Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal



Cour I
A-6940/2013

Arrêt du 26 mai 2015

Composition

Pascal Mollard (président du collège),
Michael Beusch, Jürg Steiger, juges,
Cécilia Siegrist, greffière.

Parties

X._____ SA,
recourante,

contre

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

Objet

TVA; lieu de la prestation de services; périodes du 1er trimestre 2010 au 4e trimestre 2010.

Faits :

A.
X._____ SA (ci-après: la recourante) est une société anonyme ayant pour but la gestion financière, le développement de logiciels pour l'écriture de concepts publicitaires ainsi que la mise en place de services informatiques et de conseils en marketing publicitaires pour la vente par correspondance. Cette société est inscrite au registre du commerce du canton de Vaud depuis le 7 avril 2003. Elle est immatriculée au registre de l'Administration fédérale des contributions (ci-après: AFC) depuis le 1er janvier 2006. Ladite société a toutefois été dissoute le 8 décembre 2005 et a, par conséquent, été radiée du registre de l'AFC le 30 mai 2005. La situation légale de la société ayant entretemps été rétablie, la dissolution susmentionnée a été révoquée en date du 7 mars 2006.

B.
En date du 16 novembre 2011, la recourante a fait l'objet d'un contrôle pour les périodes fiscales allant du 1er trimestre 2006 au 4ème trimestre 2010. L'AFC a notamment constaté à cette occasion que la recourante remplissait les conditions de l'assujettissement depuis le 1er janvier 2006 et a procédé à son immatriculation rétroactive avec effet à cette dite date. Dite autorité a en outre constaté l'absence de toute comptabilité pour les périodes fiscales allant du 1er trimestre 2008 au 4ème trimestre 2010 ainsi que l'exonération par la recourante de diverses prestations, sans preuve toutefois de leur exportation.

C.
Le 23 janvier 2012, l'AFC a adressé à l'assujettie deux notifications d'estimation, valant selon elle décisions formelles, l'une portant sur la période fiscale allant du 1er janvier 2006 au 31 décembre 2009 (…) et faisant l'objet de la procédure A-6927/2013, et l'autre portant sur celle allant du 1er janvier 2010 au 31 décembre 2010 (…) faisant l'objet de la présente procédure. L'AFC a en outre confirmé les montants de la créance fiscale pour l'année 2010 pour un montant total de Fr. 31'848.- et de la correction d'impôt en sa faveur de Fr. 31'848.-. Le 23 février 2012, la recourante a formé réclamation à l'encontre des deux "décisions" susmentionnées en concluant implicitement à leur réformation.

D.
Par courrier du 4 septembre 2013, l'AFC a informé la recourante, qu'après examen des relevés de compte et des factures de fournisseurs, la créance fiscale pour la période allant du 1er janvier au 31 décembre 2010 s'élevait

à Fr. 64'774.-. L'AFC a toutefois donné, en raison de l'existence d'une reformatio in pejus, la possibilité à la recourante de prendre position à ce sujet. Par décisions du 6 novembre 2013, l'AFC a admis partiellement les réclamations de la recourante portant sur les "décisions" du 23 janvier 2012. L'AFC a, pour la période fiscale allant du 1er janvier 2010 au 31 décembre 2013, fixé le montant de la correction de l'impôt en sa faveur à Fr. 64'774.- plus intérêt moratoire.

E.
Par mémoire du 9 décembre 2013, la recourante a interjeté recours à l'encontre des deux décisions précitées en concluant principalement à leur réformation, et subsidiairement à leur annulation et au renvoi de la cause à l'AFC pour complément d'instruction et nouvelles décisions. Par réponse du 17 février 2014, l'AFC a conclu au rejet du recours, sous suite de frais. Par réplique du 9 avril 2014 et duplique du 9 mai 2014, la recourante et l'AFC ont confirmé en substance le contenu de leurs précédentes écritures ainsi que leurs conclusions.

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 9 décembre 2013 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 qui suivent (cf. consid. 1.2 ci-après).

1.2 Concernant la compétence fonctionnelle du Tribunal de céans et le traitement de la cause, 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), 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 23 janvier 2012. Elle a qualifié cet acte de décision et a indiqué que la recourante bénéficiait de 30 jours pour formuler une réclamation. Celle-ci a contesté la "décision" par courrier du 23 février 2012. L'acte attaqué a été rendu sur cette base le 6 novembre 2013 et l'AFC l'a qualifié de décision sur réclamation.

Selon la jurisprudence du Tribunal administratif fédéral confirmée par celle du Tribunal 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 23 février 2012 ne constitue pas une réclamation au sens de l'art. 83 LTVA, mais bien une demande de première décision au fond (art. 82 al. 1 LTVA). Partant, l'on ne saurait qualifier de "décision sur réclamation" la décision de l'AFC du 6 novembre 2013. 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. Attendu que la recourante l'a déféré directement et sans réserve au Tribunal administratif fédéral, il est possible d'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 TF 2C_842/2014 du 17 février 2015 consid. 5.4 et 5.6 ; TAF A-6691/2012 du 23 juillet 2014 consid. 1.2.2, 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.

1.2.3 Il appartiendra dans la présente cause au Tribunal de céans d'examiner tout d'abord les questions relatives à l'administration des preuves (cf.

consid. 2 et 3 ci-dessous), avant d'examiner ensuite celles du lieu des prestations de services (cf. consid. 4 ci-dessous). Enfin, il sera question d'aborder la problématique de la taxation par voie d'estimation (cf. consid. 5 ci-dessous).

2.

2.1 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 MOSER ET al. Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 2ème éd., Bâle 2013, ch. 2.149; ULRICH HÄFELIN ET AL., Allgemeines Verwaltungsrecht, 6ème éd., Zurich 2010, ch. 1758 ss).

2.2

2.2.1 Aux termes de l'art. 81 al. 1 LTVA, la PA est applicable, à l'exclusion de l'art. 2 al. 1 PA. L'art. 81 al. 3 LTVA, quant à lui, dispose que le principe de la libre appréciation des preuves est applicable. Aux termes de l'art. 113 al. 3 LTVA, concernant l'application du nouveau droit de procédure aux affaires pendantes au 1er janvier 2010, les art. 12 PA ss portant sur la constatation des faits d'office par l'autorité inférieure sont désormais immédiatement applicables (concernant l'application des nouveaux articles LTVA relatifs au droit de procédure, voir l'arrêt du TAF A-4695/2010 du 14 janvier 2013 consid. 1.3 et les références citées; PASCAL MOLLARD ET al. Traité TVA, Bâle 2009, p. 1194 n. marg. 472 ss et p. 1234 n. marg. 662 ss).

2.2.2 Concrètement, cela n'opère guère de changements (cf. arrêts du TAF A-4309/2008 et A-4313/2008 du 30 avril 2010 consid. 2.3, A-2998/2009 du 11 novembre 2010 consid. 1.2) puisque, déjà auparavant, la procédure TVA était régie par le principe inquisitoire et le principe de la libre appréciation des preuves, de même qu'elle était cadrée par les garanties découlant de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst., RS 101; [cf. arrêt du TAF A-5078/2008 du 26 mai 2010 consid. 2.1]). Néanmoins, on peut dire que désormais, la loi consacre expressément la règle selon laquelle l'AFC doit établir les faits de façon complète et exacte en appliquant ledit principe spontanément et en ayant recours aux différents moyens de preuves possibles. En particulier, il s'ensuit que tous les moyens de preuve cités à l'art. 12 PA peuvent être désormais administrés et l'acceptation d'une preuve ne doit pas dépendre exclusivement de la présentation de moyens de preuve précis (art. 81 al. 3 LTVA, cf. arrêts du TAF A-4949/2013 du 12 mars 2014 consid. 1.3.1, A-7752/2009 du 15 mars 2012 consid. 1.2.2). Par ailleurs, l'art. 81 LTVA vaut en principe également pour les procédures pendantes devant le Tribunal administratif fédéral (cf.

arrêts du TAF A-1328/2011 du 16 février 2012 consid. 2.2.3, A-5110/2011 du 23 janvier 2012 consid. 1.2 in fine, A-7675/2009 du 6 octobre 2011 consid. 2.2.3).

2.3

2.3.1 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, Droit administratif, vol. II, 3ème éd., Berne 2011, p. 300 s.). Il n'appartient en principe pas à l'autorité de recours d'établir les faits *ab ovo*. Il s'agit plutôt de vérifier les faits établis par l'autorité inférieure (cf. arrêt du TF 2C_842/2014 du 17 février 2015 consid. 6.3.2 et 6.3.5; 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 [éd.], LT Commentaire droits de timbre, Zurich/Bâle/Genève 2006 [Commentaire LT], ad art. 39a LT ch. 12 p. 1192 ss; MOOR/POLTIER, op. cit., Vol. II, 3ème éd., Berne 2011, p. 820; RENÉ RHINOW ET al. Öffentliches Prozessrecht, 2ème éd., Bâle 2010, n. marg. 294a).

2.3.2 En particulier, cela implique que l'AFC procède s'il y a lieu à l'administration des preuves par les moyens à sa disposition. Cela signifie également qu'elle peut renoncer à des mesures d'instruction et à des offres de preuve supplémentaires, en faisant appel à une appréciation anticipée des preuves (cf. arrêts du TAF A-4695/2010 du 14 janvier 2013 consid. 1.3, A-4674/2010 du 22 décembre 2011 consid. 1.4, 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; arrêts du TAF A-4309/2008 et A-4313/2008 précités 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 l'allégation d'un réclamant, elle ne peut pas/plus l'écarter d'emblée, sans fournir une explication (cf. arrêt du TAF A-6691/2012 du 23 juillet 2014 consid. 2.3).

2.3.3 La décision de renoncer à de plus amples mesures d'instruction est également admissible s'il apparaît que les nouveaux éléments seraient de toute façon impropres 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). Par ailleurs, on mentionnera également que les pièces établies après coup ont, sur le plan fiscal, une valeur probante quasi nulle (cf. ATF 133 IV 153 consid. 7.2 et 7.4 in fine; arrêts du Tribunal fédéral 2C_614/2007 du 17 mars 2008 consid. 3.4, 2C_470/270 du 19 février 2008 consid. 3.4; cf. également arrêt du TAF A-1373/2006 du 16 novembre 2007 consid. 3.4)

3.

3.1

3.1.1 S'agissant du devoir de collaborer à l'établissement des faits (devoir de collaborer sur le plan matériel), l'art 13 PA est applicable. Le recourant doit ainsi renseigner l'autorité sur les faits de la cause, indiquer les moyens de preuve disponibles et motiver sa requête (art. 52 PA; cf. ATF 122 V 11 consid. 1b et 122 V 157 consid. 1a; arrêt du TAF A-4674/2010 du 22 décembre 2011 consid. 1.3; ALFRED KÖLZ ET al., Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, Zurich 2013, ch. 1135 s.). 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, en cas d'auto-taxation, les 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). 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/Saint-Gall 2008, ch. 26 ad art. 13).

3.1.2 Ainsi, l'autorité 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 (art. 23 PA; cf. 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; CLÉMENCE GRISEL, L'obligation de collaborer des parties en procédure administrative, Zurich/Bâle/Genève 2008, n. marg. 252 ss., 376, 614 ss. 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).

3.1.3 S'il y a donc en principe aucune hiérarchie entre les différents moyens de preuve, il n'en demeure pas moins qu'ils doivent, le cas échéant, être administrés à la lumière du devoir de collaborer et du devoir d'auto-taxation du contribuable. Aux termes de l'art. 33 al. 1 PA applicable désormais directement (art. 81 in fine nLTVA; arrêt du TAF A-777/2013 du 30 juillet 2014 consid. 1.3.3 et les références citées), l'autorité n'admet les moyens de preuve offerts par la partie que s'ils paraissent propres à élucider les faits. Quant à l'art. 40 de la loi fédérale du 4 décembre 1947 de procédure civile fédérale (PCF, RS 273), applicable via l'art. 19 PA, il précise que le juge prend en considération l'attitude des parties en cours du procès, par exemple le refus de produire les moyens de preuve requis. Ainsi l'administré se retranchera vainement derrière sa propre allégation s'il a violé le devoir de collaborer, notamment en refusant de communiquer des pièces écrites existantes ou qui devraient exister. Par ailleurs même si certains moyens de preuve précis ne peuvent plus être imposés (art. 81 al.3 nLTVA), la portée des documents écrits en droit de la TVA demeure importante (cf. arrêt du TAF A-777/2013 précité consid. 1.3.3 et les références citées).

3.2

3.2.1 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 (cf. consid. 2.3). 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 du 24 janvier 2013 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 ss.; RHINOW ET AL., op. cit., n. marg. 996 ss; THIERRY TANQUEREL, Manuel de droit administratif, Genève/Zurich/Bâle 2010, n. marg. 1563).

3.2.2 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 2A.642/2004 du 14 juillet 2005 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, telles que des factures, existent ou devraient exister, la seule allégation ou la requête d'audition de témoins ne suffisent 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).

3.3

3.3.1 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.

3.3.2 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 PCF ou conduire à un allégement de la preuve à charge de l'autorité – voir 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 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. Dans certains cas, elle peut même considérer que le fait allégué n'est tout simplement pas établi

(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-691 2012 du 23 juillet 2014 consid. 4.2.2, A-629/2010 du 29 avril 2011 consid. 3.3 ss; GRISEL, op. cit., n. marg. 199 et les références citées).

3.3.3 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, 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; cf. arrêts du TAF A-2682/2007 du 7 octobre 2010 consid. 2.4.1, A-5078/2008 du 26 mai 2010 consid. 2.2, A-2293/2008 du 18 mai 2008 consid. 2.1, A-4216/2007 et A-4230/2007 du 24 juillet 2009 consid. 3.2.2; GRISEL, op. cit., n. marg. 800).

3.3.4 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 ait 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. également GRISEL, op. cit. n. marg. 159 ss et 196).

4.

4.1

A teneur de l'art. 1 al. 2 let. a LTVA seules les opérations réalisées sur le territoire suisse sont imposables. Les opérations dont le lieu se situe à l'étranger ne sont donc pas soumises à l'impôt.

4.2

4.2.1 L'art. 8 al. 1 LTVA traite donc du lieu de la prestation de services. De manière générale, celui-ci se définit comme le lieu où le destinataire de la prestation a le siège de son activité économique ou l'établissement stable pour lequel la prestation de services est fournie ou, à défaut d'un tel siège ou d'un tel établissement stable, le lieu où il séjourne habituellement (art. 8 al. 1 in fine LTVA). En d'autres termes, la non-imposition d'une opération n'est admise que s'il est prouvé que le lieu de sa réalisation se situe à l'étranger. Conformément à l'art. 8 al. 2 LTVA, certains types de prestations de services sont ensuite soumis à une réglementation particulière, à savoir les prestations de services qui sont d'ordinaire fournies directement à des personnes physiques présentes; les prestations des agences de voyage et des organisateurs de manifestations; les prestations culturelles, artistiques, didactiques, scientifiques, sportives ou récréatives et les prestations analogues; les prestations de la restauration; les prestations de transport de passagers; les prestations de services en relation avec un bien immobilier; les prestations de services dans le domaine de la coopération internationale.

Pour les prestations de services, le système mis en place par l'art. 8 LTVA diffère fondamentalement de celui qui s'appliquait sous l'ancienne législation sur la TVA. Cette dernière suivait en effet une ligne inverse et posait comme règle fondamentale que le lieu des prestations de services correspondait à l'endroit où le prestataire se trouvait, une série d'exceptions introduisant ensuite des règles spéciales pour divers types de prestations (cf. art. 14 aLTVA). Les effets concrets du changement en question restent toutefois limités, dans la mesure où les exceptions sont nombreuses dans le nouveau droit, tout comme elles l'étaient dans l'ancien (cf. ALOIS CAMENZIND, Der Ort von Dienstleistungen im Mehrwertsteuergesetz 2010, ASA 78 p. 713, en particulier p. 731).

4.2.2 En particulier, il faut encore que le contribuable sis en Suisse puisse prouver l'exportation. Quant aux moyens de preuves à apporter dans ce contexte, il s'agit bien de distinguer le régime de l'aLTVA du régime actuel sous l'empire de la nLTVA (cf. arrêt du TF 2C_576/2013 du 20 décembre 2013 consid. 2.2.5). Sous ce dernier régime, l'appréciation d'une preuve ne doit pas dépendre exclusivement de la présentation des moyens de preuve précis (cf. consid. 2.2; et en lien avec l'exportation directe CAMENZIND ET AL., op. cit., p. 522, n. 1416 ss., BAUMGARTNER ET AL., op. cit., p. 162, ch. 4, n. 132). En principe, d'autres moyens de preuve sont admissibles. Toutefois, se pose la question de savoir si le degré de preuve devient plus élevé ou s'il faut procéder au renversement du fardeau de la preuve quand l'assujetti ne produit pas les documents écrits qui doivent

exister. En tous les cas, la simple allégation du recourant sera confrontée à la rigueur du devoir de collaborer et la force probante de ses dires appréciée en conséquence (cf. arrêt du TAF A-777/2013 du 30 juillet 2014 consid. 1.3.3).

5.

5.1

5.1.1 Le devoir d'auto-taxation, même atténué au sens du nouveau droit (cf. ATF 2C_805/2013 du 21 mars 2014 consid. 5.4 et 6.3.2; 2C_678/2012 du 17 mai 2013 consid. 2.1 et 3.3, in: Archives 82 no 5 p. 311ss), demeure important. La taxation et le paiement de l'impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse a lieu selon le principe de l'auto-taxation (cf. BLUMENSTEIN/LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 6ème éd., Zurich 2002, p. 421 ss.). La personne assujettie est tenue de remettre spontanément le décompte de la créance fiscale à l'AFC, en la forme prescrite, dans les 60 jours qui suivent l'expiration de la période de décompte (art. 71 al. 1 LTVA). De plus, l'assujetti doit acquitter la créance fiscale née pendant une période de décompte dans les 60 jours qui suivent la fin de cette période (art. 86 al. 1 LTVA; cf. BEATRICE BLUM, in: Schluckebier/Geiger [éd.] MWSTG Kommentar, Schweizerisches Mehrwertsteuergesetz mit den Ausführungserlassen sowie Erlasse zum Zollwesen, Zurich 2012 [MWSTG Kommentar], n. 2 ss. zu Vorbemerkungen zu art. 65-80 MWSTG).

5.1.2 Le principe de l'auto-taxation signifie aussi que le prestataire est lui-même responsable pour la constatation de l'assujettissement à la TVA ainsi que de la créance fiscale qui en découle (cf. arrêts du TF 2C_356/2008 du 21 novembre 2008 consid. 3.2, 2A.109/2005 du 10 mars 2006 consid. 2.1; arrêts du TAF A-6544/2012 du 12 septembre 2013 consid. 2.4.1, A-6198/2012 du 3 septembre 2013 consid. 2.7, A-849/2012 du 27 septembre 2012 et A-3285/2011 du 26 septembre 2011 consid. 3.1). Parmi les obligations incombant à l'assujetti, figurent en particulier celles liées à la comptabilité (cf. à ce sujet, arrêt du TAF A-4922/2012 du 14 juin 2013 consid. 2.4.1). Selon l'art. 70 al. 1 LTVA, l'assujetti doit tenir ses livres comptables et les documents pertinents conformément aux principes du droit commercial. L'AFC peut exceptionnellement fixer des obligations allant au-delà des dispositions du droit commercial si ces contraintes sont indispensables à une perception correcte de l'impôt. L'alinéa 2 de ladite disposition prévoit que l'assujetti doit conserver dûment ses livres comptables, pièces justificatives, papiers d'affaires et autres documents pertinents jusqu'à l'expiration de la prescription absolue de la créance fiscale (art. 42, al. 6). L'art. 958f du Code des obligations est réservé.

5.2

5.2.1 Aux termes de l'art. 79 LTVA, si les documents comptables font défaut ou sont incomplets ou que les résultats présentés par l'assujetti ne correspondent manifestement pas à la réalité, l'AFC procède, dans les limites de son pouvoir d'appréciation, à une taxation par estimation. La créance fiscale est établie par une notification d'estimation (art. 79 al. 2 LTVA). Si les conditions d'une taxation par estimation sont réunies, l'AFC n'est pas seulement autorisée, mais bien tenue de procéder à une semblable taxation. Les cas dans lesquels l'assujetti se soustrait à son obligation de coopérer ou dans lesquels les documents comptables se révèlent incomplets, insuffisants ou inexistants, ne doivent pas se solder par une perte d'impôt (cf. arrêts du TF 2C_82/2014 du 6 juin 2014 consid. 3.1, 2C_657/2012 du 9 octobre 2012 consid. 2.2, 2A.552/2006 du 1er février 2007 consid. 3.2; arrêts du TAF A-4922/2012 du 14 juin 2013 consid. 2.6.1, A-4616/2011 du 18 septembre 2012 consid. 2.6.1). En d'autres termes, la violation des devoirs de procédure ne doit pas profiter à l'assujetti. Ces principes valent de manière inchangée sous le nouveau droit (cf. arrêts du TF 2C_1077/2012 et 2C_1078/2012 du 24 mai 2014 consid. 2.3; arrêt du TAF A-6188/2012 du 3 septembre 2013 consid. 2.9).

5.2.2 Lorsqu'elle procède par voie d'évaluation, l'autorité de taxation doit choisir la méthode d'estimation qui lui permet le plus possible de tenir compte des conditions particulières prévalant dans l'entreprise en cause et aboutir à un résultat s'approchant le plus possible de la réalité (cf. arrêts du TF 2C_1077/2012 et 1078/2012 précités consid. 2.3, 2C_82/2014 précité consid. 3.1, 2C_59/2011 du 1er juin 2011 consid. 3.2; arrêts du TAF A-4480/2012 du 12 février 2014 consid. 4.3.1, A-704/2012 du 27 novembre 2013 consid. 5.3.1, A-6188/2012 du 3 septembre 2013 consid. 2.9.2, A-163/2011 du 1er mai 2012 consid. 4.2). Entrent en ligne de compte, d'une part, les méthodes qui tendent à compléter ou à reconstruire une comptabilité déficiente et, d'autre part, celles qui s'appuient sur des chiffres d'expérience en relation avec des résultats partiels incontestés ressortant de la comptabilité (cf. arrêt du TF 2A.253/2005 du 3 février 2006 consid. 4.2; arrêts du TAF A-4480/2012 du 12 février 2014 consid. 4.3.1 et A-163/2012 du 1er mai 2012 consid. 4.2). Les parties probantes de la comptabilité et, le cas échéant, les pièces existantes doivent, autant que possible, être prises en compte dans l'estimation. Elles peuvent également servir de base de calcul à cette fin (cf., par exemple, arrêts du TAF A-704/2012 du 27 novembre 2013 consid. 5.3.2, A-6188/2012 du 3 septembre 2013 consid. 2.9.2, A-163/2011 du 1er mai 2012 consid. 4.2, A-7752/2009 du 15 mars 2012 consid. 3.2).

5.2.3 Dans la procédure de recours, l'assujetti peut remettre en cause, d'une part, la réalisation des conditions de l'estimation et, d'autre part, l'estimation du chiffre d'affaires aval en tant que tel.

Dans un premier temps, il appartient à l'administration de prouver que les conditions d'application de la taxation par estimation sont remplies. Sur ce point, c'est elle qui supporte le fardeau de la preuve et le Tribunal de céans jouit d'un plein pouvoir d'examen (cf. ATAF 2009/60 consid. 2.9.2; arrêts du TAF A-4480/2012 du 12 février 2014 consid. 4.4.2, A-6188/2012 du 3 septembre 2013 consid. 2.11.2 et A-1237/2012 du 23 octobre 2012 consid. 2.8.3; voir également MOLLARD ET al., op. cit., p. 881 s. ch. 277 s.).

Dans un deuxième temps, il sied de se demander si l'AFC a procédé correctement à l'estimation. Là encore, le fardeau de la preuve appartient à l'AFC. Cela étant, le Tribunal administratif fédéral – lors même que sa cognition n'est pas restreinte par la loi – fait preuve de retenue lors de son analyse de l'exactitude de l'estimation, ne remplaçant l'appréciation de l'autorité inférieure par la sienne qu'en présence d'erreurs manifestes (cf. arrêts du TAF A-4480/2012 du 12 février 2014 consid. 4.4.2, A-6188/2012 du 3 septembre 2013 consid. 2.11.2 et A-4750/2012 du 22 juillet 2013 consid. 2.4.3).

Dans un troisième temps, c'est au recourant qu'il revient de fournir les moyens de preuve nécessaires afin d'attester du caractère manifestement inexacte de l'estimation effectuée par l'administration, le Tribunal administratif fédéral faisant preuve de retenue lors de son examen (cf. arrêts du TF 2C_429/2009 du 9 novembre 2009 consid. 3, 2C_430/2008 du 18 février 2009 consid. 5.2; arrêts du TAF A-4480/2012 du 12 février 2014 consid. 4.4.2 et A-7752/2009 du 15 mars 2012 consid. 3.3). Le contribuable qui ne parvient pas à prouver que le résultat de l'estimation ne correspond manifestement pas à la réalité doit en supporter les conséquences. Celles-ci ne sont d'ailleurs que le résultat d'une situation incorrecte juridiquement qu'il a lui-même créée (cf. ATF 105 Ib 181 consid. 4c; arrêt du TF 2C_429/2009 du 9 novembre 2009 consid. 3, 2A.569/2006 du 28 février 2007 consid. 3.3 in fine; arrêts du TAF A-4480/2012 du 12 février 2014 consid. 4.4.2, A-7752/2009 du 15 mars 2012 consid. 3.3). L'assujetti doit ainsi supporter l'incertitude qui résulte nécessairement d'une estimation, vu qu'il a lui-même violé son devoir d'auto-taxation (cf. arrêt du TF 2C_310/2009 du 1er février 2010 consid. 2.2). Ce n'est qu'au moment où l'assujetti prouve que l'instance précédente a commis de très importantes erreurs d'appréciation lors de l'estimation que le Tribunal de céans remplace l'appréciation de l'instance précédente par la sienne (cf. entre autres, arrêts du TAF A-

4480/2012 du 12 février 2014 consid. 4.4.2 et A-752/2009 du 15 mars 2012 consid. 3.3).

6.
6.1 En l'espèce et par souci de clarté, le Tribunal de céans procédera comme suit. En premier lieu, il s'agira de résoudre une question de principe, à savoir la problématique du lieu des prestations de services, ce lieu étant en l'occurrence contesté par la recourante (consid. 6 ci-après). Le cas échéant, dans un second temps, s'agissant du montant de la créance fiscale, soit en d'autres termes du nombre des opérations finalement imposables, son bien-fondé sera déterminé dans le cadre de l'examen de la taxation par estimation effectuée par l'AFC (consid. 7 ci-après).

6.2
6.2.1 Il ressort du dossier de la présente procédure que la recourante est principalement active dans le marketing publicitaire et plus précisément dans la création de mailings publicitaires. Le mailing publicitaire représente une technique consistant à adresser directement une information ou une proposition de vente au consommateur. La recourante crée donc de tels mailings pour des sociétés principalement actives dans le domaine de l'(…). Dites prestations doivent ainsi être considérées comme des prestations de services dans le domaine publicitaire. Force est d'ailleurs de constater que les parties n'en disconviennent pas.

6.2.2 Il y a par conséquent lieu de déterminer quelle disposition légale est applicable afin de régler la problématique du lieu des prestations de services (cf. art. 8 al. 1 et 2 LTVA). Un examen préliminaire du dossier permet aisément de conclure qu'aucune des exceptions listées à l'art. 8 al. 2 LTVA n'est pertinente pour la résolution du cas d'espèce, de telle sorte qu'il y a lieu d'appliquer le principe général du lieu du destinataire de la prestation prévu par l'art. 8 al. 1 LTVA. Ces considérations sont pour le surplus admises par les parties à la présente procédure.

6.3 Il sied ainsi dès lors d'examiner les preuves à disposition, afin d'établir ou de rejeter la réalité de l'exportation des prestations de services fournies par la recourante et de finalement déterminer le lieu du destinataire desdites prestations.

6.3.1 Il convient tout d'abord de constater que la recourante a produit, à l'appui de son recours, une multitude de pièces justificatives, consistant pour la plupart en des relevés de compte et avis de crédit. Il sied de rappeler à ce sujet que de telles pièces sont, sous l'égide du nouveau droit,

dotées d'une valeur probante utile, de telle sorte qu'il convient de les examiner librement (cf. consid. 2.2 ci-avant). En effet, l'appréciation d'une preuve ne doit pas – comme on l'a vu – (cf. consid. 2.2.2 et 4.1.3 ci-avant), dépendre exclusivement de la présentation des moyens de preuve précis, tout formalisme étant désormais banni. Or, les documents bancaires produits par la recourante énoncent, de l'avis du Tribunal de céans, certains faits n'apparaissant pas d'emblée manifestement erronés. Quant à leur contenu, il sied en effet de constater qu'ils renferment un certain nombre d'indications. En effet, il est possible d'obtenir, à la lecture des documents susdits, plusieurs informations relatives au montant du paiement, à la monnaie utilisée ainsi qu'au donneur d'ordre. Lesdits documents contiennent pour le surplus plusieurs renvois à des numéros de factures. Force est donc d'admettre que les documents en question sont détaillés et paraissent donc – aux yeux de la juridiction de céans – véridiques.

6.3.2 Toutefois, il convient ensuite de préciser à ce sujet que les documents susmentionnés constituent les seules pièces justificatives produites par la recourante, ce qui tend fortement à altérer leur valeur probante. En effet, excepté une liste de clients et un chiffre d'affaires y relatif pour l'année 2010, la recourante n'a produit aucune comptabilité ni d'ailleurs aucun autre document attestant de la relation effective qu'elle entretiendrait avec ses clients sis, selon elle, à l'étranger. L'assujettie prétend certes être en possession d'une comptabilité et d'autres documents probants. Or, force est de rappeler que plusieurs délais lui ont été octroyés afin de fournir davantage de moyens de preuves et que, malgré plusieurs sommations, elle ne s'est jamais exécutée. De plus, si l'on examine plus en détail les avis de crédit, il est possible de constater qu'ils renvoient à des numéros de facture, ce qui laisse présager que de telles factures existent et que la recourante devrait être en mesure de les produire. Sur le vu de ce qui précède, l'assujettie a clairement violé son devoir de collaborer. Tous ces éléments ont ainsi un impact négatif sur la libre appréciation des preuves à laquelle procède le Tribunal de céans.

6.3.3 A cet égard, s'il est vrai que les documents produits par la recourante sont détaillés, il ressort toutefois d'un examen approfondi desdits documents qu'il est difficile – voire impossible – d'obtenir des informations pertinentes sur les destinataires des prestations en question ainsi que sur leur localisation. En effet, il ressort des avis de crédit que différents donneurs d'ordre se sont acquittés, en faveur de l'assujettie de sommes en euros. Cela étant, force est toutefois d'admettre qu'aucune autre indication concernant notamment le type de prestation fournie ainsi que l'identité du destinataire n'est disponible. Or, il ne peut être conclu, sur la base des seuls

relevés de compte, que l'identité du donneur d'ordre correspond forcément à celle du destinataire de la prestation. Il n'existe en effet aucun autre document au dossier susceptible de confirmer cette hypothèse, excepté la liste de la clientèle établie après coup par la recourante elle-même dont la valeur probante paraît, de prime abord, manifestement faible. La production de contrats ou d'éventuelles factures aurait, de l'avis de la Cour de céans, permis d'obtenir davantage d'informations sur le destinataire des prestations ainsi que sur le lien existant entre ceux-ci et la recourante.

Enfin, les documents font état de paiements effectués en faveur de la recourante en euros. Il convient toutefois de souligner que cet aspect ne saurait être décisif pour emporter la conviction du Tribunal quant au fait que les destinataires des prestations de services seraient localisés à l'étranger. Le fait de procéder à un paiement au moyen d'une monnaie étrangère ne permet manifestement pas de conclure que le bénéficiaire de la prestation se trouve forcément à l'étranger. Ainsi, force est d'admettre que le destinataire peut être situé en Suisse tout en payant ses factures au moyen d'une monnaie étrangère. Une telle pratique ne semble pas rare et ne saurait accréditer l'argumentation de la recourante.

Ainsi, le Tribunal de céans estime – après une analyse circonstanciée des relevés de comptes produits – que lesdits documents ne sont pas susceptibles d'établir la localisation à l'étranger des destinataires des prestations de services.

6.4 Il convient encore, dans la mesure où ils apparaissent pertinents, d'examiner les griefs de la recourante, afin de déterminer si ceux-ci sont susceptibles d'infléchir la conviction de la juridiction de céans quant à l'absence de preuve de l'exécution à l'étranger des prestations de services en cause.

6.4.1 La recourante prétend, dans un premier grief, que les relevés de compte établissent, par la mention du donneur d'ordre, l'identité du destinataire de la prestation ainsi que sa localisation à l'étranger. Elle estime en outre dans un second grief que de tels documents, faute d'indices contraires, constituent en l'occurrence la meilleure preuve possible pour établir le lieu de l'exécution de la prestation contrairement aux contrats et aux factures susceptibles, selon elle, d'être trop facilement falsifiés. Il est certes vrai que sur certains des relevés de comptes figure, en qualité de donneur d'ordre, le nom de diverses sociétés telles que "V._____", "W._____", "Y._____" ou encore "Z._____" ayant apparemment leur siège à l'étranger. Il appert en outre que le nom des sociétés débitrices figurant sur

les avis de crédit sont identiques à ceux mentionnés sur la liste des clients étrangers produite par la recourante.

Cela étant et comme le souligne à juste titre l'AFC, la mention du donneur d'ordre sur les documents bancaires ne donne d'indications que sur l'identité de la personne ayant procédé au paiement, mais n'offre aucune autre information sur le destinataire de la prestation en question. Ainsi, il ne peut être conclu trop hâtivement que la personne ayant payé la prestation constitue forcément son destinataire. En effet, s'il convient d'admettre que cet aspect puisse constituer un indice dans ce sens, il ne faut cependant pas perdre de vue qu'il se peut que le donneur d'ordre n'ait eu que pour rôle de s'acquitter du montant de la facture, sans pour autant bénéficier de la prestation litigieuse. En tout état cause, il convient d'admettre que la recourante n'a pas produit d'autres documents susceptibles d'écarter cette hypothèse, tels que des contrats ou des factures, de telle sorte que ce grief ne peut être tenu en l'occurrence comme pertinent. En outre, il convient de rappeler, que la liste contenant la clientèle de la recourante a été établie après coup par la recourante elle-même. Celle-ci ne saurait dès lors être dotée d'une valeur probante significative et doit ainsi être appréciée avec la plus grande circonspection.

6.4.2 De plus, il convient de souligner à ce sujet que la plupart des opérations bancaires ont été effectuées par une société de paiement "U._____", de telle sorte qu'il est dans ces cas impossible de déceler l'identité du destinataire de la prestation de services. Certes, les documents en question contiennent, en dessous de la mention du donneur d'ordre U._____, des références censées donner, de l'avis de la recourante, des indications sur le destinataire de la prestation. Cela étant, force est d'admettre que lesdites références ne permettent pas de déceler avec précision le destinataire de la prestation, puisqu'elles contiennent en réalité une succession de chiffres et de lettres, sans pour autant se référer précisément à un client déterminé.

6.5

6.5.1 Finalement, force est de constater que les divers documents produits représentent une simple déclaration – certes écrite – de la recourante elle-même et ne font aucunement état des relations existantes avec ses clients ainsi que de la nature de l'échange ayant eu lieu entre eux. Il est vrai, comme on l'a vu (cf. consid. 2.3.2 ci-avant) que la simple allégation est soumise au principe de la libre appréciation des preuves et qu'il n'est pas possible de l'écarter sans fournir d'explications à ce sujet. Cela étant, les

considérations qui précèdent ne signifient pas encore qu'il convient d'accepter toute simple allégation de l'assujetti. Une telle allégation doit plutôt être examinée à la lumière du devoir de collaborer. Or il a été suffisamment démontré ci-dessus que ledit devoir avait été violé en l'espèce, à telle enseigne que les allégations de la recourante ne peuvent en aucun cas être accréditées et que l'exécution à l'étranger des prestations de services litigieuses n'est ainsi pas prouvée.

6.5.2 D'ailleurs, si besoin était, une application stricte de la récente jurisprudence du Tribunal fédéral en la matière achèverait de renforcer la conclusion à laquelle parvient le Tribunal de céans. En effet, dans un arrêt 2C_842/2014 du 17 février 2015, la Haute Cour a expressément précisé que l'assujetti devait de toute façon, c'est-à-dire sans se poser la question d'une violation du devoir de collaborer, produire des pièces écrites, en tous cas les pièces écrites existantes, de sorte que la possibilité d'une simple allégation est reléguée à l'arrière-plan. "En assouplissant les exigences pour la preuve à travers, (a-t-elle précisé), l'instauration du principe de la libre appréciation des preuves (art. 81 al. 3 LTVA), le législateur n'a pas voulu dispenser l'assujetti de l'incombance de se procurer les documents requis par d'autres dispositions légales (…)". "Pour les prestations de services, le droit à l'exonération doit être prouvé par des documents comptables et des pièces justificatives" (arrêt du TF 2C_842/2014 du 17 février 2015 consid. 6.3.1).

Or, il ressort en l'occurrence du dossier que, ni au cours de la procédure administrative devant l'Administration fédérale, ni dans la phase de recours devant le Tribunal administratif fédéral, l'assujettie n'est parvenue à produire un quelconque document comptable et/ou des pièces justificatives attestant directement de l'exportation alléguée des prestations de services vers l'étranger. A la lumière d'une instruction complète du dossier et de l'examen des divers moyens de preuve, des doutes évidents persistent quant au lieu de l'exécution des prestations de services.

6.6 Ces doutes ne peuvent toutefois pas être dissipés à l'aide d'une nouvelle instruction, puisque la recourante n'a – malgré plusieurs sommations de l'AFC – proposé aucun autre document. Il convient donc de régler le présent cas au moyen des règles sur le fardeau de la preuve, celui-ci incombant – en matière de lieu – à la recourante (cf. consid. 4.2.2 ci-avant). En l'occurrence, l'intéressée n'ayant produit que les relevés de compte susmentionnés – dotés de l'avis du Tribunal de céans que d'une faible force probante – doit supporter les conséquences du fardeau de la preuve. Par

conséquent, il doit être retenu que les opérations litigieuses ont été exécutées en Suisse et non pas à l'étranger. Elles doivent donc être soumises à l'impôt.

7.
Concernant la taxation par voie d'estimation, il convient de procéder en trois étapes. Tout d'abord, il y aura lieu d'examiner les conditions de la taxation par voie d'estimation (cf. consid. 7.1), puis de déterminer l'exactitude de l'estimation en elle-même, en analysant la méthode utilisée par l'AFC (cf. consid. 7.2) et enfin de voir dans quelle mesure la recourante parvient à démontrer le caractère inexacte de l'estimation opérée par l'AFC (cf. consid. 7.3).

7.1 Il convient tout d'abord de vérifier si les conditions d'une taxation par voie d'estimation sont réalisées. L'AFC prétend que de telles conditions sont remplies en l'espèce, la recourante n'ayant pas été en mesure de fournir, lors du contrôle, une comptabilité en bonne et due forme. L'intéressée, quant à elle, ne conteste pas le principe même de la taxation par estimation, en considérant toutefois que sa comptabilité n'était pas lacunaire au moment du contrôle susdit, mais plutôt, mal archivée. Elle prétend implicitement qu'une telle comptabilité existe et qu'elle aurait, selon elle, à maintes reprises proposé de la mettre à disposition de l'AFC.

Cela étant et sur le vu des considérations qui précèdent, le Tribunal de céans considère qu'une taxation par estimation est – en l'occurrence –justifiée sur son principe. En effet, force est de constater que la recourante n'a pas été en mesure de fournir, à l'occasion du contrôle, une comptabilité en bonne et due forme, malgré toutefois les obligations lui incombant en tant que société anonyme (cf. art. 70 al. 1 et 2 LTVA). Les considérations qui précèdent ne sont d'ailleurs pas contestées par l'intéressée qui admet, à l'occasion de sa réplique du 9 avril 2014, que "malheureusement le responsable n'a pas pu mettre la main sur les archives 2008 à 2010 car l'administrateur, arrivé à l'âge de la retraite, remettait son Cabinet de conseils juridiques et plusieurs intervenants participaient au déménagement". Ainsi, la recourante ne conteste manifestement pas l'absence de toute comptabilité pour l'exercice 2010 au jour du contrôle effectué par l'AFC, mais prétend avoir proposé ultérieurement et plusieurs fois à l'autorité inférieure de la lui fournir.

Il ressort certes du dossier de la cause que l'intéressée, à l'occasion de son courrier du 7 octobre 2013, s'est référée à la production d'éventuels documents comptables. Cela étant, elle a précisé dans ladite écriture être

en mesure d'établir une "comptabilité complète tenant compte des acquisitions de service à l'étranger, de l'impôt préalable, bref, tous les documents établissant exactement la charge fiscale due". Ces déclarations tendent ainsi à démontrer qu'une telle comptabilité n'a jamais été établie par la recourante. En outre, l'on peine à comprendre pour quelles raisons celle-ci ne s'est pas exécutée en procédure de recours, lors même qu'elle prétendait être en possession de tous les documents requis et que ladite production ne pouvait lui être que bénéfique.

Finalement, l'argumentation de la recourante tendant à justifier l'absence de comptabilité au jour du contrôle en raison du déménagement de l'administrateur chargé apparemment de la comptabilité de sa société, ne convainc guère le Tribunal de céans. En effet, il appartient à la recourante de conserver ses livres comptables et autres pièces justificatives afin d'être en mesure de les produire lors d'un éventuel contrôle. En l'absence de tels documents et peu importe la raison de cette absence, l'AFC doit procéder par estimation. De ce fait et dès lors qu'aucune comptabilité ni aucun autre document susceptible de fixer la créance fiscale n'a été mis à disposition de l'AFC, celle-ci devait procéder à une taxation par estimation.

7.2 Il sied, dans une deuxième étape, de vérifier si l'estimation en cause a été faite correctement par l'AFC.

Afin de déterminer le chiffre d'affaires réalisé par la recourante de manière à en approcher le plus possible la réalité, l'AFC a procédé de la manière suivante. Elle s'est fondée – en l'absence de toute comptabilité et d'autres documents probants – sur les recettes figurant sur les relevés de compte produits par la recourante. Les montants encaissés en euros ont été convertis en francs suisses en utilisant le cours moyen journalier en vigueur à la date de la valeur. S'agissant ainsi de la méthode retenue par l'AFC, consistant à déterminer le chiffre d'affaires en procédant par une addition des écritures figurant au crédit des comptes bancaires résultant de versements par carte de client, elle ne paraît pas inadéquate au cas d'espèce. Cela étant et si cette méthode ne prête manifestement pas flanc à la critique, il convient de constater qu'il ne s'agit pas d'une estimation au sens propre du terme mais plutôt d'une détermination de la créance fiscale par addition. Toutefois, la recourante ne formule aucun grief à l'encontre de la méthode de calcul utilisée par l'AFC. À cela s'ajoute que le Tribunal de céans fait preuve de retenue s'agissant de la méthode d'estimation choisie par ladite autorité; de la sorte, il n'y a en l'occurrence rien à redire au fait que l'administration ait choisi de recourir à une addition des écritures figurant au cré-

dit des comptes bancaires, afin de déterminer le chiffre d'affaires de la recourante pour l'exercice 2010. Il n'y a donc pas lieu d'examiner plus en détail cette question.

S'agissant ensuite du résultat de l'estimation, il convient de rappeler que, contrairement à ce que soutenait la recourante, toutes les prestations de services doivent être considérées comme ayant été exécutées en Suisse (cf. consid. 6.3.3). Dès lors, et après avoir converti les montants en francs suisse et les avoir additionnés, le Tribunal estime que le chiffre d'affaires retenu par l'AFC, soit Fr. 1'016'906.-, est correct. La Cour de céans ne revoyant ces questions qu'avec retenue, il n'existe en l'occurrence nulle raison de corriger l'estimation en cause.

7.3 Il appartient enfin au Tribunal de céans de voir dans quelle mesure la recourante parvient à démontrer le caractère manifestement inexacte de l'estimation opérée par l'AFC. La recourante se limite à contester le résultat de l'estimation en indiquant que certaines des opérations retenues comme imposables auraient dues être soustraites à l'impôt en raison du fait que leurs destinataires seraient situés en Suisse. Elle ne fait pour le surplus valoir aucun grief supplémentaire au sujet du principe même de la taxation par estimation ou encore du résultat de l'estimation.

Cela étant, il ressort des considérations qui précèdent (cf. consid. 6 ci-avant) que la recourante n'a pas apporté la preuve de l'exportation de certaines de ses prestations de services, de telle sorte que leurs destinataires doivent être considérés comme se situant sur le territoire helvétique. Or, le contribuable qui entend contester l'exactitude d'une taxation par voie d'estimation opérée à bon droit par l'AFC à son égard doit prouver l'inexactitude de celle-ci, en fournissant les moyens de preuve nécessaires, afin d'attester du caractère manifestement erroné de l'estimation effectuée par l'administration. En l'occurrence, la recourante n'apporte pas une telle preuve, loin s'en faut. En définitive, cette dernière ne parvient pas à établir, preuves à l'appui, que l'estimation à laquelle a procédé l'AFC ne correspond manifestement pas à la réalité. Par conséquent, il y a lieu de considérer que l'estimation opérée par l'autorité inférieure est exacte, tant sur le principe que sur le montant, sur lequel des intérêts moratoires sont dus, comme l'a justement prononcé l'AFC, sans que la recourante ne le conteste.

8.

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. 3'000.-, 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 fixées par le Tribunal administratif fédéral (FITAF, RS 173.320.2). L'autorité de recours impute, dans le dispositif, l'avance sur les frais de procédure correspondants. Une indemnité à titre de dépens n'est pas allouée (art. 64 al. 1 PA *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. 3'000.-, 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 (Acte judiciaire)

Le président du collège :	La greffière :
Pascal Mollard	Cécilia Siegrist

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 LTF). Le mémoire doit être rédigé dans une langue officielle, 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 :