Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal

Cour I
A-1455/2006
{T 0/2}

Arrêt du 25 avril 2007

Composition : Pascal Mollard (président du collège), Daniel Riedo, Salome Zimmermann, juges, Chantal Degottex, greffière.

X._____ SA en liquidation,
recourante,

contre

Administration fédérale des contributions (AFC), Division principale de la taxe sur la valeur ajoutée, Schwarztorstrasse 50, 3003 Berne,
autorité intimée,

concernant
TVA (OTVA); exportation de biens; exonération.

Faits :

A. X._____ SA, respectivement « X._____ SA, en liquidation » selon la nouvelle raison sociale inscrite au registre du commerce de Genève depuis le 3 mars 2005 suite à la dissolution de la société par décision de l'assemblée générale du 6 octobre 2004, est une société anonyme au sens des art. 620 ss du Code des obligations du 30 mars 1911 (CO, RS 220) qui a pour but la fabrication, la vente et la distribution d'équipements électroniques, mécaniques, optiques et informatiques. Cette société fut immatriculée auprès du registre de l'AFC en qualité d'assujettie au sens de l'art. 17 al. 1 de l'ordonnance du 22 juin 1994 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (OTVA, RO 1994 1464 et les modifications ultérieures), respectivement de l'art. 21 al. 1 de la loi fédérale du 2 septembre 1999 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (LTVA, RS 641.20), du 1er janvier 1995 au 31 décembre 2001.

B. A l'occasion d'un contrôle sur place effectué par l'AFC les 20 et 21 août 2001, l'autorité fiscale constata des erreurs d'imposition dans la comptabilité de X._____ SA, respectivement « X._____ SA, en liquidation » (ci-après: l'assujettie). Elle lui adressa alors le décompte complémentaire (DC) du 21 août 2001, portant sur un montant de Fr. 49'522.-, plus intérêt moratoire, au titre de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) due sur les exportations de biens non prouvées pour les périodes fiscales du 1er trimestre 1996 au 2ème trimestre 2001.

C. Par courriers des 30 août, 3 septembre, 16 septembre et 19 novembre 2001, l'assujettie contesta le bien fondé de la reprise fiscale précitée, en joignant des pièces à titre de preuves d'exportation, notamment diverses factures, un copie d'un document douanier annexé à une des factures concernant un passavant pour de la marchandise importée temporairement en vue d'une réparation sous garantie, ainsi qu'une copie du compte « Commissions sur ventes ». Par courrier du 28 novembre 2001, l'AFC estima que seules certaines pièces attestaient valablement l'exportation de biens et établi de ce fait un avis de crédit (AC) pour le montant de Fr. 6'912.-.

Après réception des courriers des 12 et 19 décembre 2001 de l'assujettie, l'AFC l'invita, par lettre du 11 janvier 2002, à lui remettre d'éventuelles preuves d'exportations valables. Un deuxième avis de crédit fut alors émis par l'AFC en date du 12 décembre 2002, portant sur le montant de Fr. 11'147.-. Par envoi du 20 janvier 2003, l'assujettie transmit à l'AFC un courrier du 29 janvier 2002 de la Direction d'arrondissement des douanes de Genève qui expliquait que les documents originaux pour l'année 1996 ne pouvaient lui être remis puisque le délai de leur conservation était échu.

En date du 4 février 2003, l'AFC demanda à l'assujettie quelles démarches avait-elle entrepris quant à la possibilité offerte par l'administration fédérale des douanes d'obtenir des preuves d'exportation pour les livraisons effectuées en 1999. L'assujettie lui répondit par courrier du 10 février 2003 en indiquant intervenir ce même jour auprès du douane.

D. L'AFC confirma, par décision formelle datée du 4 février 2004, la reprise d'impôt résultant de la différence entre le DC du 21 août 2001 et les deux AC pour un montant total de Fr. 31'463.-, intérêts moratoires en sus. Elle considéra que faute de production des documents douaniers idoines, les livraisons litigieuses ne pouvaient bénéficier de l'exonération.

E. Par réclamation du 5 mars 2004, l'assujettie contesta la décision précitée en concluant à son annulation sous suite de frais et dépens. Elle considéra que les marchandises en cause avaient bel et bien été exportée et qu'on ne pouvait lui reprocher, d'une part, la disparition de documents douaniers suite à diverses restructuration et, d'autre part, l'indisponibilité des documents originaux auprès de l'administration des douanes. L'AFC rejeta la réclamation par décision du 20 avril 2005. Elle considéra qu'en l'absence de document timbré par la douane, les factures produites ne suffisaient pas à elles seules à prouver l'exportation et qu'ainsi, les opérations étaient réputées avoir été effectuées sur territoire suisse et donc imposables.

F. Par mémoire du 19 mai 2005, l'assujettie (ci-après: la recourante) a interjeté recours à l'encontre de la décision sur réclamation précitée de l'AFC auprès de la Commission fédérale de recours en matière de contributions (ci-après: la Commission de recours). Elle réitère les conclusions formulées dans sa réclamation et estime que dans la mesure où il résulte des factures produites que les marchandises en cause ont bien été exportées vers l'étranger, elle doit, pour ces biens, bénéficier de l'exonération. A ce sujet, elle considère que l'administration fiscale fait preuve de formalisme excessif, puisqu'elle a démontré qu'elle ne pouvait produire les documents douaniers demandés, n'étant elle-même pas en possession des documents douaniers originaux et ayant perdu la trace de certains documents.

G. Dans le délai imparti, l'AFC a conclu au rejet du recours, sous suite de frais. L'autorité intimée se réfère à sa décision du 4 février 2004 ainsi qu'à sa décision sur réclamation du 20 avril 2005. Elle fait remarquer que la pratique tendant à exiger des pièces douanières a été confirmée par les autorités supérieures, que le fardeau de la preuve revient en l'occurrence à l'assujettie et qu'en cas de défaut de preuve d'exportation, les livraisons de biens sont alors réputées opérées en territoire suisse.

H. En date du 4 octobre 2006, la Commission de recours a ordonné un nouvel échange d'écritures, en se référant aux travaux législatifs en cours et compte tenu du nouvel art. 45a de l'ordonnance du 29 mars 2000 relative à la loi sur la TVA (OLTVA, RS 641.20). Par détermination du 18 octobre 2006, l'AFC a communiqué qu'elle maintient les considérants de sa décision sur réclamation et réitère les conclusions formulées dans le cadre de sa réponse. Selon elle, l'art. 45a OLTVA ne trouve pas application, car il ne s'agit pas d'un simple vice de forme. Par courrier du 2 novembre 2006, la recourante a persisté dans ses conclusions en considérant que le nouvel art. 45a OLTVA est applicable à sa situation.

I. Par lettre du 2 février 2007, le Tribunal administratif fédéral a communiqué

aux parties, et ce conformément à l'art. 53 al. 2 de la loi sur le Tribunal administratif fédéral (LTAF, RS 173.32), qu'il a, dès le 1er janvier 2007, repris l'affaire en cause et que c'est la Ière Cour qui est dès lors compétente pour traiter le recours qui fait l'objet de la présente décision.

J. Le 7 février 2007, tenant compte de la communication du 31 octobre 2006 concernant la pratique précitée du 30 juin 2006, le Tribunal administratif fédéral a imparti un nouveau délai à l'AFC, afin qu'elle puisse se déterminer à ce sujet, laquelle a répondu en date du 12 février 2007 en communiquant simplement qu'elle avait déjà répondu dans son courrier du 18 octobre 2006. Dans ce cadre, un délai au 1er mars 2007, prolongé au 31 mars 2007, a également été imparti à la recourante, laquelle s'est prononcée le 30 mars 2007 en soutenant que l'art. 45a OLTVA est applicable à sa cause.

Les autres faits seront repris, pour autant que de besoin, dans les considérants de la présente décision.

Le Tribunal administratif fédéral considère :

1.

1.1 Conformément à l'art. 8 al. 1 des dispositions transitoires (disp. trans.) de l'ancienne Constitution fédérale de la Confédération suisse du 29 mai 1874 en vigueur jusqu'au 31 décembre 1999 (aCst.) et à l'art. 196 ch. 14 al. 1 de la nouvelle Constitution fédérale de la Confédération Suisse du 18 avril 1999 (Cst., RS 101), le Conseil fédéral était tenu d'édicter des dispositions d'exécution relatives à la TVA, qui devaient avoir effet jusqu'à l'entrée en vigueur d'une législation fédérale en la matière. Sur cette base, le Conseil fédéral a adopté l'OTVA. Le 2 septembre 1999, le parlement a accepté la LTVA. Cette dernière étant entrée en vigueur le 1er janvier 2001 (Arrêté du Conseil fédéral du 29 mars 2000, RO 2000 1346), il en résulte que l'OTVA a été abrogée à partir de cette même date. Toutefois, selon l'art. 93 al. 1 LTVA, les dispositions abrogées ainsi que leurs dispositions d'exécution sont applicables, sous réserve de l'art. 94 LTVA, à tous les faits et rapports juridiques ayant pris naissance au cours de leur validité.

En l'espèce, l'art. 94 LTVA n'entre pas en considération en ce qui concerne les périodes fiscales du 1er semestre 1997 au 2ème trimestre 2001, puisque les livraisons litigieuses ont été opérées avant le 1er janvier 2001. Par conséquent, l'OTVA demeure applicable aux faits de la présente cause qui se sont déroulés avant le 1er janvier 2001.

1.2 Jusqu'au 31 décembre 2006, les décisions sur réclamation rendues par l'AFC pouvaient faire l'objet d'un recours auprès de la Commission de recours dans les trente jours qui suivaient leur notification (art. 53 OTVA dans sa teneur jusqu'au 31 décembre 2006).

Depuis le 1er janvier 2007 et sous réserve des exceptions prévues à l'art. 32 LTAF, 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 aux art. 33 et 34 LTAF.

Dès lors, conformément à l'art. 53 al. 2 LTAF, les recours pendants devant les Commissions fédérales de recours ou d'arbitrage ou devant les services de recours des départements au 1er janvier 2007 sont traités par le Tribunal administratif fédéral dans la mesure où il est compétent. Les recours sont jugés sur la base du nouveau droit de procédure. Selon les art. 37 LTAF et 2 al. 4 PA, la procédure devant le Tribunal administratif fédéral est régie par la PA, pour autant que la LTAF n'en dispose pas autrement.

En l'espèce, la décision sur réclamation de l'autorité fiscale a été rendue le 20 avril 2005 et a été notifiée le lendemain à la recourante. Le délai de recours échéant le samedi 21 mai 2005 et ayant été reporté au premier jour utile, soit le lundi 23 mai 2005 (art. 20 al. 3 PA), le recours interjeté le 19 mai 2005 l'a été en temps opportun. Un examen préliminaire de ce dernier révèle en outre qu'il remplit les exigences posées aux art. 51 et 52 PA. D'un point de vue formel, il convient donc d'entrer en matière.

2.

2.1 Selon la maxime inquisitoriale, le Tribunal administratif fédéral constate l'état de fait pertinent et procède d'office s'il y a lieu à l'administration des preuves (cf. les art. 12 ss et 29 ss PA, sous réserve des exceptions en matière fiscale ressortant de l'art. 2 PA). Toutefois, ce principe est tempéré par l'obligation générale faite aux parties de collaborer à l'établissement de l'état de fait. Selon la jurisprudence, l'on peut attendre de l'assujetti qu'il invoque les faits à son avantage et également qu'il fournisse les preuves correspondantes, si des doutes quant à leur exactitude devaient surgir (Archives de droit fiscal suisse [Archives] vol. 62 p. 424 consid. 2b ; décisions de la Commission de recours CRC 2000-043 du 7 février 2001 consid. 2 et CRC 1998-001 du 16 avril 1999 consid. 4a/bb). D'ailleurs, selon l'art. 47 al. 1 OTVA, respectivement selon l'art. 58 al. 1 LTVA, l'assujetti doit tenir ses livres comptables de telle manière que les faits importants pour la détermination de l'assujettissement ainsi que pour le calcul de l'impôt et celui de l'impôt préalable puissent y être constatés aisément et de manière sûre. L'assujetti doit être attentif au fait que le suivi des opérations commerciales, à partir de la pièce justificative jusqu'au décompte TVA en passant par la comptabilité (et vice-versa), doit pouvoir être garanti sans perte de temps importante (en relation avec le ch. 882 des Instructions à l'usage des assujettis TVA de 1997 [ci-après : Instructions 1997], respectivement la brochure TVA Organisation comptable, p. 11 ; voir à ce sujet les décisions de la Commission de recours du 15 mars 1999, dans la Jurisprudence des autorités administratives de la Confédération [JAAC] 63.94 consid. 4a et du 25 septembre 1998, dans TVA/MWST/VAT-Journal 1998 p. 168 ss consid. 6a/aa).

2.2 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 disposition spéciale 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, il incombe à l'administré d'établir les faits qui sont de nature à lui procurer un avantage et à l'administration de démontrer l'existence de ceux qui imposent une obligation en sa faveur (décision de la Commission de recours CRC 2000-043 du 7 février 2001 consid. 2b). Le défaut de preuve va au détriment de la partie qui entendait tirer un droit du fait non prouvé (PIERRE MOOR, Droit administratif, vol. II, Berne 2002, p. 263 ; BLAISE KNAPP, Précis de droit administratif, Bâle et Francfort-sur-le-Main 1991, n° 2021, p. 419).

3.

3.1

3.1.1 Conformément à l'art. 8 al. 2 let. a disp. trans. aCst., de même qu'aux art. 130 al. 1 et 196 ch. 14 Cst., sont soumises à l'impôt les importations de biens, ainsi que les livraisons de biens et les prestations de services qu'une entreprise effectue à titre onéreux sur territoire suisse (y compris la livraison à soi-même). Sont en revanche exonérées de l'impôt, avec droit à la déduction de l'impôt préalable, l'exportation de biens et les prestations de services effectuées à l'étranger ainsi que les prestations de services liée à l'exportation et au transit de biens (art. 8 al. 2 let. c disp. trans. aCst., art. 196 ch. 14 Cst.).

3.1.2 C'est l'art. 11 OTVA qui règle la question du lieu de la livraison. Ainsi, à teneur de cette disposition, est réputé lieu de la livraison 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) ou 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). Cette disposition est directement inspirée du principe de la territorialité découlant de l'art. 8 al. 2 let. a disp. trans. aCst., respectivement de l'art. 196 ch. 14 Cst., en vertu duquel un Etat ne peut, en règle générale, prélever un impôt que pour autant que celui-ci vise des opérations réalisées sur son territoire (cf. ALOIS CAMENZIND, Internationale Aspekte bei der Mehrwertsteuer [insbesondere im Zusammenhang mit Dienstleistungen], in Archives vol. 63 p. 368). Elles sont également consacrées par le principe du pays de destination, qui énonce que l'impôt doit être prélevé là où l'opération qu'il grève est consommée (cf. les décisions de la Commission de recours du 15 novembre 1999, publiée dans TVA/MWST/VAT-Journal 2/2000 consid. 3d et CRC 1997-076 du 18 novembre 1998 consid. 3b/aa; XAVIER OBERSON, Les principes constitutionnels et directeurs régissant la taxe sur la valeur ajoutée, in Revue de droit administratif et de droit fiscal [RDAF] 1997 II p. 41; MARKUS REICH, Grundzüge der Mehrwertsteuerordnung in der Schweiz und in der EU, in L'expert-comptable suisse [EC] 1995, p. 329 s.; DANIEL RIEDO, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht,

Berne 1999, p. 62; KLAUS TIPKE/JOACHIM LANG, Steuerrecht, 16ème éd., Cologne 1998, p. 610). Ce principe trouve sa justification dans le souci d'éviter les doubles impositions ou les lacunes d'imposition et de garantir ainsi la neutralité concurrentielle de l'impôt (RIEDO, op. cit., p. 49 ss). L'imposition des livraisons de biens à titre onéreux sur le territoire suisse se déduit des deux principes précités, au même titre que l'imposabilité de l'acquisition de prestations de services, respectivement de l'importation de biens, en provenance de l'étranger. 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 ait été préalablement effectuée en Suisse. Si celle-ci n'advient qu'à l'étranger, l'opération échappe en principe à la TVA suisse (arrêt du Tribunal fédéral 2A.330/2002 du 1er avril 2004 consid. 3.3 in fine, in Revue fiscale 7-8/2004 p. 570 s.).

Il y a ainsi livraison sur territoire suisse, lorsque le transport d'un bien meuble à destination de l'acquéreur (ou, sur l'ordre de ce dernier, à destination d'un tiers) commence sur territoire suisse. Il y a également livraison sur territoire suisse lorsqu'un assujetti transporte directement des biens du territoire suisse à l'étranger ou s'il remet la livraison à un intermédiaire mandaté par lui, comme, par exemple, une maison d'expédition ou un voiturier, pour l'expédier ou la transporter à l'étranger (voir Instructions à l'usage des assujettis TVA, version 1994 [ci-après: Instructions 1994], ch. marg. 416; Instructions 1997 ch. marg. 416).

3.1.3 Il s'ensuit que l'exportation de biens vers l'étranger n'est pas imposée. C'est ce que prescrit l'art. 15 al. 2 let. a OTVA, lequel stipule précisément que sont exonérées de l'impôt 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 ». Il y a exportation directe au sens de cette disposition lorsque le bien faisant l'objet de la livraison est transporté ou expédié à l'étranger par l'assujetti lui-même ou par l'acquéreur non assujetti, sans que ce dernier ait auparavant employé ce bien sur le territoire suisse dans le cadre d'un contrat entraînant une livraison (art. 15 al. 3 OTVA). Le bien faisant l'objet de la livraison peut toutefois être transformé ou façonné avant son exportation par des mandataires de l'acquéreur non assujetti (art. 15 al. 3 in fine OTVA). L'exonération des livraisons de biens transportés ou expédiés à l'étranger présuppose donc que la livraison soit destinée à l'exportation et à un preneur à l'étranger, ce qui est le cas lorsque le preneur a son domicile ou son siège à l'étranger, ou, si le preneur est sis en Suisse, lorsque la marchandise est destinée à l'étranger (voir notamment LOIS CAMENZIND/NIKLAUS HONAUER, Manuel du nouvel impôt sur la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) destiné aux entreprises et conseillers fiscaux, ed. Française par Marco Molino, Berne 1996, p. 166 s.). Il faut en outre que le contribuable sis en Suisse puisse prouver l'exportation (voir CAMENZIND/HONAUER, op. cit., p. 167; voir également consid. 4 ci-après).

3.1.4 Si, en revanche, une livraison de biens, en soi imposable, n'est pas effectuée sur le territoire suisse, mais à l'étranger, le lieu de cette prestation est situé entièrement à l'étranger. Elle ne fait pas partie du

champ d'application de la TVA suisse au sens technique du terme (art. 4 OTVA a contrario) et n'est donc pas soumise au droit suisse de la TVA. On rappellera bien sûr que le lieu en question doit être prouvé par l'assujetti. Sont notamment réclamées à titre de preuves des copies de factures et des pièces justificatives du paiement desquelles il ressort que la livraison a eu lieu à l'étranger (voir notamment, Instructions 1994 et 1997 ch. marg. 567 et 576).

3.2

3.2.1 En cas d'exportation de biens de la Suisse vers l'étranger, l'exportation ne constitue pas, en soi, une opération TVA. En réalité, toute exportation suppose au préalable l'existence d'une opération sur territoire suisse. Le Tribunal fédéral a clairement rappelé cette constatation fondamentale (arrêt du Tribunal fédéral du 6 mars 2001 in RDAF 2001 II p. 357 consid. 4b; voir aussi l'arrêt du Tribunal fédéral 2A.55/1995 du 23 janvier 2001 consid. 4b) et la Commission de recours en a fait de même dans plusieurs prononcés (décisions de la Commission de recours du 14 juin 2001 publiée in TVA/MWST/VAT-Journal 3/2001 p. 140 consid. 4a, CRC 2000-039 du 7 mars 2001 consid. 3d et CRC 1999-021 du 13 octobre 1999 consid. 4a). Cela étant, seule une opération sur territoire suisse peut être suivie d'une exportation et l'exportation ne supprime pas pour autant l'existence de la livraison sur territoire suisse. L'exportation ne modifie en fait que le statut fiscal aval (le taux) de l'opération sur territoire suisse: si l'exportation est dûment prouvée, l'opération sur territoire suisse devient livraison exonérée au sens propre, avec droit à déduction; si l'exportation n'est pas prouvée, la livraison sur territoire suisse demeure imposable.

3.2.2 L'existence incontestable d'une livraison sur territoire suisse lors de chaque exportation (prouvée ou non) conduit logiquement, le cas échéant, à l'application à celle-ci des dispositions du Titre deuxième de l'OTVA, lorsque les circonstances le commandent et dans les cas où les conditions d'application de la disposition topique apparaissent réunies. C'est ainsi que, par exemple, dans le cas d'exportations prouvées, la Commission de recours n'en a pas moins appliqué le régime jurisprudentiel des subventions et de la réduction de la déduction de l'impôt préalable, étant donné que l'on est toujours en présence, précisément, d'une livraison sur territoire suisse (décision de la Commission de recours précité du 14 juin 2001 consid. 3b). A plus forte raison, bien sûr, convient-il d'appliquer les règles générales du Titre deuxième précité lorsque, en raison d'une absence de preuves, l'exportation ne peut pas être admise et que la livraison sur territoire suisse demeure pleinement imposable.

4.

4.1 Il résulte de ce qui précède que la livraison sur territoire suisse suivie d'une exportation de biens ne conduit à l'exonération fiscale que lorsqu'elle est attestée par l'autorité douanière (art. 16 al. 1 OTVA). La règle sur la preuve ainsi décrite correspond par ailleurs au principe général, selon lequel il appartient à l'administration fiscale de démontrer l'existence d'éléments créant ou augmentant la charge fiscale, alors que le

contribuable supporte le fardeau de la preuve des éléments qui réduisent ou éteignent son obligation fiscale (arrêt précité du 31 mars 2004 consid. 3.3 et références citées; voir également consid. 2.2 ci-dessus).

Le Département fédéral des finances (DFF) décide de quelle manière l'assujetti doit fournir la preuve (art. 16 al. 2 OTVA). Ainsi, le DFF, respectivement l'administration en tant qu'autorité d'exécution, n'est pas seulement habilité, mais a pour ainsi dire l'obligation d'établir une règle qui détermine par quels documents comptables et quelles pièces justificatives le droit à l'exonération doit être prouvé. En effet, l'art. 16 al. 1 OTVA nécessite une concrétisation, puisqu'il n'explique pas comment ceci doit se réaliser concrètement. En appliquant cette disposition, l'AFC doit donner naissance à une pratique administrative uniforme. A cet effet, elle dispose de la compétence d'édicter des prescriptions dans ce cadre, ce qui a pu être confirmé par la jurisprudence constante rendue en la matière tant par la Commission de recours que par le Tribunal fédéral (voir notamment l'arrêt précité du 31 mars 2004 consid. 4.2; ATF 123 II 33; décisions de la Commission de recours du 29 mai 2000, publiée in JAAC 64.112 consid. 4b et traduite dans la RDAF 2001 II p. 94, et CRC 1998-017 du 28 janvier 1999 consid. 6b). Le DFF doit enfin être autorisé, en cas d'abus de la part d'un assujetti, à faire dépendre à l'avenir l'exonération fiscale de ses exportations d'une déclaration régulière auprès des autorités du pays d'importation (art. 16 al. 2 in fine OTVA; Commentaire du Département fédéral des finances de l'Ordonnance régissant la taxe sur la valeur ajoutée du 22 juin 1994 [ci-après: Commentaire OTVA], ad art. 16 al. 2 OTVA, p. 21). Cela dit, on rappellera que la jurisprudence actuelle indique que les prescriptions formelles en matière d'importation ou d'exportation sont particulièrement importantes et doivent être respectées par les assujettis (voir notamment en matière d'exportation, l'arrêt du Tribunal fédéral 2A.330/2002 du 1er avril 2004 consid. 4.5, publié à la Revue fiscale 7-8/2004 p. 570; décision de la Commission de recours CRC 2003-020 du 8 octobre 2003, confirmée par l'arrêt du Tribunal fédéral 2A.546/2003 du 14 mars 2005).

4.2 Dans les cas d'exportation légale, à savoir lorsque le contrôle douanier n'a pas été éludé, la preuve de l'exportation est soumise à certaines conditions. Dans son commentaire de l'ordonnance régissant la taxe sur la valeur ajoutée, en page 20, le DFF avait déjà fixé en 1994 que « seuls entrent en ligne de compte, en tant que preuve légalement suffisante de l'exportation de biens, l'exemplaire n° 3 du document unique timbré par la douane ou, en cas d'envoi par la poste, la copie timbrée par la douane de la déclaration pour l'exportation dans le trafic postal ». Le document unique, ainsi que les autres documents douaniers admis à titre de preuve sont énumérés au ch. marg. 533 des Instructions 1994 et 1997; ceux-ci sont également mentionnés dans le Rapport de la Commission de l'économie et des redevances du Conseil national du 28 août 1996 au sujet de la LTVA (FF 1996 V 701 s. p. 747 ss). Sont notamment réputés tels l'exemplaire n° 3 du document unique timbré par la douane (par exemple, formulaire n° 11.030), le document de douane modèle 90-

exportations/M90-E (soit le formulaire n° 11.38), la liste d'exportation timbrée par la douane pour les exportations d'après la réglementation simplifiée à l'exportation (RSE), pour autant qu'un accord spécifique ait été passé avec l'Administration fédérale des douanes (AFD), la copie de la déclaration d'exportation dans le trafic postal, timbrée par la douane (soit le formulaire n° 11.39) ou encore la copie, timbrée par la douane, de la déclaration pour l'exportation dans les trafics de voyageurs et de frontière (soit les formulaires n° 11.49 et 11.49 [A]). Il résulte également des instructions de l'AFC que tous les doubles des formulaires (preuves de l'exportation) doivent être timbrées en original, les seules copies de documents timbrés par la douane n'étant pas reconnues, sous réserve des documents de douanes modèle 90-exportation/M 90-E non timbrés par les douanes (Instructions 1994 et 1997 ch. marg. 536). Les preuves de l'exportation doivent être tenues à la libre disposition de l'administration fiscale. Leur classement doit en outre permettre d'apporter la preuve de l'exportation en tout temps et sans perte de temps (classement, par exemple, avec les copies de factures) (Instructions 1994 et 1997 ch. Marg. 537).

4.3 Entre-temps, l'art. 45a de l'ordonnance du 29 mars 2000 relative à la loi sur la TVA (OLTVA, RS 641.201) a été adopté par le Conseil fédéral, disposition qui atténue le formalisme découlant des moyens de preuves requis en cas d'exportation de biens (art. 20 LTVA, respectivement 16 OTVA en raison de la rétroactivité de cette nouvelle norme [voir à ce sujet le paragraphe ci-après]), à savoir la nécessité du document officiel de la douane (v. Instructions 1997 ch. marg. 533). En effet, aux termes de l'art. 45a OLTVA, peuvent dorénavant également être acceptés, d'une part et exceptionnellement, un document erroné qui est utilisé et, d'autre part lorsque le document officiel d'exportation timbré par la douane fait défaut, d'autres documents officiels de la douane. De manière plus générale, l'art. 45a OLTVA dispose qu'un vice de forme n'entraîne pas à lui seul une reprise d'impôt s'il apparaît ou si l'assujetti prouve que la Confédération n'a subi aucun préjudice financier du fait du non-respect d'une prescription de forme prévue par la loi ou la présente ordonnance sur l'établissement de justificatifs (RO 2006 2353).

L'art. 45a OLTVA constitue matériellement une disposition tirée d'une ordonnance administrative avec effet externe (pour la notion, HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, Grundriss des Allgemeinen Verwaltungsrechts, 5ème éd., Zurich 2006, ch. 129ss; FRITZ GYGI, Verwaltungsrecht, Berne 1986, p. 103). Il est conçu de manière à instruire l'AFC dans sa manière d'interpréter et d'appliquer les normes de la LTVA. Adoptées par le Conseil fédéral et s'adressant à l'AFC, elles entraînent aussi, en tant que telles, des conséquences sur les relations entre l'administration et les contribuables (voir la Communication concernant la pratique du 27 octobre 2006, Traitement des vices de forme, Introduction, online: www.estv.admin.ch/f/mwst/dokumentation/praxis/2006.htm). Par là-même, le Conseil fédéral poursuit le but de garantir une pratique identique et

d'assurer une égalité de traitement dans l'application de la LTVA, tout en favorisant un exercice uniforme du pouvoir d'appréciation de l'AFC. Par ailleurs, cette dernière n'applique pas ces dispositions uniquement pour l'avenir, mais également de manière rétroactive, pour toutes les contestations pendantes au 1er juillet 2006 (Communication concernant la pratique, op. cit., Introduction in fine). En agissant ainsi, l'administration s'efforce de traiter toutes les procédures en suspens dans le respect de l'égalité de traitement et assure la sécurité du droit recherchée par le Conseil fédéral dans ses instructions à l'adresse de l'AFC. Dans la mesure où celle-ci fait ainsi obstacle à un formalisme exagéré et recherche en définitive à réaliser le principe de la neutralité fiscale, le Tribunal de céans ne voit pas de raisons de remettre en cause la rétroactivité des prescriptions décidées par l'administration, en tant qu'elle concernent le domaine des vices de formes (arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1365/2006 du 19 mars 2007 consid. 2.3).

5.

5.1 En l'espèce, il s'agirait d'examiner si les documents relatifs à la vente de machines satisfont à la preuve exigée par la loi pour fonder une exonération au sens de l'art. 15 al. 2 let. a OTVA.

La société recourante conteste la reprise fiscale ressortant du décompte litigieux, estimant avoir produit les documents douaniers nécessaires permettant d'attester l'exportation des marchandises concernées à l'étranger au sens de l'art. 15 al. 2 let. a OTVA. Elle considère que les différentes pièces produites justifient la présence à l'étranger des machines vendues. Concernant les documents exigés par l'administration, la recourante invoque à ce sujet plusieurs explications, à savoir qu'elle n'était pas en possession des documents douaniers originaux puisque le transport des machines en cause était effectué par les acheteurs, qu'elle a perdu la trace de certains documents en raison de restructurations de la société et qu'elle a cessé toute activité en 2002, avant d'entrer en liquidation au mois de novembre 2004. Ainsi la recourante soutient qu'il n'a pas été possible, malgré toutes les recherches effectuées, de produire les documents douaniers exigés.

L'administration fiscale estime pour sa part que les factures produites par la recourante ne peuvent entrer en considération comme preuves suffisantes de l'exportation des machines vendues. N'ayant ainsi pas respecté les conditions claires résultant de la pratique de l'administration fiscale en matière de preuve de l'exportation, l'AFC considère que la recourante doit en supporter les conséquences et assumer la reprise fiscale.

5.2 Selon les éléments ressortant du dossier, le Tribunal constate que la recourante a produit plusieurs factures relatives à la vente de marchandises à des entreprises sises à l'étranger. Par contre, aucune pièce douanière n'est jointe au dossier, hormis un passavant. Néanmoins, ce dernier ne peut être pris en compte dans la présente procédure. Il s'agit d'une copie d'un document douanier du 9 janvier 1997 (timbre de la

douane) concernant le passavant du 2 décembre 1996 pour un ordinateur importé temporairement en Suisse depuis la Finlande en vue d'une réparation sous garantie et sans coût de réparation. Dès lors, ce document ne saurait servir de preuve pour l'exportation des marchandises indiquées dans la facture du 30 août 1996 auquel il est annexé.

Conformément au formalisme nécessaire en matière de preuve de l'exportation sous l'angle de la TVA et particulièrement au vu du considérant 4 ci-dessus, les preuves produites ne peuvent être considérées comme suffisantes au regard de l'art. 16 OTVA, celles-ci ne comportant aucun document douanier original. Dans ce contexte, la recourante a fait preuve de négligence dans le respect de ses obligations, ce d'autant plus qu'il s'agit d'une société active dans le domaine de la vente internationale de machines.

5.3 Il appartient en outre au contribuable suisse de respecter ses obligations découlant du principe de l'auto-taxation, de produire notamment des moyens de preuve suffisants pour attester de l'exportation de biens vers l'étranger conformément aux prescriptions douanières en la matière et de prouver ainsi l'exonération. Tel n'est pas le cas en l'espèce, la recourante n'ayant produit aucun des documents douaniers attestant de l'exportation des marchandises litigieuses. Le moyen tiré par la recourante selon lequel elle a été empêchée de produire les pièces requises pour différentes raisons ne saurait modifier ce qui précède. La recourante se devait de prouver non seulement l'exportation des biens vers l'étranger, mais également le respect des prescriptions douanières.

Il apparaît enfin logique de n'admettre que le document en relation avec la procédure de dédouanement qui le concerne, sous peine sinon d'abus manifeste de la part des assujettis et de leurs clients. Le risque d'abus réside en effet dans le fait, comme on l'a rappelé, que les biens ainsi exportés le soient à un autre titre que celui pour lequel ils ont été réellement acquis et que le pays d'importation soit induit en erreur par les documents douaniers suisses. Il en résulterait des inconvénients certains pour les importateurs qui respectent les prescriptions en la matière et donc une inégalité de traitement qui ne saurait être protégée.

5.4 En outre, la recourante ne saurait tirer aucun droit de l'art. 45a OLTVA, récemment entré en vigueur et appliqué rétroactivement par l'AFC (cf. ci-dessus, consid. 4.3). Cette norme est certes envisageable lorsque l'on est en présence d'un simple vice de forme, mais elle ne protège aucunement le contribuable contre l'existence d'un véritable vice matériel ou l'absence de réalisation de conditions matérielles. En matière de preuve en cas d'exportation de biens, la production d'un document officiel de la douane au sens des art. 16 OTVA et 20 LTVA en relation avec les Instructions de l'AFC est une condition matérielle du droit, document douanier officiel qui peut émaner des autorités suisses ou étrangères selon la nouvelle pratique découlant de l'art. 45a OLTVA (voir la Communication concernant la pratique, op. cit., ch. 2.3.2). En réalité, il faut le redire, la recourante se méprend complètement sur la nature de la preuve à apporter et

finalement, sur le véritable objet de la contestation. Il ne s'agit pas, ici, de prouver que les marchandises se trouvent à l'étranger ou qu'elles ont été forcément exportées, parce qu'il est démontré qu'elles se trouvent désormais sur territoire étranger. La recourante a bien plutôt l'obligation de prouver qu'il y a eu, durant la période en question, exportation *légale* des marchandises en cause. Or, cette preuve ne peut exister que par la présentation de documents douaniers, production de preuves qui constitue une condition matérielle et non seulement formelle de l'exonération en cause. L'art. 45a OLTVA peut certes jouer désormais un rôle dans l'appréciation -moins rigoureuse- des preuves douanières présentées, mais en aucun cas pallier la carence même de documents de la douane. Encore une fois, sous l'angle de la preuve en cas d'exportation de biens, l'absence même de documents officiels constitue un vice matériel qui ne peut être guéri par le biais de l'art. 45a OLTVA. En l'espèce, de tels documents officiels, requis en cas d'exportation de biens pour faire valoir une exonération de l'impôt, font défaut, la recourante n'en ayant produit aucun. En conséquence, la récente communication concernant la pratique de l'AFC du 27 octobre 2006, relative au traitement des vices de forme ne s'applique pas non plus à la présente cause et le recours doit être rejeté.

5.5 La recourante se prévaut d'un formalisme excessif de la part des autorités fiscales.

5.5.1 La jurisprudence a tiré de l'art. 29 al. 1 Cst. le principe de l'interdiction du déni de justice formel qui comprend la prohibition du formalisme excessif. Un tel formalisme existe lorsque la stricte application des règles de procédure ne se justifie par aucun intérêt digne de protection, devient une fin en soi, complique sans raison objective la réalisation du droit matériel ou entrave de manière inadmissible l'accès aux tribunaux (ATF 130 V 177 consid. 5.4.1, 128 II 139 consid. 2A, 127 I 31 consid. 3a/bb; à ce sujet, voir également Pierre Moor, Droit administratif, vol. II, Berne 2002, p. 230 ss).

5.5.2 La recourante a certes produit des documents à l'appui de ses écritures, à savoir des factures, permettant selon elle d'attester que les machines ont effectivement été vendues à des acheteurs à l'étranger. Pourtant, il demeure que la société recourante n'a produit aucune pièce douanière. Il convient de rappeler, comme vu ci-dessus, que la recourante se devait de mettre à disposition de l'administration fiscale l'ensemble des documents attestant de son chiffre d'affaires sans perte de temps inutile et en tout temps, ce qu'elle n'a pas été en mesure de faire en l'occurrence. La recourante ne saurait ainsi faire grief à l'administration d'un formalisme excessif, alors que les demandes tendant à recevoir les documents douaniers idoines étaient tout à fait conformes aux dispositions applicables, partant le grief est infondé.

5.5.3 En conséquence, force est de constater que les documents produits par la recourante ne satisfont pas à la preuve exigée par la loi pour fonder l'exonération. Aussi, la vente des machines en cause ne saurait-elle être exonérée au sens de l'art. 15 al. 2 let. a OTVA. Elle doit alors être imposée au titre de la TVA suisse en tant que livraison de biens effectuée en

Suisse.

6. Les considérations qui précèdent conduisent le Tribunal administratif fédéral à rejeter le recours formé par la recourante. Vu l'issue de la cause, en application de l'art. 1 ss du Règlement du 11 décembre 2006 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral (FITAF, RS 173.320.2), les frais de procédure, par Fr. 2'500.-, comprenant l'émolument judiciaire et les débours, sont mis à la charge de la recourante qui succombe. L'autorité de recours impute, dans le dispositif, l'avance sur les frais de procédure correspondants (art. 63 al. 1 PA).

Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :

1. Le recours du 19 mai 2005 est rejeté et la décision de l'AFC du 20 avril 2005 confirmée.
2. Les frais de procédure, par Fr. 2'500.-, comprenant l'émolument judiciaire et les débours, sont mis à la charge de la recourante et imputés sur l'avance de frais de Fr. 2'500.-.
3. Le présent arrêt est communiqué :
   - à la recourante (acte judiciaire)
   - à l'autorité intimée (acte judiciaire)

Le Juge président: La greffière:

Pascal Mollard Chantal Degottex

Indication des voies de droit
Les arrêts du Tribunal administratif fédéral peuvent être attaqués dans les 30 jours suivant leur notification au Tribunal fédéral à Lausanne. Le recours n'est pas recevable contre les décisions sur la remise de contributions ou l'octroi d'un sursis de paiement. Le mémoire de recours, rédigé dans une langue officielle, doit indiquer les conclusions, motifs et moyens de preuve et être signé. Il doit être remis au plus tard le dernier jour du délai, soit au Tribunal fédéral, soit à son attention, à la Poste Suisse ou à une représentation diplomatique ou consulaire suisse (cf. art. 42, 48, 54, 83 let. m et art. 100 de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral [LTF, RS 173.110]).

Date d'expédition :