l'opération de remboursement des Fr. 40'000.-. En outre, celui-ci, à supposer qu'il puisse être exploité, ne saurait être d'aucun secours à la recourante, puisqu'il ne fait état d'aucun prêt pouvant expliquer l'existence de ce montant.

Au vu de ce qui précède, force est donc de constater que le montant de Fr. 40'000.- constitue bien la contrepartie d'une opération TVA, de sorte que ce chiffre d'affaires est imposable, la recourante ne parvenant pas à démontrer le contraire.

6.1.2 S'agissant des autres opérations en cause, à savoir les chiffres d'affaires comptabilisés sur le compte 3000 "ventes montres hors taxe" pour l'année 2007, ceux du compte 3400 "Refacturation R&D" pour l'année 2008 et ceux du compte 3211 "ventes montres et accessoires (non soumis TVA)" pour l'année 2009, l'AFC estime que la recourante n'est pas parvenue à établir que ces opérations de livraison et de prestations de services ont été réalisées à l'étranger ou à prouver leur exportation.

6.1.2.1 Tout d'abord, la question de savoir si les éléments précités constituent des opérations au sens de la TVA ne fait aucun doute. En effet, les livraisons de biens et prestations de services ont été comptabilisés dans les comptes précités, de sorte qu'il paraît manifeste qu'il s'agit bien d'opérations soumises à la TVA.

Il est cependant encore nécessaire de déterminer si ces opérations sont imposables, ce que la recourante conteste. Conformément à ce qui a été mentionné (cf. consid. 3.3.1 ci-dessus), les livraisons de biens et les prestations de services faites à titre onéreux sur le territoire suisse sont soumises à l'impôt, à moins qu'elles ne soient expressément exclues du champ de l'impôt. Selon l'art. 19 al. 2 ch. 1 aLTVA, la livraison de biens expédiés directement à l'étranger est exonérée de l'impôt. En matière de prestations de services, les règles sur le lieu, en particulier l'art. 14 aLTVA, permettent de déterminer si une opération tombe ou non dans le champ d'application de l'aLTVA (cf. consid. 3.2 ci-dessus). En effet, les prestations de services dites "immatérielles" sont localisées à l'endroit où le destinataire a le siège de son activité économique ou établissement stable pour lequel les prestations de services sont fournies ou, à défaut d'un tel siège ou d'un tel établissement, le lieu de son domicile ou l'endroit à partir duquel il exerce son activité. Par ailleurs, conformément à la pratique administrative, il ne peut y avoir exonération avec droit à la déduction de l'impôt préalable que si la preuve que la prestation a été consommée à l'étranger peut être apportée.

6.1.2.2 A teneur de l'art. 20 al. 1 aLTVA, l'exportation de biens ne donne droit à l'exonération fiscale que si elle est attestée par l'autorité douanière. Pour les prestations de services fournies à l'étranger, le droit à

l'exonération doit être prouvé par des documents comptables et des pièces justificatives. L'art. 20 aLTVA constitue une règle matérielle qui doit être appliquée en l'espèce, de sorte que la règle de procédure figurant à l'art. 81 al. 3 LTVA ne doit pas trouver application. Comme cela a été dit (cf. consid. 5.3 ci-dessus), les Instructions 2008 de l'AFC précisent pour les prestations de services, que s'il est prouvé, au moyen de documents comptables et de pièces justificatives, que le lieu des prestations de services se situe à l'étranger, c'est-à-dire que le destinataire de la facture a son siège à l'étranger, les opérations ne sont pas soumises à la TVA (cf. Instructions 2008, ch. 388).

Dans le cas présent, la recourante estime que les divers chiffres d'affaires précités, qui ont été comptabilisés dans les comptes 3000, 3400 et 3211 ont été exportés, de sorte qu'ils ne sont pas imposables, puisqu'ils n'ont pas été réalisés sur le territoire suisse. La recourante prétend avoir prouvé cela en remettant, par fax, une déclaration de M. G._____, directeur de la fiduciaire B._____, selon laquelle les décomptes pour les années 2007 à 2009 ont été établis sur la base des pièces justificatives. Cette déclaration fait état en particulier de ventes à une société étrangère nommée "Horus" qui ont prétendument été déclarées comme des exportations sur la base de la preuve à l'exportation. Il y est également dit que les refacturations de frais R&D à la société Horus ont quant à elles toujours été considérées comme des exportations de prestations de services. La recourante considère donc que le témoignage de M. G._____ constitue une preuve suffisante de l'exportation, respectivement de la réalisation à l'étranger des opérations litigieuses. Elle affirme d'ailleurs que M. G._____ est un tiers indépendant, ce dernier ne pouvant en aucun cas faire des témoignages contraires à la loi, car il mettrait ainsi en péril ses affaires. Toutefois, le Tribunal de céans ne peut suivre la position de la recourante et ce, pour deux motifs.

6.1.2.3 Dans un premier temps, le Tribunal tient à souligner le fait que suite au contrôle opéré par l'AFC, cette dernière a demandé à la recourante de fournir les documents nécessaires permettant de prouver les exportations ou la réalisation des prestations à l'étranger (cf. courrier du 14 février 2012), ce que la recourante n'a pas fait. Ainsi, on remarque que l'AFC a bien instruit la cause, recherchant à établir les preuves utiles et respectant ainsi le principe de la maxime inquisitoire. La recourante quant à elle, n'a pas collaboré, en violation de son devoir de collaborer, puisque malgré les invitations de l'AFC, elle n'a pas été en mesure de fournir un quelconque document, ni d'explications (cf. courrier du 17 avril 2012).

Il sied de relever que la recourante n'apporte aucunement la preuve, telle qu'exigée à l'art. 20 al. 1 aLTVA et confirmée par les Instructions 2008 de l'AFC, de l'exportation, ou du lieu, des opérations précitées. La recourante n'a en effet fourni aucune pièce douanière pour les livraisons de biens et aucun document comptable ou pièce justificative pour ce qui est des prestations de services. L'examen du dossier révèle en outre que la recourante n'est assurément pas en mesure de présenter un quelconque document écrit attestant que ces opérations ont effectivement été exportées ou sont situées à l'étranger. Certes, comme on vient de le voir, la recourante a remis des déclarations émanant de M. G._____, qui énoncent que les décomptes de 2007 à 2009 effectués par la fiduciaire chargée de tenir la comptabilité de la recourante ont été réalisés sur la base de pièces justificatives. Toutefois, il convient de rappeler que, selon la jurisprudence valable sous le régime de l'aLTVA, une seule allégation ne suffit pas à apporter une telle preuve, lorsque des documents écrits s'avèrent nécessaire, ce qui est manifestement le cas en l'occurrence, en vertu de l'art. 20 al. 1 aLTVA. Au surplus, il est nécessaire de préciser le fait que M. G._____ n'est pas un tiers indépendant de la recourante, contrairement à ce que cette dernière prétend. Il s'avère que M. G._____ est directeur de la fiduciaire qui a tenu la comptabilité de la recourante durant de nombreuses années. Ses allégations doivent donc dans tous les cas être examinées avec une certaine réserve. En outre, contrairement à ce qu'invoque la recourante, il ne s'agit pas de mettre en doute les déclarations de M. G._____, en estimant que celui-ci agit de manière contraire à la loi. Il s'agit ici de constater le fait qu'il n'existe que cette allégation en guise de preuve à l'exportation des opérations litigieuses. Il appert que ni l'AFC, ni le Tribunal de céans ne peuvent se contenter d'une seule et unique allégation et ce, conformément à la loi et à la jurisprudence, pour conclure que la recourante est parvenue à apporter les preuves nécessaires. En effet, comme cela a été dit (cf. consid. 5 ci-dessus), la preuve de l'exportation de biens et de prestations de services est soumise à des exigences particulièrement rigoureuses, dues notamment au fait que des contrôles auprès du destinataire à l'étranger ne s'avèrent pas possibles. La recourante a donc tort lorsqu'elle prétend que l'AFC a violé le principe de l'interdiction de l'arbitraire (cf. art. 9 Cst.).

Par ailleurs, la recourante se plaint dans son recours que l'AFC n'a pas souhaité recevoir M. G._____, dans ses locaux, afin de l'entendre pour qu'il confirme ce qu'il avait déjà déclaré auparavant. Tout d'abord, il convient de mentionner qu'une audition de M. G._____ n'aurait rien changé à l'appréciation des preuves. En effet, les déclarations de tiers qui

ne sont pas indépendants ne sauraient apporter une preuve suffisante pour forger la conviction de l'autorité. Du fait de son rôle comme directeur de la fiduciaire révisant la comptabilité de la recourante, les éventuelles déclarations de M. G._____ auraient du être prises avec réserve. De plus, il n'apparaît pas de manière claire quelles nouvelles preuves pouvaient être apportées par les témoins de la recourante. En outre, de telles pièces, établies a posteriori, ont sur le plan fiscal une valeur probante quasi nulle. Enfin, l'élément déterminant est que l'autorité a forgé sa conviction sur la base de pièces écrites ayant une haute valeur probatoire et que cette conviction ne saurait être entamée par des éléments issus d'une audition de M. G._____. A cet égard, on peut mentionner que l'état de fait est clair et que la conviction de l'autorité inférieure pouvait être acquise grâce aux pièces versées au dossier. Par conséquent, l'autorité inférieure pouvait refuser les mesures d'instruction sollicitées par la recourante et procéder à une appréciation anticipée des preuves.

Dès lors, tant au regard du droit matériel, de la pratique de l'AFC et d'une jurisprudence constante en la matière sous l'empire de l'aLTVA, il convient d'affirmer que la recourante ne peut en aucun cas revendiquer une non-imposition pour les chiffres d'affaires précités.

6.1.2.4 Dans un deuxième temps, la recourante elle-même énonce que "le dossier – parmi tant d'autres – TVA n'a pas été retrouvé suite à une désorganisation de la société dès le printemps 2010 du fait que l'actionnaire financier (mais minoritaire) a brusquement décidé de couper le financement du projet initial qui était de lancer une marque de montres de luxe. Cette brutale décision a eu divers effets dont le premier a été un grave manque de suivi administratif, le départ du personnel, des déménagements successifs dans divers locaux, etc." (cf. recours du 24 décembre 2012). On remarquera, suite à l'énoncé de ces propos, que la recourante viole de toute évidence le principe de l'art. 58 al. 2 aLTVA disposant que l'assujetti doit conserver dûment pendant dix ans ses livres comptables, pièces justificatives, papiers d'affaires et autres documents. En effet, dès lors que la recourante n'est pas en mesure de présenter ne serait-ce qu'un document attestant de l'exportation des opérations précitées, quelles qu'en soient les raisons, le Tribunal de céans est en mesure de croire que l'intéressée n'a pas respecté les règles fondamentales en matière de tenue d'une comptabilité.

Dans ces conditions, une seule solution s'impose, celle du rejet de la thèse de la recourante. En effet, au vu des éléments du dossier, le

Tribunal de céans est convaincu que les opérations précitées sont toutes imposables, la recourante n'ayant aucunement prouvé l'exportation de ces dernières.

6.2 La recourante indique encore que son existence serait mise en péril si elle devait payer les montants que l'autorité inférieure lui réclame, car elle vient de réussir à traverser une crise ayant presque mené à sa faillite.

La déclaration et le paiement de la TVA sont basés sur le principe de l'auto-taxation (art. 46 aLTVA; cf., par exemple, arrêts du TAF A-163/2011 du 1er mai 2012 consid. 3.1; A-5110/2011 du 23 janvier 2012 consid. 2.3) et la loi fait peser sur les assujettis le poids des erreurs qu'ils peuvent commettre (cf. arrêts du TF 2C_835/2011 du 4 juin 2012 consid. 2; 2A.304/2003 du 14 novembre 2003 consid. 3.5; arrêts du TAF A-7752/2009 du 15 mars 2012 consid. 2.1; A-4072/2007 du 11 mars 2009 consid. 2.1).

A cet égard, le fait que la recourante se trouverait, par hypothèse, dans une situation financière difficile ne change rien à la créance fiscale, sur laquelle le Tribunal de céans est appelé à se prononcer. On ne peut que renvoyer la recourante à la faculté de demander à l'AFC des facilités de paiement (cf. arrêts du TF 2C_642/2008 du 12 décembre 2008 consid. 5 *in fine*; 2C_382/2007 du 23 novembre 2007 consid. 4.2 *in fine*).

7.
Les considérations qui précèdent conduisent le Tribunal administratif fédéral à rejeter le recours. Vu l'issue de la cause, les frais de procédure, d'un montant total de Fr. 5'000.-, comprenant l'émolument judiciaire et les débours, sont mis à la charge de la recourante qui succombe, en application de l'art. 63 al. 1 PA et des art. 1 ss du Règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral (FITAF, RS 173.320.2). L'autorité de recours impute, dans le dispositif, les avances sur les frais de procédure correspondants. Une indemnité à titre de dépens n'est pas allouée (art. 64 al. 1 PA *a contrario*, respectivement art. 7 al. 1 FITAF *a contrario*, et art. 7 al. 3 FITAF).

Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :

1.
Le recours est rejeté.

2.
Les frais de procédure, d'un montant de Fr. 5'000.-, sont mis à la charge de la recourante. Ce montant est compensé par l'avance de frais, déjà versée, d'un montant équivalent.

3.
Il n'est pas alloué de dépens.

4.
Le présent arrêt est adressé :

– à la recourante (Acte judiciaire)
– à l'autorité inférieure (n° de réf. […] ; Acte judiciaire)

Le président du collège : Le greffier :

Pascal Mollard Raphaël Bagnoud

Indication des voies de droit :

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

Expédition :