

# **BVGer A-2888/2016 vom 16. Juni 2017**

Bundesverwaltungsgericht, 2017-06-16, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger\\_A-2888\\_2016](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-2888_2016)

FR: TAF A-2888/2016 du 16 juin 2017

IT: TAF A-2888/2016 del 16 giugno 2017

## **Regeste**

Taxe sur la valeur ajoutée

## **Erwägungen**

### **E. 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 de cette loi, 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. L'AFC étant une autorité au sens de l'art. 33 let. d LTAF et aucune des exceptions de l'art. 32 LTAF n'étant en l'occurrence réalisée, le Tribunal de céans est matériellement compétent pour connaître du présent litige.

### **E. 1.2**

Selon l'art. 83 al. 1 LTVA, les décisions de l'AFC peuvent faire l'objet d'une réclamation auprès de cette même autorité. Les décisions sur réclamation sont ensuite sujettes à recours auprès du Tribunal administratif fédéral (cf. art. 31 et 32 al. 2 let. a LTAF). La décision attaquée étant une décision sur réclamation, rendue après qu'une première décision eut été contestée par la recourante, la compétence fonctionnelle du Tribunal de céans est donnée.

### **E. 1.3**

La procédure est régie par la PA, pour autant que la LTAF n'en dispose pas autrement (cf. art. 37 LTAF). En l'occurrence, la recourante, en sa qualité de destinataire de la décision entreprise, a qualité pour agir (cf. art. 48 PA). Le recours, interjeté en date du 9 mai 2016, est intervenu en temps utile (cf. art. 50 al. 1 PA, en relation avec l'art. 20 al. 2 et 3 PA). Un examen préliminaire relève en outre qu'il remplit les exigences de forme et de contenu posées à l'art. 52 PA. Partant, le recours est recevable et il convient d'entrer en matière au fond.

### **E. 2.1**

Le recourant peut invoquer la violation du droit fédéral, y compris l'excès ou l'abus du pouvoir d'appréciation, la constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents ou l'inopportunité (cf. art. 49 PA; Ulrich Häfelin/ Georg Müller/ Felix Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 7e éd., Zurich 2016, n. marg. 1146 ss; André Moser/ Michael Beusch/ Lorenz Kneubühler, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 2e éd., Bâle 2013, n. marg. 2.149).

### **E. 2.2**

Le Tribunal administratif fédéral constate les faits et applique le droit d'office, sans être lié par les motifs invoqués (cf. art. 62 al. 4 PA), ni par l'argumentation juridique développée dans la décision entreprise (cf. Pierre Moor/ Etienne Poltier, *Droit administratif*, vol. II, 3e éd., Berne 2011, ch. 2.2.6.5, p. 300 s.). La procédure est régie par la maxime inquisitoire, ce qui signifie que le Tribunal définit les faits d'office et librement (cf. art. 12 PA). Cette maxime doit toutefois être relativisée par son corollaire, à savoir le devoir des parties de collaborer à l'établissement des faits (cf. art. 13 PA), en vertu duquel celles-ci doivent notamment indiquer les moyens de preuve disponibles et motiver leur requête (cf. art. 52 PA).

### **E. 2.3**

Il n'appartient en principe pas à l'autorité de recours d'établir les faits *ab ovo*. Dans le cadre de la présente procédure, il s'agit bien plus de vérifier les faits établis par l'autorité inférieure (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-704/2012 du 27 novembre 2013 consid. 3.3, A-5884/2012 du 27 mai 2013 consid. 3.1, A-606/2012 du 24 janvier 2013 consid. 1.5.2 et A-1933/2011 du 29 mai 2012 consid. 3.2; cf. également Moser/ Beusch/ Kneubühler, *op. cit.*, n. marg. 1.52; Pascal Mollard in : Xavier Oberson/Pascal Hinny [édit.], *LT Commentaire droits de timbre*, Zurich/ Bâle/ Genève 2006, ch. 12 ad art. 39a LT; Moor/ Poltier, *op. cit.*, p. 820; René Rhinow/ Heinrich Koller/ Christina Kiss/ Daniela Thurnherr/ Denise Brühl-Moser, *Öffentliches Prozessrecht*, 2e éd., Bâle 2010, n. marg. 294a). S'il apparaît que celle-ci a procédé à une constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents, il convient en règle générale de lui renvoyer la cause (cf. art. 61 al. 1 PA; Rhinow et al., *op. cit.*, n. marg. 1597 et 1679). En conséquence, l'autorité saisie se limite en principe aux griefs soulevés et n'examine les questions de droit non invoquées que dans la mesure où les arguments des parties ou le dossier l'y incitent (cf. ATF 122 V 11 consid. 1b et 122 V 157 consid. 1a; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_842/2014 du 17 février 2015 consid. 6.3.2 et 6.3.5; ATAF 2014/24 consid. 2.2; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1679/2015 du 24 mai 2016 consid. 2.2 et A-1662/2014 du 28 juillet 2015 consid. 3.3; Alfred Kölz/ Isabelle Häner/ Martin Bertschi, *Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes*, Zurich 2013, ch. 1135 s.; Mollard, *op.cit.*, ch. 12 ad art 39a LT). De surcroît, le Tribunal n'a pas l'obligation d'exposer et de discuter tous les faits, moyens de preuve et griefs invoqués par les parties, mais peut se limiter à l'examen des questions décisives pour l'issue du litige (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-973/2015 du 14 décembre 2016 consid. 4).

### **E. 2.4**

L'objet du litige ne posant pas de problème particulier techniquement parlant, le Tribunal traitera dans un premier temps de la notion de libre appréciation des preuves (consid. 3). Il sera ensuite question du devoir de collaboration des parties (consid. 4). Il conviendra par la suite de présenter la notion de lieu de la livraison (consid. 5).

#### **E. 3.1.1**

Ressortissant au domaine de la procédure, le principe de la libre appréciation des preuves s'applique de façon générale à toute procédure de nature administrative (cf., notamment, art. 19 PA cum art. 40 de la Loi fédérale de procédure civile fédérale du 4 décembre 1947 [PCF, RS 273]; ATF 130 II 482 consid. 3.2 p. 485; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_244/2010 du 15 novembre 2010 consid. 3.3; Benoît Bovay, *Procédure administrative*, 2000, p. 191 s.; Regina Kiener, Bernhard Rüttsche, Mathias Kuhn, *Öffentliches Verfahrensrecht*, 2012, p.

168; Kölz/ Häner/ Bertschi, op. cit., p. 52 ; Moor/ Poltier, op. cit., p. 298 s.; Rhinow et al, op. cit, n. marg. 330 et n° 1001). L'appréciation des preuves est libre avant tout en ce qu'elle n'est pas liée par des règles rigides sur la preuve qui prescriraient exactement au juge la manière dont se constitue une preuve valable ni la valeur probante des différents moyens de preuve les uns par rapport aux autres (cf. ATF 130 II 482 consid. 3.2; voir aussi ATF 133 I 33 consid. 2.1 p. 36; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_244/2010 du 15 novembre 2010 consid. 3.3). Il n'est en ainsi pas nécessaire que la conviction de l'autorité confine à une certitude absolue qui exclurait toute autre possibilité. Il suffit qu'elle découle de l'expérience de la vie et du bon sens et qu'elle soit basée sur des motifs objectifs (cf. ATF 130 III 321 consid. 3.2 et 128 III 271 consid. 2b/aa; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_1201/2012 précité consid. 4.5; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1679/2015 précité consid. 2.4.1, A-704/2012 précité consid. 3.5.3 et A-5519/2012 précité consid. 2.2; Moser/ Beusch/ Kneubühler, op. cit., n. marg. 3.141).

### **E. 3.1.2**

A teneur de l'art. 81 al. 1 1ère phrase LTVA, la PA est (sans restriction) applicable en droit de la TVA. Par conséquent, l'état de fait pertinent doit, en droit de la TVA, être examiné d'office (devoir d'examen selon l'art. 12 PA), sous réserve toutefois du devoir de collaboration des parties (art. 13 PA; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_678/2012 du 17 mai 2013 consid. 3.5, in: ASA 82 p. 69 et p. 311). Ceci est repris de manière purement déclaratoire dans l'art. 81 al. 2 LTVA (Felix Geiger, in: Felix Geiger/ Regine Schluckebier [édit.], MWSTG Kommentar, Zurich 2012, n. 8 ad art. 81). Il en va de même s'agissant du principe de la libre appréciation des preuves, qui est à présent défini par l'art. 81 al. 3 LTVA. Lui aussi résulte d'abord de la PA, qui renvoie à ce sujet, dans son art. 19, à l'art. 40 PCF; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_411/2014 du 15 septembre 2014 consid. 2.3.3, Alois Camenzind et al., Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz, 3ème éd., Berne 2012, n. 2292). Selon l'art. 81 al. 3 LTVA, le principe de la libre appréciation des preuves est applicable aux litiges en matière de TVA et, ceci, en principe également devant le Tribunal administratif fédéral (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1679/2015 précité consid. 2.3, A-4388/2014 du 26 novembre 2015 consid. 1.6 et A-1328/2011 du 16 février 2012 consid. 2.2.3). Cette liberté d'appréciation, qui doit s'exercer dans le cadre de la loi, n'est limitée que par l'interdiction de l'arbitraire (cf. arrêts du Tribunal fédéral 2C\_1201/2012 du 16 mai 2013 consid. 4.5 et 2C\_47/2009 du 26 mai 2009 consid. 5.3; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-704/2012 précité consid. 3.5.1; Ernst Blumenstein/ Peter Locher, System des schweizerischen Steuerrechts, 7ème éd., Zurich 2016, p. 502 s.; Jean-Marc Rivier, Droit fiscal suisse, L'imposition du revenu et de la fortune, 2ème éd., Neuchâtel 1998, p. 139).

### **E. 3.2**

Après une libre appréciation des preuves en sa possession, l'autorité (administrative ou judiciaire) 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 procédant si besoin à une appréciation anticipée de celles-ci. Un rejet d'autres moyens de preuve est également admissible, s'il lui apparaît que leur administration serait de toute façon impropre à entamer la conviction qu'elle s'est forgée sur la base de pièces écrites ayant une haute valeur probatoire (cf. ATF 137 III 208 consid. 2.2 et 134 I 140 consid. 5.2; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_850/2014 et 2C\_854/2014 du 10 juin 2016 consid. 6.1 ss, 2C\_109/2015 du 1er septembre 2015 consid. 4.1; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1679/2015 précité

consid. 2.4.1, A-704/2012 précité consid. 3.5.2 et A-5884/2012 précité consid. 3.4.1; Moser/ Beusch/ Kneubühler, op. cit., n. marg. 3.144; Grisel, op. cit., n. marg. 170). - En revanche, lorsque l'autorité de recours reste dans l'incertitude après avoir procédé aux investigations requises, elle applique les règles sur la répartition du fardeau de la preuve. Dans ce cadre et à défaut de disposition spéciale, 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 Tribunal administratif fédéral A-606/2012 précité consid. 1.5.3; A-163/2011 du 1er mai 2012 consid. 2.3 et A-7046/2010 du 1er avril 2011 consid. 2.4.2; René Rhinow/ Heinrich Koller/ Christina Kiss/ Daniela Thurnherr/ Denise Brühl-Moser, *Öffentliches Prozessrecht*, 3e éd., Bâle 2014, n. marg. 996 ss; Moor/ Poltier, op. cit., p. 299 s.; Thierry Tanquerel, *Manuel de droit administratif*, Genève 2010, n. marg. 1563). Appliquées au droit fiscal, les règles sur la répartition du fardeau de la preuve supposent que l'administration supporte la charge de la preuve des faits qui créent ou augmentent la créance fiscale, alors que l'assujetti doit pour sa part prouver les faits qui diminuent ou lèvent l'imposition. Si les preuves recueillies par l'autorité apportent suffisamment d'indices révélant l'existence d'éléments imposables, il appartient à nouveau au contribuable d'établir l'exactitude de ses allégations et de supporter le fardeau de la preuve du fait qui justifie son exonération (cf. ATF 133 II 153 consid. 4.3; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_1201/2012 précité consid. 4.6; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1679/2015 précité consid. 2.4.1, A-3060/2015 du 10 novembre 2015 consid. 1.4 et A-7032/2013 du 20 février 2015 consid. 1.4.2).

### **E. 3.3.1**

Tant la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst., RS 101) que le principe de la libre appréciation des preuves n'excluent, en principe, pas la possibilité qu'un formalisme adéquat et justifié soit imposé par l'administration (ATF 121 I 170 consid. 2b arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1756/2006 du 9 juillet 2009 consid. 3.3). Partant, ce formalisme peut ainsi apparaître dans la loi, les ordonnances et les instructions de l'administration. L'admissibilité du formalisme trouve néanmoins sa limite dans l'interdiction du formalisme excessif empêchant l'autorité d'effectuer une appréciation libre des preuves dès lors qu'elle est tenue par des règles strictes. Rappelons ici que le formalisme excessif est un aspect particulier du déni de justice prohibé par l'art. 29 al. 1 Cst. Il est réalisé lorsque la stricte application des règles de procédure ne se justifie par aucun intérêt digne de protection, devient une fin en soi, complique de manière insoutenable la réalisation du droit matériel ou entrave de manière inadmissible l'accès aux tribunaux (cf. entre autres, ATF 135 I 6 consid. 2.1; 132 I 249 consid. 5; 130 V 177 consid. 5.4.1; 128 II 139 consid. 2a ; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6231/2016 du 5 mai 2017 consid. 5.2). Tout formalisme doit être justifié matériellement et respecter le principe de la proportionnalité. Il doit en outre être communiqué à l'assujetti et contenir les conséquences de son inobservation. Il doit ainsi être distingué entre les cas de formalisme simple et les cas de formalisme qualifié. Dans les premiers cas, qui constituent la règle générale, l'assujetti doit être en droit de démontrer par d'autres moyens que ceux prescrits que les conditions matérielles d'application de la disposition sont remplies. L'on se trouve en revanche en présence d'un formalisme qualifié lorsque l'assujetti se voit dénier le droit d'apporter la preuve par d'autres moyens, donnant lieu à une présomption irréfragables. Cette dernière sorte de formalisme, doit demeurer l'exception et être prévu par la loi ou être matériellement justifié lorsqu'il est imposé par une autorité (Annie Rochat Pauchard, TVA et formalisme :

vers un équilibre ?, in : Revue économique et sociale [RES], 3/2007, p. 54 ; Pascal Mollard, in : Kompetenzzentrum MWST der Treuhand-Kammer [édit.], mwst.com , Bâle 2000, n. 36 ss ad art. 17). Ainsi, un formalisme adéquat n'est en général pas exclu lorsqu'il s'agit de mettre en oeuvre le principe de la libre appréciation des preuves. Seul un formalisme excessif étant susceptible de mettre en péril la mise en oeuvre de ce principe ainsi que celle du droit à la preuve dont ce principe découle.

### **E. 3.3.2**

Cela dit, aux termes de l'article 81 al. 3 LTVA, l'acceptation d'une preuve ne doit pas dépendre exclusivement de la présentation de moyens de preuve précis. Autrement dit, tout formalisme de la part des autorités chargées d'appliquer la LTVA est interdit (cf. Pascal Mollard et al., Traité TVA, Bâle 2009, p. 1194). Il n'existe ainsi pas de liste exhaustive de moyens de preuve admis (cf., entre autres, Baumgartner et al., Vom alten zum neuen Mehrwertsteuergesetz - Einführung in die neue Mehrwertsteuerordnung, Langenthal 2010, p. 341, ch. 4, n. 111). Cela étant, malgré l'abolition du formalisme en matière de preuve prévu par la LTVA, les documents écrits continuent de jouer un rôle, la jurisprudence récente ayant déjà posé certains jalons en la matière. A cet égard, il est en premier lieu indiscutable que les documents écrits constituent les moyens de preuve les plus à même d'apporter une preuve précise et immédiate. En d'autres termes, la preuve documentaire "directe" demeure le moyen probatoire principal (cf. arrêts du Tribunal fédéral 2C\_947/2014 du 2 novembre 2015 consid. 7.2.4 et 2C\_842/2014 du 17 février 2015 consid. 6.3.1). D'autant que ces documents, au vu des circonstances, de la marche habituelle des affaires et des obligations légales de conservation, notamment en matière douanière, existent forcément. Ensuite, les documents écrits conservent en droit fiscal, singulièrement en matière de TVA, une importance considérable, la facture conservant par exemple sa qualification d'indice. En outre, il ne saurait y avoir de formalisme excessif de la part d'une autorité lorsque cette dernière se contente d'appliquer une loi qui est claire. Tel est entre autres le cas du droit douanier qui requiert la conservation de certains documents. Ainsi, l'art. 81 al. 3 LTVA ne s'applique que si le formalisme est ancré dans les instructions, non s'il est inscrit dans la loi. Finalement, il sied encore de réserver la problématique documentaire relative aux livraisons en Suisse suivies d'une exportation (cf. consid. 5.3.2 ci-après).

### **E. 4.1**

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 le juge sur les faits de la cause, indiquer les moyens de preuve disponibles et motiver sa requête (cf. art. 52 PA; ATF 122 V 11 consid. 1b et 122 V 157 consid. 1a; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6691/2012 du 23 juillet 2014 consid. 3.1, A-4674/2010 du 22 décembre 2011 consid. 1.3; Kölz/ Häner/ Bertschi, op. cit., 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; cf. également art. 21 et 24 ss de la loi du 18 mars 2005 sur les douanes [LD, RS 631.0]). Si tel n'est pas le cas, l'autorité inférieure se doit de procéder, en principe, à une sommation (cf. Christoph Auer, in: Auer et al. [édit.], Kommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren [VwVG], Zurich/St-Gall 2008, ch. 26 ad art. 13).

## **E. 4.2**

En effet, en matière de TVA, l'assujetti est lié par le principe de l'auto-taxation, lequel implique qu'il soit responsable de la déclaration, du calcul et du paiement de l'impôt correct à l'AFC (cf. arrêts du Tribunal fédéral 2C\_715/2013 du 13 janvier 2014 consid. 2.3.1, 2C\_353/2013 du 23 octobre 2013 consid. 3.3, 2C\_206/2012 du 6 septembre 2012 consid. 2, et les références citées; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-4480/2012 du 12 février 2014 consid. 3.1, A-1882/2013 du 10 février 2014 consid. 2.2, et les références citées); ce devoir de collaboration subsiste lorsque l'administration fédérale, en raison d'une défaillance de l'assujetti, doit établir elle-même la créance fiscale (sur l'ensemble de ces questions, cf. Pascal Mollard/ Xavier Oberson/ Anne Tissot benedetto, *Traité TVA*, Bâle 2009, p. 813 ss et p. 851 ss). Ainsi, le principe inquisitoire n'est pas illimité et trouve ses limites dans le devoir de collaborer de l'assujetti.

### **E. 4.3.1**

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 allègement de la preuve à charge de l'autorité - voire à un renversement du fardeau de la preuve - ainsi qu'à une diminution de son obligation d'établir l'état de fait pertinent (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-3640/2015 du 29 août 2016 consid. 3.2, A-6940/2013 du 26 mai 2015 consid. 3.3.2, A-5927/2007 du 3 septembre 2010 consid. 3.3, A-1597/2006 et 1598/2006 du 17 août 2009 consid. 4.1, 4.2; Grisel, op. cit., n. marg. 149, 168, 185 ss, 194 ss, 801).

### **E. 4.3.2**

De façon générale, la difficulté d'accéder aux moyens de preuve peut justifier un allègement de la preuve à charge de l'autorité, ainsi qu'une diminution de son obligation d'établir l'état de fait pertinent (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C\_611/2014 du 5 novembre 2014 consid. 3.2; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-5884/2012 précité consid. 3.4.3 et A-5927/2007 précité consid. 3.3; Grisel, op. cit., n. marg. 149, 168, 185 ss et 801; cf. ég. les ATF 133 III 81 consid. 4.2.2, 132 III 715 consid. 3.1 et 130 III 321 consid. 3.2, ainsi que les arrêts du Tribunal fédéral 4A\_186/2009 du 3 mars 2010 consid. 6.1.1 et 4A\_193/2008 du 8 juillet 2008 consid. 2.1.1). L'autorité peut ainsi être admise à se satisfaire d'une preuve par indices ou sous la forme d'une vraisemblance prépondérante et statuer en se fondant sur une présomption ou sur une conviction réduite (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C\_611/2014 précité consid. 3.2; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6691/2012 précité consid. 4.2.2, A-5884/2012 précité consid. 3.4.3 et A-629/2010 du 29 avril 2011 consid. 3.3 s.; Grisel, op. cit., n. marg. 199 et réf. cit.; cf. ég. l'ATF 133 III 81 consid. 4.2.2 et l'arrêt du Tribunal fédéral 4A\_297/2015 du 7 octobre 2015 consid. 4.2).

### **E. 4.3.3**

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 Tribunal fédéral 2A.53/2003 du 13 août 2003 consid. 2.3, in: RDAF 2003 II 581; Grisel, op. cit. n. marg. 165), ni se prévaloir des règles sur le fardeau de la

preuve (cf. Mollard, in : Commentaire LT, ch. 13 ad art. 39a; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6691/2012 précité consid. 4.2.3, 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 réf. cit.; arrêts du Tribunal administratif fédéral 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. 2.1.1; A-4216/2007 et A-4230/2007 du 24 juillet 2009 consid. 3.2.2; Grisel, op. cit., n. marg. 800).

#### **E. 4.3.4**

En définitive, il s'impose de bien observer que la violation du devoir de collaborer, compte tenu de ce qui a été dit précédemment à propos de la libre appréciation des preuves (cf. consid. 3), n'a d'importance stricto sensu que pour la répartition du fardeau de la preuve. Cette étape n'intervient ainsi qu'après l'exercice du principe inquisitoire par l'autorité. Par exemple, il est parfaitement possible qu'en dépit d'une telle violation par l'assujetti, l'autorité parvienne malgré tout à prendre une décision en tout état de cause de manière définitive. En pareilles circonstances, dite violation pourra néanmoins avoir un effet sur le montant des frais de procédure éventuellement mis à charge du contribuable. En revanche, en présence d'une telle violation et si après avoir procédé aux investigations requises l'autorité reste dans l'incertitude quant à l'état de fait, elle applique les règles sur le fardeau de la preuve (cf. consid. 3.2 ci-avant). C'est ainsi que la violation constatée du devoir de collaborer de l'administré, pourra aboutir à un renversement dudit fardeau. Dès lors, et en cas d'incertitude, il est possible d'imaginer que les règles sur la répartition du fardeau de la preuve soient dans un premier temps théoriquement appliquées au détriment de l'AFC, mais en définitive supportées par l'assujetti en raison de la violation de son devoir de collaborer.

#### **E. 5.1.1**

La livraison de biens est définie à l'art. 3 let. d LTVA. On distingue le cas général et deux autres opérations assimilées à une livraison de biens. Elles ont cependant toutes trois pour point commun de se rattacher à un bien au sens de l'art. 3 let. b LTVA (cf. Bossart/Clavadetscher, in : Zweifel et. al. [édit.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer [MWSTG-Kommentar 2015], Bâle 2015, n. 56 ad art. 3). Est une livraison de biens "le fait d'accorder à une personne le pouvoir de disposer économiquement d'un bien en son propre nom" (art. 3 let. d LTVA). Selon la jurisprudence constante, le pouvoir de disposition économique est transféré, lorsque le destinataire du bien peut en disposer en son propre nom de la même manière qu'un propriétaire (cf. arrêts du Tribunal fédéral 2A.51/2005 du 19 mai 2005 consid. 3 et 2A.65/2005 du 17 octobre 2005 consid. 3; ATF 118 Ib 306 consid. 1a; arrêt du Tribunal administratif fédéral A 545/2012 du 14 février 2013 consid. 3.5.1).

#### **E. 5.1.2**

La notion de livraison ayant déjà fait l'objet de nombreuses jurisprudences du Tribunal fédéral et compte tenu de l'objet du litige, elle ne saurait être examinée ici de manière approfondie. Cela étant, il sied néanmoins de rappeler que toute opération TVA implique nécessairement rapport d'échange entre une prestation et une contre-prestation. Un tel rapport d'échange suppose un rapport économique étroit dans le sens que la prestation déclenche la contre-prestation (ATF 141 II 182 consid. 3.3, 138 II 239 consid. 3.2, 132 II 353 consid. 4.1 ; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-849/2014 du 15 juillet 2015 consid. 3.2.2). Ainsi ce qui compte n'est pas que la prestation ou la contre-prestation soit

fournie en vertu d'une obligation légale ou contractuelle mais bien le lien économique existant entre les deux. En d'autres termes, il est nécessaire que la prestation et la contre-prestation soient en adéquation l'une avec l'autre. Par ailleurs, il n'est pas nécessaire que la contre-prestation soit exclusivement apportée par le destinataire de la prestation (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2A.389/2001 du 26 février 2002 consid. 3.3 ; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-457/2014 précité consid. 3.2.1).

## **E. 5.2**

Les opérations ne sont soumises à la TVA suisse que si elles sont localisées sur le territoire suisse au sens de l'art. 3 let. a LTVA (cf. art. 18 al. 1 LTVA). La législation en matière de TVA distingue différents cas de figure concernant le lieu de livraison d'un bien. Ces règles diffèrent, entre autres, selon la personne organisant le transport.

### **E. 5.2.1**

Ainsi, si le transport du bien est à la charge du destinataire de la prestation (Abhollieferung), qu'il doit aller chercher le bien ou mandater un tiers pour effectuer le transport, le lieu de la livraison du bien est alors, aux termes de l'art. 7 al. 1 let. a LTVA, à l'endroit où il se trouve lors de la constitution du pouvoir de disposition économique sur celui-ci (cf. Felix Geiger, in : Zweifel et. al. [édit.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer [MWSTG-Kommentar 2015], Bâle 2015, n. 4 ad art. 7; Patrick Loosli et al., Die Mehrwertsteuer Eine Praxisorientierte Darstellung mit zahlreichen Beispielen, 10ème éd. Zürich 2014, p. 23; Mollard et al., op. cit., p. 205 n. marg. 130).

### **E. 5.2.2**

En revanche, selon l'art. 7 al. 1 let. b LTVA, lorsque le prestataire est également en charge de la livraison du bien, soit que lui-même ou un tiers mandaté en son nom fournisse une prestation de transport ou d'expédition à destination de l'acquéreur (respectivement Beförderungslieferung et Versandungslieferung), le lieu déterminant aux yeux de la législation en matière de TVA est à l'endroit où se situe le bien lorsque commence le transport ou l'expédition (cf. Felix Geiger, in : Zweifel et. al. [édit.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer [MWSTG-Kommentar 2015], Bâle 2015, n. 10 ad art. 7; Loosli et al., op. cit., p. 24; Mollard et al., op. cit., p. 205 n. marg. 131 s.).

## **E. 5.3**

S'agissant de l'exportation de biens au sens de l'art. 23 al. 2 ch. 1 et al. 3 LTVA, il apparaît également opportun de rappeler certains principes.

### **E. 5.3.1**

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. La jurisprudence a rappelé à maintes reprises cette constatation fondamentale (cf., entre autres, ATF du 6 mars 2001 in : RDAF 2001 II p. 357 consid. 4b; l'arrêt du Tribunal fédéral 2A.55/1995 du 23 janvier 2001 consid. 4b; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1581/2006 du 23 juin 2008 consid. 2.3.3). 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 taux de l'opération sur territoire suisse. L'exportation constitue donc

un facteur exonératif ou plus précisément un fait réducteur de taux, qui donne droit à un taux zéro, en ce sens que l'assujetti n'a pas à imposer la livraison de biens ainsi exportés et dispose, en sus, du droit à la déduction de l'impôt préalable grevant les livraisons de biens.

### **E. 5.3.2**

Ces situations posent naturellement une problématique de preuve. Il est en effet nécessaire que le contribuable sis en Suisse puisse prouver l'exportation, étant bien entendu qu'on ne saurait transformer sans autre une opération imposable en opération à taux zéro en raison de l'exportation. Les règles susmentionnées relatives à la libre appréciation des preuves trouvent donc ici application (cf. consid. 3 ci-avant).

### **E. 5.3.3**

Cela dit, en matière d'exportation, il convient néanmoins de faire appel à la jurisprudence du Tribunal fédéral, dont il ressort clairement que l'assouplissement des exigences en matière de preuve prévu par l'art. 81 al. 3 de la nouvelle LTVA ne dispense pas les contribuables des incombances relatives à la conservation de documents écrits requises par d'autres dispositions légales. Tel est entre autres le cas du document d'exportation que l'AFD prescrit pour l'exportation de biens (FF 2008 6277, p. 6395, arrêt du Tribunal fédéral 2C\_842/2014 du 17 février 2015 consid. 6.3.1). Ainsi, lorsque des documents écrits, telles des factures ou des documents douaniers, existent ou devraient exister, la seule allégation ou la requête d'audition de témoins ne suffisent pas (cf. arrêts du Tribunal fédéral 2C\_576/2013 du 20 décembre 2013 consid. 5.1; 2A.269/2005 du 21 mars 2006 consid. 4 et les réf. cit. et 2A.109/2005 précité consid. 2.3 et 4.5; voir également l'arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6691/2012 précité consid. 4.1 et A-163/2011 précité consid. 2.3). En conséquence, lorsqu'une livraison sur territoire suisse est suivie d'une exportation et que l'exportation est dûment prouvée par les documents douaniers dérivant des dites incombances, l'opération sur territoire suisse devient une livraison exonérée au sens propre ouvrant le droit à la déduction de l'impôt préalable. En revanche, si l'exportation n'est pas prouvée par lesdits documents, la livraison sur territoire suisse demeure imposable (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1503/2006 du 5 décembre 2007 consid. 2.1.1 et A-1455/2006 du 25 avril 2007 consid. 3.2.1).

### **E. 5.3.4**

Cela étant, il sied finalement de relever qu'il n'existe aucune incombance de nature légale vis-à-vis des douanes suisses lorsqu'il apparaît clairement que l'opération a intégralement été réalisée à l'étranger. Dès lors, il se justifie en matière de preuve, de différencier les cas d'exportation des cas où l'opération est entièrement réalisée à l'étranger (cf. consid. 5.4 ci-après).

### **E. 5.4.1**

S'agissant des opérations intégralement réalisées à l'étranger, il sied de rappeler que ces dernières se situent hors du champ d'application territorial de la TVA au sens technique de celui-ci. En effet, à teneur de l'art. 1 al. 2 let. a LTVA, seules les opérations réalisées sur le territoire suisse sont imposables. Contrairement aux cas d'exportation de biens, se trouvant dans le champ d'application de la LTVA mais bénéficiant d'un taux zéro en raison de leur exonération prévue par l'art. 23 al. 2 ch. 1 et al. 3 LTVA, les opérations intégralement réalisées à l'étranger bénéficie d'un taux zéro non pas en vertu d'une exonération mais en raison du fait que dites opérations se situent hors du champ d'application au sens technique de la LTVA. En d'autres termes, dans les premiers cas l'opération est dans un premier temps

théoriquement imposable, puis exonérée en raison de l'exportation (taux zéro indigène) tandis que dans le second cas, l'opération ne tombe jamais sous le coup de la LTVA suisse et ne constitue dès lors à aucun moment une opération imposable.

#### **E. 5.4.2**

La réalisation d'opérations intégralement réalisées à l'étranger pose donc également une problématique de preuve étant donné que l'on ne saurait admettre sans autre qu'une opération effectuée par un assujetti a été entièrement réalisée à l'étranger, ne s'avérant ainsi pas imposable. A cet égard, s'agissant de la preuve de telles opérations, l'on ne saurait néanmoins appliquer la jurisprudence du Tribunal fédéral ci-avant mentionnée (cf. consid. 5.3.3 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_842/2014 du 17 février 2015 consid. 6.3.1) dont il appert que l'assouplissement des exigences en matière de preuve prévu par l'art. 81 al. 3 de la nouvelle LTVA ne dispense pas les contribuables des incombances relatives à la conservation de documents écrits requises par d'autres dispositions légales. En effet, il n'existe pas, aux termes de la législation suisse sur les douanes, d'incombances spéciales comparables à celles prévues en matière d'exportation du territoire suisse, assignées à un entrepreneur assujetti en Suisse exportant un bien d'un Etat étranger à un autre. En d'autres termes, il n'est pas prévu de régime douanier propre à ces opérations par la législation douanière. Il s'en suit donc qu'en matière d'opérations intégralement réalisées à l'étranger, la position jurisprudentielle dite des incombances ne s'applique pas et que seules valent alors les règles générales concernant la libre appréciation des preuves.

#### **E. 6**

En l'espèce, au vu de l'objet du litige, la Cour de céans s'attachera à analyser les différentes prestations effectuées et les contre-prestations reçues par la recourante ayant conduit à la reprise d'impôt litigieuse (cf. consid. 6.1 à 6.10 ci-après). Dans ce cadre, l'existence d'un rapport d'adéquation entre les prestations alléguées et les contre-prestations en cause sera examinée. Il sera également distingué, pour autant que besoin, entre la problématique de la réalisation d'une opération intégralement à l'étranger et celle de la réalisation d'une opération en Suisse suivie d'une exportation.

#### **E. 6.1**

La Cour de céans constate que l'affaire dite « D.\_\_\_\_\_, Moscou », concerne des opérations TVA sous la forme d'opérations réalisées à l'étranger, hors du champ d'application de la LTVA (vente de haut-parleurs) et sous la forme d'opérations exonérées par suite d'exportation (vente d'autre matériel audio tel que des amplificateurs et des câbles).

#### **E. 6.1.1**

Concernant, premièrement, le lien de connexité nécessaire entre la contre-prestation dont il est question ici et les prestations prétendues il y a lieu d'observer ce qui suit. Il est certes vrai que le fait que la facture ait été comptabilisée avec la mention « D.\_\_\_\_\_, Moscou » et non « E.\_\_\_\_\_, Moscou » ne suffit pas en soi à nier la réalisation du chiffre d'affaires à l'étranger étant donné qu'il n'est pas nécessaire que la contre-prestation soit exclusivement apportée par le destinataire de la prestation (cf. consid. 5.1.2 ci-avant). Une facture pouvant ainsi parfaitement être payée par un tiers. Cela étant, le Tribunal constate qu'il est impossible de vérifier si les marchandises mentionnées dans les différents documents produits concordent entre elles. Il résulte ainsi de l'instruction qu'aucun élément du dossier ne permet d'affirmer de façon certaine que la contre-prestation ayant fait l'objet de la reprise

d'impôt litigieuse concerne la facture produite. En effet, bien que le dossier révèle que l'entité « E. \_\_\_\_\_ » est le distributeur de la recourante en Russie, les liens entre cette entité et « D. \_\_\_\_\_, Moscou » ne sont aucunement établis. Ainsi, après une libre appréciation des preuves en sa possession le Tribunal de céans reste dans l'incertitude quant au fait que la prestation et la contre-prestation concordent effectivement. Il se justifie donc d'appliquer les règles sur le fardeau de la preuve (cf. consid. 3.2 ci-avant). Dans ce cadre et à défaut de disposition spéciale, le juge s'inspire de l'art. 8 CC, 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. Ainsi, n'ayant apporté aucun élément propre à démontrer l'adéquation entre la contre-prestation faisant l'objet de la reprise d'impôt litigieuse et les opérations alléguées il appartient à la recourante d'en assumer les conséquences. Ainsi, pour ces seules raisons déjà, le recours devrait être rejeté.

### **E. 6.1.2**

S'agissant ensuite des livraisons prétendument intégralement réalisées à l'étranger il y a lieu d'observer ce qui suit.

#### **E. 6.1.2.1**

Quand bien même il s'agirait de considérer qu'il existe un rapport d'adéquation entre la prestation et la contre-prestation, il sied encore de rappeler que la difficulté d'accéder aux moyens de preuve et d'établir les faits pertinents, notamment en cas de violation du devoir de collaborer de l'administré, peut justifier un allègement de la preuve à charge de l'autorité, qui peut être admise à se satisfaire d'une preuve par indices ou sous la forme d'une vraisemblance prépondérante et statuer en se fondant sur une présomption ou sur une conviction réduite (cf. consid. 4.3.2 et 4.3.5 ci-avant). Par ailleurs, la violation du devoir de collaborer peut être prise en compte au stade de la libre appréciation des preuves, voire conduire à un renversement du fardeau de la preuve.

#### **E. 6.1.2.2**

C'est précisément le cas en l'espèce. En effet, et en dépit du fait qu'il ressorte du dossier qu'en règle générale les haut-parleurs produits par la recourante ne sont ni fabriqués en Suisse, ni livrés au client final depuis la Suisse, il ressort des pièces produites par la recourante que les documents douaniers nécessaires ont été établis par son sous-traitant tchèque. Le Tribunal de céans s'étonne ainsi de constater que ces derniers documents, pourtant à même d'établir d'une part, le lien entre les différentes pièces apportées dans la présente procédure et la contre-prestation apportée par « D. \_\_\_\_\_, Moscou » (cf. consid. 6.1.1 ci-avant) et, d'autre part la réalisation à l'étranger de l'opération n'ont été produits ni devant l'AFC, ni devant lui. Dans ces circonstances, le Tribunal de céans, estime que les manquements de la recourante à son devoir de collaborer conduisent à un renversement du fardeau de la preuve (cf. consid. 4.3.2 et 4.3.5 ci-avant), de sorte que, n'ayant apporté aucun élément propre à démontrer la réalité de la réalisation à l'étranger des ventes de haut-parleurs, elle devrait en tout état de cause en supporter les conséquences (cf. consid. 3.2 ci-avant). Il s'impose donc ici de considérer que l'affaire contractuelle « D. \_\_\_\_\_, Moscou » ne concerne en aucun cas des opérations TVA sous la forme d'opérations réalisées à l'étranger, hors du champ d'application territorial de la LTVA. Partant, il apparaît donc que la vente alléguée de haut-parleurs dont il est question ici constitue dans tous les cas une opération soumise à l'impôt.

### **E. 6.1.3**

Finalement, concernant les prétendues exportations, le Tribunal relève ce qui suit.

#### **E. 6.1.3.1**

D'entrée de cause la Cour constate que la recourante n'a à aucun moment, avant le dépôt de son recours, fait valoir qu'une partie des opérations ayant fait l'objet des relations contractuelles dont il est question ici constituerait des opérations exonérées par suite d'exportation (cf. consid. 5.3.1 ci-avant). C'est donc en vain que l'autorité inférieure a, tout au long de la procédure par devant elle, invité la recourante à produire des preuves d'exportation, la recourante ayant jusqu'au dépôt de son recours affirmé n'avoir effectué aucune opération d'exportation. Dans ces circonstances, la recourante ne saurait être reçue à prétendre que l'AFC n'a jamais remis en cause la justification des livraisons depuis la Suisse. Cette allégation ne trouvant aucun appui dans le dossier, elle constitue manifestement une pure allégation dénuée de tout fondement.

#### **E. 6.1.3.2**

Il ressort ensuite du dossier que l'absence de preuve d'exportation serait, entre autres, due à des pertes de fichiers consécutives à divers déménagement de l'inventaire de la recourante. Il ressort également de l'analyse du dossier que la recourante ne serait pas en possession de l'intégralité des documents d'exportation, ces derniers ne lui ayant jamais été envoyés, ayant été perdus ou n'ayant jamais été générés. A cet égard, le Tribunal constate que la raison concrète pour laquelle l'assujettie ne se trouvait plus en possession des documents indispensables à l'établissement de son droit allégué à l'exonération de l'impôt n'est pas pertinente (cf., mutatis mutandis, arrêt 2C\_835/2011 du 4 juin 2012 consid. 2.3, résumé in : RF 67/2012 p. 709, et les références citées sur la perte de données/documents ensuite de l'endommagement du disque dur de l'ordinateur de l'assujettie, le vol des documents, la non-conservation des pièces). Certes selon le nouveau droit de la TVA, l'appréciation d'une preuve ne doit pas dépendre exclusivement de la présentation de moyens de preuve précis. Cela dit, concernant l'abolition du formalisme, il sera toutefois rappelé qu'il ne saurait y avoir de formalisme excessif de la part d'une autorité lorsque cette dernière se contente d'appliquer une loi qui est claire (cf. consid. 3.3.2 ci-avant). Tel est entre autres le cas du droit douanier qui requiert la conservation de certains documents. Dans ces conditions, le recours doit être rejeté sur ce plan et la reprise d'impôt de Fr. 11'333.90 doit être confirmée.

### **E. 6.2**

Il ressort du dossier que le rapport contractuel à la base des opérations ayant conduit à la contre-prestation dite « F.\_\_\_\_\_, Italia » porterait uniquement sur des opérations TVA en la forme d'opérations réalisées à l'étranger (vente de haut-parleurs, d'autre matériel audio et de câbles), hors du champ d'application territorial de la LTVA.

#### **E. 6.2.1**

D'entrée de cause, le Tribunal constate qu'il ressort des différents documents à sa disposition que Madame F.\_\_\_\_\_ travaillait pour le compte de la Société italienne destinataire des biens dont il est question ici (cf. annexes à la réclamation du 6 mai 2015). En d'autres termes, le lien entre le destinataire de la prestation et l'auteur de la contre-prestation est clairement établi. Certes, il existe une différence de Fr. 2.- entre le montant facturé et le montant encaissé. Cette différence étant toutefois minime, elle n'est pas de nature à faire douter de l'existence d'un lien économique étroit entre la prestation et

la contre-prestation en ce sens que ces dernières sont manifestement en adéquation (cf. consid. 5.1.2 ci-avant).

### **E. 6.2.2**

S'agissant de la vente alléguée de haut-parleurs soi-disant réalisée à l'étranger, il convient d'observer que le principe de la libre appréciation des preuves est désormais applicable aux litiges en matière de TVA. Ainsi, l'appréciation des preuves n'obéit pas à des règles de preuve légales prescrivant à quelles conditions l'autorité devrait admettre que la preuve a abouti et quelle valeur probante elle devrait reconnaître aux différents moyens de preuve les uns par rapport aux autres. Il n'existe ainsi pas de liste exhaustive de moyens de preuve admis. Cette liberté d'appréciation, n'étant limitée que par l'interdiction de l'arbitraire. Cela étant, la preuve offerte doit néanmoins être à même d'emporter la conviction de l'autorité, raison pour laquelle il appartient au recourant se prévalant qu'une opération réalisée à l'étranger d'apporter des preuves revêtant une valeur probante suffisante et permettant de cerner la réalité de son affirmation. A cet égard, et il sera en outre rappelé qu'en matière de preuve, il se justifie de différencier les cas d'exportation des cas où l'opération est entièrement réalisée à l'étranger. En effet, bien que l'assouplissement des exigences en matière de preuve prévu par l'art. 81 al. 3 LTVA ne dispense pas l'assujetti des incombances relatives à la conservation de documents écrits requises par d'autres dispositions légales, aucune incombance de nature légale n'existe vis-à-vis des douanes suisses lorsqu'il apparaît clairement que l'opération a intégralement été réalisée à l'étranger. Or tel est le cas ici. En effet, il appert des différentes pièces du dossier que les haut-parleurs sont fabriqués en Tchéquie et qu'ils peuvent y être retirés par leur acquéreur. Il ressort également du dossier que les biens ont été acheminés entre la Tchéquie et l'Italie. Il y a lieu de constater que les pièces apportées par la recourante sont à même d'emporter la conviction du Tribunal que les haut-parleurs, d'une valeur totale de Fr. 12'000.-, ont été fabriqués en Tchéquie et qu'ils ont par la suite été acheminés en Italie. Cette opération étant intégralement réalisée à l'étranger, elle est ainsi hors du champ d'application de la TVA Suisse. Il convient dès lors d'admettre partiellement le recours sur ce point et d'annuler la reprise fiscale de Fr. 888.90 relative aux opérations intégralement réalisées à l'étranger.

### **E. 6.2.3**

En revanche, le dossier ne contient aucune indication à propos du matériel audio et des câbles faisant ci-avant mentionnés (cf. consid. 6.2). La Cour de céans reste donc dans l'incertitude quant au fait de savoir si l'opération dont il est question ici a été réalisée à l'étranger, d'autant plus qu'il ressort de l'ensemble du dossier que ce type de marchandise est en général expédiée au client final depuis la Suisse et non depuis l'étranger. Il convient donc, en pareilles circonstances, d'appliquer les règles sur le fardeau de la preuve ancrées à l'art. 8 CC, destinées à déterminer qui doit supporter les conséquences de l'échec de la preuve ou de l'absence de preuve d'un fait, impliquant que l'autorité fiscale doive établir les faits qui justifient l'assujettissement et qui augmentent la taxation, tandis que le contribuable doit prouver les faits qui diminuent la dette fiscale ou la suppriment. Il incombe ainsi à la recourante d'établir la réalité des faits dont elle se prévaut, soit que le matériel audio et les câbles dont il est question ici font l'objet d'une opération TVA réalisée à l'étranger. Cette dernière n'y étant pas parvenue, le Tribunal administratif fédéral peut donc à bon droit retenir que cette opération rentre dans le champ d'application au sens technique de la LTVA et qu'elle constitue une opération imposable. Il découle de ce qui précède que le recours doit être rejeté sur ce point et que la partie de la reprise fiscale, soit Fr. 1'111.85, relative à la

vente de matériel audio et de câbles pour un montant de Fr. 15'010.- doit être maintenue.

### **E. 6.3**

Concernant le rapport contractuel dit « G. \_\_\_\_\_, Wien », l'analyse du dossier révèle que ce dernier se rapporte à des opérations TVA sous la forme d'opérations réalisées à l'étranger, hors du champ d'application de la LTVA (vente de haut-parleurs) et sous la forme d'opérations exonérées par suite d'exportation (vente d'autre matériel audio tel que des amplificateurs et des câbles).

#### **E. 6.3.1**

S'agissant premièrement des opérations prétendument réalisées à l'étranger, l'analyse de l'ensemble du dossier démontre que les haut-parleurs produits par la recourante sont fabriqués en Tchéquie et que le client est en général en charge d'en organiser la livraison. Il ressort ensuite de l'examen des documents apportés en relation avec la contre-prestation effectuée dans le cadre de la relation contractuelle dont il est question ici, que des haut-parleurs sont mis à disposition du client auprès du sous-traitant de la recourante en Tchéquie et que le transport desdits haut-parleurs est organisé par le client, en Autriche. Ainsi, et conformément au principe de liberté de la preuve désormais consacré par l'art. 81 al. 3 LTVA et applicable en matière de preuve d'opération intégralement réalisées à l'étranger (cf. consid. 3.1.2 et 5.4 ci-avant), la Cour de céans constate que les documents apportés par la recourante permettent d'établir avec un degré de certitude suffisant que la prestation et la contre-prestation sont en adéquation et que la vente des haut-parleurs ici en cause, dont la valeur s'élève à Fr. 30'000.-, constitue une opération intégralement réalisée à l'étranger. Il convient donc d'annuler partiellement la reprise fiscale querellée à hauteur de Fr. 2'222.20.

#### **E. 6.3.2**

S'agissant ensuite de l'opération d'exportation alléguée, il ressort de l'analyse des pièces du dossier que la recourante n'a fourni aucun document permettant d'établir la réalité des faits dont elle se prévaut, soit que des câbles ont été exportés depuis la Suisse. En effet le dossier révèle que pour les raisons exposées au considérant 6.1.3.2 ci-avant aucun document d'exportation ne peut être produit. Concernant les exigences de preuve en matière d'exportation, le Tribunal renvoie donc les parties au considérant 6.1.3.2. Ce dernier pouvant être repris mutatis mutandis ici. Il sied en conséquence de considérer que la vente de câbles, pour un montant de Fr. 2'700.-, constitue une opération imposable en Suisse. La reprise d'impôt litigieuse doit donc être partiellement maintenue à hauteur de Fr. 200.-.

### **E. 6.4**

S'agissant des opérations concernées par les contre-prestations dites « H. \_\_\_\_\_, Tortola » et « I. \_\_\_\_\_, Tortola », le Tribunal retient, sur la base du dossier, qu'il s'agit d'opérations TVA sous la forme d'opérations réalisées à l'étranger, hors du champ d'application de la LTVA (vente de haut-parleurs) et sous la forme d'opérations exonérées par suite d'exportation (vente d'autre matériel audio tel que des amplificateurs et des câbles). Le Tribunal constate également que le dossier révèle que ces deux contre-prestations seraient liées et concerneraient les mêmes opérations TVA.

#### **E. 6.4.1**

L'analyse du lien de connexité entre les contre-prestations dont il est question ici et les prestations prétendues appelle les considérations qui suivent.

#### **E. 6.4.1.1**

Certes, le principe de la libre appréciation des preuves est désormais applicable aux litiges en matière de TVA (cf. consid. 3.1.2 ci-avant). Cela étant, la preuve offerte doit être à même d'emporter la conviction du Tribunal. A cet égard, la Cour rappelle que toute opération TVA implique nécessairement rapport d'échange entre une prestation et une contre-prestation. En d'autres termes, il est nécessaire que la prestation et la contre-prestation soient en adéquation l'une avec l'autre (cf. consid. 5.1.2 ci-avant). Il s'en suit donc qu'il appartient à la recourante d'apporter des preuves revêtant une valeur probante suffisante et permettant de cerner l'adéquation entre la prestation et la contre-prestation avec un degré de certitude suffisant.

#### **E. 6.4.1.2**

Tel n'est manifestement pas le cas ici. En effet, aucun élément du dossier ne permet d'emporter la conviction de la Cour de céans que la contre-prestation de Fr. 130'000.- apportées par « I. \_\_\_\_\_ » concerne la facture adressée à « H. \_\_\_\_\_ » produite dans le cadre de la présente procédure. De surcroît, rien ne permet d'affirmer que l'échange de correspondance entre la recourante et l'entité « J. \_\_\_\_\_ » aux Bahamas concerne tant la facture susmentionnée, adressée à une entité sise aux Îles Vierges britanniques, que les contre-prestations dont il est question ici.

#### **E. 6.4.1.3**

Il résulte ainsi de l'instruction qu'aucun élément du dossier ne permet d'affirmer de façon certaine que la contre-prestation ayant fait l'objet de la reprise d'impôt litigieuse concerne les prestations alléguées. En d'autres termes, après une libre appréciation des preuves en sa possession le Tribunal reste dans l'incertitude. Il se justifie donc d'appliquer les règles sur le fardeau de la preuve (cf. consid. 3.2 ci-avant). Dans ce cadre et à défaut de disposition spéciale, le juge s'inspire de l'art. 8 CC, 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. Ainsi, n'ayant apporté aucun élément propre à démontrer l'adéquation entre la contre-prestation faisant l'objet de la reprise d'impôt litigieuse et les opérations alléguées il appartient à la recourante d'en assumer les conséquences.

#### **E. 6.4.2**

Le lien de connexité entre les prestations et la contre-prestation ici en cause faisant défaut, point n'est besoin de statuer sur les problématiques de réalisation à l'étranger et d'exportation relatives aux opérations alléguées. Il est en effet impossible de déterminer quelles sortes d'opérations sont concernées par la contre-prestation ici examinée. Il s'ensuit que le grief apparaît mal fondé, de sorte que le recours doit également être écarté sur ce plan-là. Les reprises fiscales de Fr. 7'260.-, respectivement Fr. 9'629.65 doivent ainsi être confirmées.

#### **E. 6.5**

Il appert de l'analyse du dossier que la contre-prestation dite « K. \_\_\_\_\_, Tokyo », concernerait la relation d'affaires entre la recourante et l'entité japonaise « L. \_\_\_\_\_ ». Cette relation concernerait des opérations TVA sous la forme d'opérations réalisées à l'étranger, hors du champ d'application de la LTVA (vente de haut-parleurs) et sous la forme d'opérations exonérées par suite d'exportation (vente d'autre matériel audio tel que

des amplificateurs et des câbles).

### **E. 6.5.1**

L'analyse du lien de connexité entre les contre-prestations dont il est question ici et les prétendues prestations appelle les mêmes considérations que celles exposées au considérant 6.4.1.1 ci-avant. Les parties y sont donc renvoyées, celui-ci pouvant être repris mutatis mutandis ici.

#### **E. 6.5.1.1**

Cette analyse conduit le Tribunal de céans à la conclusion qu'aucun élément du dossier ne permet d'emporter sa conviction quant au fait que la contre-prestation ici en cause concerne les opérations alléguées par la recourante. Premièrement, le total de la facture pro forma apportée (soit Fr. 59'264.-) ne correspond pas à la somme des montants indiqués sur les deux factures (soit Fr. 40'000,- et Fr. 19'344). De surcroît, ces montants ne correspondent pas au montant de la contre-prestation ici en cause (soit Fr. 60'200.-). Ces différences ne sont par ailleurs nullement expliquées par la recourante. Ensuite, les dimensions et le poids de la marchandise mentionnés dans les divers documents apportés ne correspondent nullement entre eux. Il est ainsi douteux que ces documents concernent le même envoi de marchandise.

#### **E. 6.5.1.2**

Ainsi, après une libre appréciation des preuves en sa possession le Tribunal reste dans l'incertitude. Quant aux conséquences de cette constatation, les parties sont renvoyées au considérant 6.4.1.3 ci-avant, ce dernier pouvant être repris mutatis mutandis ici. Les considérations qui précèdent conduisent ainsi la Cour de céans à constater qu'il ne peut être admis que les prestations alléguées et la contre-prestation dont il est question ici soient en adéquation l'une avec l'autre.

### **E. 6.5.2**

Dans ces circonstances, il n'est pas besoin de se prononcer sur les problématiques de réalisation à l'étranger et d'exportation relatives aux opérations alléguées (cf. consid. 6.4.2 ci-avant). Il est en effet impossible de déterminer quelles sortes d'opérations sont concernées par la contre-prestation dont il est question ici. C'est donc à tort que l'AFC affirme dans sa réponse que les documents produits dans le cadre de la présente procédure permettent d'établir avec certitude que les opérations alléguées constituent d'une part des opérations localisées à l'étranger et d'autre part des opérations exonérées d'impôt par suite d'exportation. Bien au contraire, il découle de ce qui précède que le recours doit être rejeté sur ce point. La reprise fiscale de Fr. 4'459.25 doit ainsi être confirmée.

### **E. 6.6**

Concernant la contre-prestation dite « M. \_\_\_\_\_, New Zeland », l'analyse du dossier révèle que cette dernière se rapporte, en tout cas, à des opérations TVA sous la forme d'opérations réalisées à l'étranger, hors du champ d'application au sens technique de la LTVA. Le Tribunal constate en outre que dite contre-prestation concernerait une relation d'affaire entre l'entité N. \_\_\_\_\_ à Taïwan et la recourante.

#### **E. 6.6.1**

L'analyse du lien de connexité entre la contre-prestation dont il est question ici et les prétendues prestations effectuées en faveur de l'entité N. \_\_\_\_\_ à Taïwan appelle encore

une fois les mêmes considérations que celles exposées au considérant 6.4.1.1 ci-avant. Les parties y sont donc renvoyées, celui-ci pouvant être repris mutatis mutandis ici.

#### **E. 6.6.1.1**

Bien qu'il ne soit pas nécessaire que la contre-prestation soit exclusivement apportée par le destinataire de la prestation, il est néanmoins indispensable que la prestation et la contre-prestation soient en adéquation l'une avec l'autre (cf. consid. 5.1.2 ci-avant). Tel n'est manifestement pas le cas ici. En effet, le Tribunal de céans administrant librement les preuves en sa possession constate premièrement qu'il existe une différence importante de Fr. 1'216.- entre le montant total des prestations alléguées et celui de la contre-prestation faisant l'objet de la reprise d'impôt litigieuse. Le Tribunal constate ensuite qu'il est impossible de vérifier si les marchandises mentionnées dans les différents documents produits sont en lien avec la contre-prestation dont il est question ici. En effet, tant les biens mentionnés que les valeurs de ceux-ci ne correspondent pas entre les différentes pièces du dossier tant est si bien que la Cour de céans reste dans l'incertitude quant à l'existence d'un lien de connexité entre les prestations alléguées et la contre-prestation à l'étude ici.

#### **E. 6.6.1.2**

Quant aux conséquences de cette constatation, les parties sont à nouveau renvoyées au considérant 6.4.1.3 ci-avant, ce dernier pouvant être repris mutatis mutandis ici. Les considérations qui précèdent conduisent ainsi la Cour de céans à constater qu'il ne peut être admis que les prestations alléguées et la contre-prestation dont il est question ici soient en adéquation l'une avec l'autre.

#### **E. 6.6.2**

Il ressort de ce qui précède qu'il n'est pas nécessaire que la Cour de céans statue sur les problématiques de réalisation à l'étranger et d'exportation relatives aux opérations alléguées (cf. consid. 6.4.2 ci-avant). C'est donc à tort que l'AFC, dans sa réponse, admet partiellement le recours. Bien au contraire, les incohérences et le défaut de preuve relevés ci-avant conduisent le Tribunal à considérer que le lien entre les différentes pièces du dossier et la contre-prestation ici en cause n'est pas établi. La reprise fiscale de Fr. 14'488.90 doit ainsi être confirmée.

#### **E. 6.7**

S'agissant des trois contre-prestations dites «O.\_\_\_\_\_, New-York », le dossier révèle que ces dernières se rapportent la relation d'affaires entre la recourante et Monsieur O.\_\_\_\_\_ domicilié aux Etats-Unis. Cette relation concernerait des opérations TVA réalisées à l'étranger, par conséquent hors du champ d'application territorial de la LTVA, et des opérations exonérées d'impôt par suite d'exportation.

#### **E. 6.7.1**

Concernant les opérations réalisées hors du champ d'application territorial de la LTVA ainsi que du lien de connexité entre les prestations alléguées et la contre-prestation dont il est question ici il y a lieu d'observer ce qui suit.

#### **E. 6.7.1.1**

Il convient premièrement de rappeler que le principe de la libre appréciation des preuves est désormais applicable aux litiges en matière de TVA (cf. consid. 3.1.2 et 5.4 ci-avant). Cela étant, la preuve offerte doit néanmoins être à même d'emporter la conviction de l'autorité

(cf. consid. 6.2.2 ci-avant. A cet égard, et il sera en outre également rappelé que bien que l'assouplissement des exigences en matière de preuve prévu par la nouvelle LTVA ne dispense pas l'assujetti des incombances relatives à la conservation de documents écrits requises par d'autres dispositions légales, aucune incombance de nature légale n'existe vis-à-vis des douanes suisses lorsqu'il apparaît clairement que l'opération a intégralement été réalisée à l'étranger.

#### **E. 6.7.1.2**

Ainsi, le Tribunal, appréciant librement les preuves à sa disposition, constate que la facture du 14 juin 2012 est à même d'emporter sa conviction que celle-ci concerne les contre-prestations dont il est question ici. En effet, le nom de son destinataire correspond au nom mentionné dans les libellés comptables ayant fait l'objet de la reprise d'impôt querellée. De surcroît, le montant de la facture, une fois converti en francs au taux moyen pour l'année 2012, correspond à peu de choses près à la somme des montants encaissés, la différence n'étant pas de nature à remettre en cause l'adéquation entre ce document et les contre-prestations ici en cause.

#### **E. 6.7.1.3**

En outre, bien qu'il ne soit pas possible de déterminer le nombre exact ainsi que la valeur totale des biens mentionnés dans les différentes pièces du dossier, il ressort clairement de ces dernières que des haut-parleurs ont été acheminés entre la Tchéquie et les Etats-Unis. De plus, l'analyse de l'ensemble du dossier révèle que le modèle économique de la recourante consiste à faire produire ses modèles de haut-parleurs en Tchéquie et que ces derniers sont également expédiés à leur destination finale depuis ce pays. Finalement, il n'existe aucun indice permettant de penser que cette marchandise puisse avoir fait l'objet d'une opération en Suisse.

#### **E. 6.7.1.4**

En revanche, eu égard aux marchandises prétendument acquises en Asie puis livrées aux Etats Unis, le Tribunal constate qu'il est impossible, sur la base des documents en sa possession de déterminer quels biens sont concernés par cette allégation. Dans ce contexte, il n'est peut-être pas inutile de rappeler que lorsque l'autorité de recours reste dans l'incertitude après avoir procédé aux investigations requises, elle applique les règles sur la répartition du fardeau de la preuve. Dans ce cadre et à défaut de disposition spéciale, le juge s'inspire de l'art. 8 CC, 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.

#### **E. 6.7.1.5**

Dès lors, et conformément au principe de liberté de la preuve désormais consacré par l'art. 81 al. 3 LTVA et applicable en matière de preuve d'opération intégralement réalisées à l'étranger (cf. consid.3.1.2 et 5.4 ci-avant), la Cour de céans constate que les documents apportés par la recourante permettent d'établir avec un degré de certitude suffisant que la prestation et la contre-prestation sont en adéquation et que seule la vente des haut-parleurs ici en cause, dont la valeur s'élève à Fr. 120'000.-, constitue une opération intégralement réalisée à l'étranger. Il convient donc d'annuler partiellement les reprises fiscales querellées à hauteur de Fr. 8'888.90.

#### **E. 6.7.2**

S'agissant ensuite des opérations d'exportation alléguées, il ressort de l'analyse des pièces du dossier que la recourante n'a fourni aucun document douanier propre à établir la réalité desdites opérations d'exportation. Concernant les exigences de preuve en matière d'exportation, le Tribunal renvoie les parties au considérant 6.1.3 ci-avant. Ce dernier pouvant être repris mutatis mutandis ici. Dans ces circonstances, le recours doit être partiellement rejeté sur ce point et le solde de la somme des trois reprises d'impôt litigieuses, soit, Fr. 4'284.30 doit être maintenue.

## **E. 6.8**

S'agissant de la contre-prestation dite « P.\_\_\_\_\_, San Diego », il ressort du dossier que la relation contractuelle qui la sous-tend concernerait uniquement des opérations exonérées par suite d'exportation.

### **E. 6.8.1**

La Cour de céans, conformément au principe de liberté de la preuve (cf. consid. 3.1.2 ci-avant), constate en premier lieu que les pièces du dossier permettent d'établir clairement le lien de connexité entre les contre-prestations dont il est question ici et les prétendues prestations y relatives. En effet, toutes les pièces apportées dans le cadre de la présente procédure concernent manifestement la relation contractuelle alléguée entre la recourante et l'entité « P.\_\_\_\_\_ » (dite [...]) aux Etats-Unis. Il sied en outre de constater que ce lien de connexité n'est par ailleurs aucunement remis en cause par les parties au présent litige.

### **E. 6.8.2**

Concernant ensuite les prétendues exportations, le Tribunal relève ce qui suit. Certes, malgré l'absence de documents douaniers suisses, l'examen des différents moyens documents offerts révèle que des marchandises ont été expédiées aux Etats-Unis depuis la Suisse. Cela dit, eu égard aux exigences de preuve en matière d'exportation, ces derniers ne sont néanmoins pas suffisants. S'agissant des exigences de preuve en matière d'exportation, le Tribunal renvoie les parties au considérant 6.1.3 ci-avant, ce dernier pouvant être repris mutatis mutandis ici. Il en découle que les opérations ici en cause doivent être considérées comme imposables sur le territoire suisse. Le Tribunal constate ainsi que le recours doit être rejeté sur ce point. La reprise fiscale de Fr. 1'462.30 doit ainsi être confirmée.

## **E. 6.9**

Il ressort de l'analyse du dossier que la contre-prestation dite « Q.\_\_\_\_\_ », se rapporterait uniquement à des opérations réalisées à l'étranger, hors du champ d'application de la LTVA (vente de haut-parleurs). Le Tribunal constate en outre que dite contre-prestation concernerait une relation d'affaire entre l'entité N.\_\_\_\_\_. à Taïwan et la recourante.

### **E. 6.9.1**

L'analyse du lien de connexité entre les contre-prestations en cause et les prétendues prestations effectuées en faveur de l'entité N.\_\_\_\_\_ à Taïwan appelle encore les mêmes considérations que celles exposées au considérant 6.4.1.1 ci-avant. Les parties y sont donc renvoyées, celui-ci pouvant ici être repris mutatis mutandis. A cet égard, le Tribunal rappelle qu'il n'est en premier lieu pas nécessaire que la contre-prestation soit exclusivement apportée par le destinataire de la prestation. Cela dit, il est néanmoins indispensable que la prestation et la contre-prestation soient en adéquation l'une avec l'autre (cf. consid. 5.1.2 ci-avant). Or, tel est manifestement le cas. En effet, toutes les pièces apportées dans le cadre de la présente procédure concernent la relation contractuelle alléguée et concordent entre

elles. Il sied en outre de constater que le lien de connexité dont il est question ici n'est aucunement remis en cause par les parties au présent litige. Dans ces conditions, force est de constater que les prestations alléguées sont en parfaite connexité avec la contre-prestation ici analysée.

### **E. 6.9.2**

S'agissant ensuite des opérations prétendument réalisées à l'étranger, l'analyse de l'ensemble du dossier démontre que les haut-parleurs produits par la recourante sont fabriqués en Tchéquie et que le client est en général en charge d'en organiser la livraison. Il ressort ensuite de l'examen des documents apportés en relation avec la contre-prestation effectuée dans le cadre de la relation contractuelle dont il est question ici, que des haut-parleurs sont expédiés de Tchéquie à Taïwan et que cette livraison est adressés à l'entité N.\_\_\_\_\_. De surcroît, il n'existe aucun indice permettant de penser que cette marchandise puisse avoir fait l'objet d'une opération en Suisse.

### **E. 6.9.3**

Ainsi, et conformément au principe de liberté de la preuve désormais consacré par l'art. 81 al. 3 LTVA et applicable en matière de preuve d'opération intégralement réalisées à l'étranger (cf. consid.3.1.2 et 5.4 ci-avant), la Cour constate que les pièces apportées par la recourante sont à même d'emporter la conviction du Tribunal et que la contre-prestation dite « Q.\_\_\_\_\_ » concerne uniquement des opérations réalisées à l'étranger, hors du champ d'application de la LTVA. Il convient dès lors d'admettre le recours sur ce point et d'annuler la reprise fiscale de Fr. 8'413.85 relative aux opérations intégralement réalisées à l'étranger.

### **E. 6.10**

Il ressort finalement du dossier que la contre-prestation dite « R.\_\_\_\_\_ », concernerait la relation d'affaires entre la recourante et l'entité chinoise « S.\_\_\_\_\_ ». Cette relation concernerait uniquement des opérations TVA sous la forme d'opérations réalisées à l'étranger, hors du champ d'application de la LTVA, quand bien même celles-ci porteraient tant sur la livraison de haut-parleurs que d'autre matériel audio et de câbles. L'étude du lien de connexité entre la contre-prestation objet de la présente analyse et les prétendues prestations y relatives appelle encore les mêmes considérations que celles exposées au considérant 6.4.1.1 ci-avant. Les parties y sont donc renvoyées, celui-ci pouvant être repris mutatis mutandis ici.

#### **E. 6.10.1**

Ainsi, bien qu'il ne soit pas nécessaire que la contre-prestation soit exclusivement apportée par le destinataire de la prestation, il est néanmoins indispensable que la prestation et la contre-prestation soient en adéquation l'une avec l'autre (cf. consid. 5.1.2 ci-avant). Or, tel est manifestement le cas. En effet, malgré le fait que les pièces du dossier révèlent qu'une paire de haut-parleurs est directement expédiée depuis la Tchéquie vers la Chine et que l'on retrouve la mention [...] dans la lettre de transport aérien établie par DHL et concernant cet envoi de marchandise, le Tribunal constate qu'il existe une différence de Fr. 1'545.- entre le montant de la contre-prestation ici en cause et celui des prétendues prestations. Cette différence étant substantielle, elle est de nature à faire douter de l'existence d'un lien économique étroit entre la prestation et la contre-prestation. Le Tribunal s'étonne en outre que la recourante ait reçu la contre-prestation avant même d'avoir facturé les prestations alléguées.

### **E. 6.10.2**

Ainsi, après une libre appréciation des preuves en sa possession le Tribunal reste dans l'incertitude. Quant aux conséquences de cette constatation, les parties sont renvoyées au considérant 6.4.1.3 ci-avant, ce dernier pouvant être repris mutatis mutandis ici. Les considérations qui précèdent conduisent ainsi la Cour de céans à constater qu'il ne peut être admis que les prestations alléguées et la contre-prestation dont il est question ici soient en adéquation l'une avec l'autre. Dans ces circonstances, il n'est pas besoin de se prononcer sur la problématique de réalisation à l'étranger des opérations alléguées (cf. consid. 6.4.2 ci-avant). Il est en effet impossible de déterminer quelles sortes d'opérations sont concernées par la contre-prestation dont il est question ici. C'est donc à tort que l'AFC affirme dans sa réponse que les documents produits dans le cadre de la présente procédure sont à même d'emporter la conviction que l'opération alléguée constitue une opération localisée à l'étranger. Bien au contraire, il découle de ce qui précède que le recours doit être rejeté sur ce point. La reprise fiscale de Fr. 7'046.30 doit ainsi être confirmée.

### **E. 7**

En résumé, le recours est partiellement admis dans le sens suivant :

#### **E. 7.1**

Premièrement, les reprises d'impôts ci-après mentionnées doivent être réduites dans les proportions qui suivent. Le Tribunal constatant que les contre-prestations en cause correspondent en partie à des opérations intégralement réalisées à l'étranger, hors du champ d'application au sens technique de la LTVA (vente de haut-parleurs) (cf. consid. 6.2, 6.3 et 6.7 ci-avant). - « F.\_\_\_\_\_, Italia » Fr. 1'111.85. - « G.\_\_\_\_\_, Wien » Fr. 200.00 - « O.\_\_\_\_\_, New-York » (trois contre-prestations) Fr. 4'284.30

#### **E. 7.2**

Deuxièmement, la reprise d'impôt de Fr. 1'462.30 relative à la contre-prestation dite « P.\_\_\_\_\_, San Diego » est confirmée. Le Tribunal constate qu'il ne peut être retenu que cette contre-prestation concerne des opérations exonérées par suite d'exportation. Le grief apparaît mal fondé, de sorte que le recours doit être écarté sur ce plan-là (cf. consid. 6.8 ci-avant).

#### **E. 7.3**

Ensuite, la reprise d'impôt de Fr. 8'413.85 afférant à la contre-prestation dite « Q.\_\_\_\_\_ » est intégralement annulée. Le Tribunal constate que cette dernière concerne uniquement des opérations réalisées à l'étranger, hors du champ d'application de la LTVA. Le recours est donc admis sur ce point (cf. consid. 6.9 ci-avant).

#### **E. 7.4**

Finalement, les reprises d'impôts suivantes doivent être intégralement confirmées. L'adéquation entre les prestations alléguées et les contre-prestations en cause faisant défaut, il est impossible de déterminer quelles opérations sont concernées par ces dernières et à fortiori si elles constituent des opérations TVA sous la forme d'opérations réalisées à l'étranger, hors du champ d'application de la LTVA et sous la forme d'opérations exonérées par suite d'exportation (cf. consid. 6.1, 6.4 à 6.6 et 6.10 ci-avant): - « D.\_\_\_\_\_, Moscow » Fr. 11'333.90 - « H.\_\_\_\_\_, Tortola » Fr. 7'260.00 - « I.\_\_\_\_\_, Tortola » Fr. 9'629.65 - « K.\_\_\_\_\_, Tokyo » Fr. 4'459.25 - « M.\_\_\_\_\_, New Zeland » Fr. 14'488.90 - « R.\_\_\_\_\_ » Fr. 7'046.30 Il découle de ce qui précède que le montant total de la reprise

d'impôt s'élève à Fr. 69'690.30.

## **E. 8**

Les considérants qui précèdent conduisent le Tribunal administratif fédéral à admettre partiellement le recours. Selon l'art. 63 al. 1 PA, les frais de procédure comprenant l'émolument d'arrêté, les émoluments de chancellerie et les débours sont mis, dans le dispositif, à la charge de la partie qui succombe (1re phrase) ; si celle-ci n'est déboutée que partiellement, ces frais sont réduits (2e phrase). Conformément à l'art. 64 al. 1 PA, l'autorité de recours peut allouer, d'office ou sur requête, à la partie ayant entièrement ou partiellement gain de cause une indemnité pour les frais indispensables et relativement élevés qui lui ont été occasionnés (cf. ég. art. 7 ss du règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral [FITAF, RS 173.320.2]). Pour déterminer dans quelle mesure la recourante a eu gain de cause, respectivement a succombé, il s'agit principalement d'apprécier le succès de ses conclusions à l'aune de leurs effets sur la décision entreprise (cf. ATF 123 V 156 consid. 3c et 123 V 159 consid. 4b ; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-5586/2012 du 19 novembre 2012). En l'occurrence, vu l'issue de la cause, les frais de procédure, de Fr. 3'300.-, sont mis à la charge de la recourante à hauteur de Fr. 2'700.-, en application de l'art. 63 al. 1 PA et des art. 1 ss FITAF, le solde étant laissé à la charge de l'Etat (art. 63 al. 2 PA). L'autorité de recours impute, dans le dispositif, l'avance de frais déjà versée par la recourante, le solde de Fr. 600.- lui étant restitué dès que le présent arrêt sera devenu définitif et exécutoire, à charge pour elle de communiquer un numéro de compte bancaire ou postal sur lequel ce montant pourra lui être versé. En raison du gain partiel du procès, la recourante a également droit à des dépens réduits, de Fr. 4'000.-, à la charge de l'autorité inférieure (art. 7 al. 2 FITAF). Aucune indemnité à titre de dépens n'est allouée à cette dernière (art. 7 al. 3 FITAF). (Le dispositif de l'arrêt se trouve à la page suivante.)

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