

BVGer A-6691/2012 vom 23. Juli 2014

Bundesverwaltungsgericht, 2014-07-23, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-6691_2012

FR: TAF A-6691/2012 du 23 juillet 2014

IT: TAF A-6691/2012 del 23 luglio 2014

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

E. 1.2

Concernant la compétence fonctionnelle du Tribunal de céans et le traitement de la cause, il sied d'observer ce qui suit.

E. 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 8 août 2012. Elle a qualifié cet acte de décision et a indiqué que la recourante bénéficiait de trente jours pour formuler une réclamation. Celle-ci a ainsi contesté la décision par courrier du 13 septembre 2012. L'acte attaqué a été rendu sur cette base le 10 décembre 2012 et l'AFC l'a qualifié de décision sur réclamation. Selon la jurisprudence du Tribunal administratif fédéral, une notification d'estimation, en tant que telle, ne constitue pas une décision. En temps normal, le procédé utilisé par l'AFC n'est donc pas conforme à la LTVA (cf. arrêt du TAF A-707/2013 du 25 juillet 2013 consid. 4 [confirmé par l'ATF 140 II 202]). Il s'ensuit que le courrier de la recourante du 30 janvier 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) et, partant, on ne saurait qualifier de "décision sur réclamation" la décision de l'AFC du 10 décembre 2012. Il en résulte que la compétence fonctionnelle du Tribunal de céans n'est en principe pas donnée.

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

E. 1.2.3

Le Tribunal administratif fédéral statue lui-même sur l'affaire ou exceptionnellement la renvoie avec des instructions impératives à l'autorité inférieure (art. 61 al. 1 PA). Le renvoi a pour conséquence l'annulation de la décision attaquée. L'autorité de recours a le pouvoir ou l'obligation de renvoyer la cause à l'autorité inférieure avec des instructions impératives. Ces instructions doivent être incluses dans le dispositif - directement ou avec renvoi aux considérants ("dans le sens des considérants") - pour disposer d'un caractère impératif (cf. ATF 120 V 233 consid. 1a). Les conditions du renvoi à l'autorité inférieure, qui représente un cas exceptionnel, n'ont été précisées ni dans la loi, ni dans les matériaux à disposition (cf. Message du Conseil fédéral à l'Assemblée fédérale concernant l'extension de la juridiction administrative fédérale, FF 1965 II 1348 ss., p. 1372). Le choix de la forme de la décision est laissé à l'appréciation de l'autorité de recours (cf. ATF 131 V 407 consid. 2.1.1; arrêts du TAF A-1819/2011 du 29 août 2011 consid. 6; A-1898/2009 du 26 août 2010 consid. 9.1). Une décision de renvoi se justifie quand il s'agit d'examiner des faits nouveaux ou de procéder de manière complète à l'administration des preuves (cf. arrêt du TAF A-4677/2010 du 12 mai 2011 consid. 1.3; André Moser et Al., *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, 2ème éd., Bâle 2013, op. cit, ch. 3.194). S'il apparaît que l'autorité inférieure a procédé à une constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents, il convient en règle générale de lui renvoyer la cause (art. 61 al. 1 PA; cf. René Rhinow et Al., *Öffentliches Prozessrecht*, 2ème éd., Bâle 2010, n. marg. 1597 et 1679).

E. 1.2.4

Dans la présente cause, il appartiendra au Tribunal de céans d'examiner tout d'abord les questions relatives à l'administration des preuves (cf. consid. 2 ci-dessous). Puis, il sera question d'aborder la problématique du lieu de la livraison de biens et de la prestation de services (cf. consid. 3 ci-dessous) avant d'analyser la problématique du renvoi d'un recours porté devant le Tribunal à l'autorité inférieure (cf. consid. 4 ci-dessous). Enfin, il y aura lieu de rappeler l'importance que revêt la facturation en matière de TVA (cf. consid. 5 ci-dessous).

E. 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.,

op. cit., ch. 2.149; Ulrich Häfelin et Al., Allgemeines Verwaltungsrecht, 6e éd., Zurich 2010, ch. 1758 ss).

E. 2.2

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 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). 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 l'art. 29 al. 2 Cst. (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 preuve 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).

E. 2.3

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, 3e 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 souvent de vérifier les faits établis par l'autorité inférieure (cf. arrêts du TAF A-606/2012 du 24 janvier 2013 consid. 1.5.2 et A-1933/2011 du 29 mai 2012 consid. 3.2; Pascal Mollard, in: Oberson/Hinny [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, 3e éd., Berne 2011, p. 820; Rhinow et Al., op. cit., n. marg. 294a). 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 preuves 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 précité consid. 2.3). En d'autres termes, l'AFC doit expliquer, dans sa décision, les raisons pour lesquelles elle procède de la sorte. Ainsi, s'agissant de la déclaration d'un réclamant, elle ne peut pas/plus l'écarter d'emblée, sans fournir aucune explication. La décision de renoncer à de plus amples mesures d'instruction est également admissible s'il apparaît au Tribunal de céans que les nouveaux éléments seraient de toute façon impropre à entamer la conviction qu'il s'est forgé sur la base de pièces écrites ayant une haute valeur probatoire (cf. ATF 133 II 384 consid. 4.2.3 et les références citées; arrêts du TAF A-606/2012 du 24 janvier 2013 consid. 1.5.3; A-163/2011 du 1er mai 2012 consid. 2.3; A-1604/2006 du 4 mars 2010 consid. 2.4 et les références citées ; Moser et Al., op. cit., ch. 3.144). Par ailleurs, on mentionnera également le fait que les pièces établies après coup ont, sur le plan fiscal, une valeur probante quasi nulle (cf. arrêts du Tribunal fédéral 2C_614/2007 du 17 mars 2008 consid. 3.4; 2C_470/270 du 19 février 2008 consid. 3.4; ATF F133 IV 153 consid. 7.2 et 7.4 in fine; cf. également arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1373/2006 du 16 novembre 2007 consid. 3.4).

E. 3.1

S'agissant du devoir de collaborer à l'établissement des faits (devoir de collaborer sur le plan matériel), l'art. 13 PA est applicable. Le recourant doit ainsi renseigner le juge 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; 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. [éd.], *Kommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren [VwVG]*, Zurich/St Gall 2008, ch. 26 ad art. 13). Ainsi, elle ne saurait exiger que l'administré lui fournisse de lui-même les renseignements et preuves adéquats, mais doit au contraire indiquer les faits qu'elle considère comme pertinents et les moyens de preuve qu'elle attend (art. 12 PA). C'est en effet l'autorité qui a la charge d'instruire la cause et, partant, de définir les moyens de preuve nécessaires à l'établissement des faits. Il lui appartient en conséquence de juger s'il y a lieu de requérir la collaboration de l'administré, ainsi que du moment et de la forme de celle-ci. Lorsque tel est le cas, l'autorité impartit en principe un délai à l'intéressé pour qu'il s'exécute et l'avertit des conséquences d'un défaut de collaboration (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; Grisel, op. cit., n. marg. 252 ss, 376, 614 s. et 665). Par ailleurs, le devoir de l'administré de collaborer à l'établissement des faits ne concerne pas seulement ceux pour lesquels il a le fardeau de la preuve, mais également ceux pour lesquels l'autorité supporte cette charge (cf. notamment arrêt du TF 2A.242/2005 du 17 mars 2006 consid. 4).

E. 3.2

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). Enfin, 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 consid. 2.3.1; A 1344/2011 et A-3285/2011 du 26 septembre 2011 consid. 3.1).

E. 4.1

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 s.; Rhinow et al., *op. cit.*, n. marg. 996 ss; Thierry Tanquerel, *Manuel de droit administratif*, Genève/Zurich/Bâle 2010, n. marg. 1563). En droit fiscal, il en découle que l'autorité supporte le fardeau de la preuve des faits qui fondent ou accroissent la créance fiscale, alors que l'assujetti supporte celui des faits qui la suppriment ou la réduisent (cf. arrêt du TF 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 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 réf. cit. 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).

E. 4.2.1

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 réf. cit.; Grisel, *op. cit.*, n. marg. 174 ss, 177 ss et 296). Cependant, il existe en pratique une certaine connexité entre ces différentes notions.

E. 4.2.2

Ainsi, dans la mesure où pour établir l'état de fait, l'autorité fiscale est dépendante de la collaboration de l'administré, le refus, par celui-ci, de fournir des renseignements ou des moyens de preuve requis peut conduire à un "état de nécessité en matière de preuve" (Beweisnot), c'est-à-dire à une impossibilité, pour l'autorité, d'établir les faits pertinents. Dans une telle hypothèse, la violation du devoir de collaborer peut être prise en compte au stade de la libre appréciation des preuves (cf. art. 19 PA et renvoi à l'art. 40 de la loi fédérale du 4 décembre 1947 de procédure civile fédérale [PCF, RS 273]) ou conduire à un 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. 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 (cf. arrêts du TF 2C_569/2012 du 6 décembre 2012 consid. 4 et 2C_623/2007 du 15 août 2008 consid. 3.2; arrêts du TAF A-629/2010 du 29 avril 2011 consid. 3.3 ss.; Grisel, op. cit., n. marg. 199 et réf. cit.).

E. 4.2.3

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 réf. cit.; 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. 2.1.1; A-4216/2007 et A-4230/2007 du 24 juillet 2009 consid. 3.2.2; Grisel, op. cit., n. marg. 800).

E. 4.2.4

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 au dit administré un devoir d'auto-déclaration. De même, le degré de preuve requis se limitera à la vraisemblance prépondérante s'agissant de faits pour lesquels l'administré ne peut apporter de preuve absolue (cf. Grisel, op. cit., n. marg. 195, 200 et 348 ss). Attendu enfin que l'application des règles sur le fardeau de la preuve n'intervient qu'après que l'autorité a procédé à une véritable instruction et mis tous les moyens en oeuvre 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).

E. 5.1

Il convient, en matière de TVA, de relever l'importance déterminante que revêt la facturation. Selon un principe admis, elle constitue un indice important, voire une

présomption, qu'une opération TVA a eu lieu et qu'elle a été effectuée par l'auteur de la facture, agissant en principe en son propre nom (cf. ATF 131 II 185 consid. 3.3 et 5; arrêts du TF 2C_309/2009 et 2C_310/2009 du 1er février 2010 consid. 6.7; 2C_285/2008 du 29 août 2008 consid. 3.2; arrêts du TAF A-1107/2008 et A-1108/2008 du 15 juin 2010 consid. 2.2; A-1612/2006 et A-1613/2006 du 9 juillet 2009 consid. 5.2; Mollard et Al., op. cit., ch. 459 p. 144). En outre, et suivant la « théorie des stades », la facture crée un stade distinct dans la chaîne des opérations TVA, son rôle dépassant donc celui du simple titre (cf. arrêt du TF 2C_612/2007 du 7 avril 2008 consid. 6.5; arrêt du TAF A-502/2007 du 26 mai 2008 consid. 2.2 [confirmé par l'arrêt du TF 2C_480/2008 du 13 octobre 2009]; Pascal Mollard, La TVA : vers une théorie du chaos?, in : Festschrift SRK - Mélanges CRC [Mélanges CRC], p. 68 ss.).

E. 5.2

Les prestations sont en principe attribuées à celui qui, vis-à-vis de l'extérieur, en apparaissant comme prestataire, agit en son propre nom (cf. arrêts du TAF A-1989/2011 du 4 janvier 2012 consid. 2.2.4; A-5747/2008 du 17 mars 2011 consid. 2.4.2; A-4011/2010 du 18 janvier 2011 consid. 2.2.4 et les réf. cit.; Ralf Imstepf, Die Zuordnung von Leistungen gemäss Art. 20 des neuen MWSTG, in: Archives de droit fiscal suisse [ASA] 78 757, p. 761 ss.; Mollard et Al., op. cit., p. 148, ch 472 ss.). La question déterminante est de se demander comment la prestation offerte apparaît pour le public de manière générale, autrement dit, comment elle est objectivement perçue par un tiers neutre (cf. arrêts du TAF A-5747/2008 du 17 mars 2011 consid. 2.4.1; A-1382/2006 et A-1383/2006 du 19 juillet 2007 consid. 3.4.2 [confirmé par l'arrêt du TF 2C_518/2007 et 2C_519/2007 du 11 mars 2008, in: ASA 77 567]). Par ailleurs, pour déterminer l'existence, ainsi que l'étendue d'une prestation soumise à la TVA, il s'agit de considérer les choses d'un point de vue économique. Les rapports de droit privé qui peuvent être à la base des prestations ont en principe seulement une valeur d'indices et ne peuvent à eux seuls justifier une qualification fiscale ayant valeur décisive (cf. arrêt du TF 2A.202/2004 du 28 avril 2005 consid. 5.1 et les réf. cit.; arrêts du TAF A-1107/2008 et A-1108/2008 du 15 juin 2010 consid. 2.3.1; A-1524/2006 du 28 janvier 2008 consid. 2.3.2).

E. 6.1

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 imposables. Conformément à l'art. 23 al. 2 LTVA, les livraisons de biens et les prestations de services effectuées sur le territoire suisse peuvent dans certains cas être exonérées de l'impôt, avec droit à la déduction de l'impôt préalable.

E. 6.2

En ce qui concerne l'exportation de biens, il y a livraison d'un bien au sens de l'art. 3 let. d LTVA lorsque le pouvoir de disposer économiquement d'un bien est accordé à une personne en son propre nom, lorsqu'un bien sur lequel des travaux ont été effectués est remis, même si ce bien n'a pas été modifié, mais simplement examiné, étalonné, réglé, contrôlé dans son fonctionnement ou traité d'une autre manière, ou lorsqu'un bien est mis à la disposition d'un tiers à des fins d'usage ou de jouissance (cf. arrêts du TAF A-6743/2009 du 3 mai 2010 consid. 2.2.1; A-1612/2006 et A-1613/2006 du 9 juillet 2009 consid. 2.2; A-502/2007 du 26 mai 2008 consid. 2.1). Aux termes de l'art. 23 al. 3 LTVA, il y a exportation directe de biens lorsque le bien faisant l'objet de la livraison est exporté à

l'étranger, dans un entrepôt douanier ouvert ou dans un dépôt franc sous douane sans avoir été employé sur le territoire suisse. Lorsqu'il y a opération en chaîne, l'exportation directe s'étend à tous les fournisseurs intervenant dans l'opération (cf. Mollard et Al., op. cit., p. 1119, n. 128; Alois Camenzind et Al., Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], Berne 2012, p. 522 n. 1416 ss.; Baumgartner et Al., Vom alten zum neuen Mehrwertsteuergesetz - Einführung in die neue Mehrwertsteuerordnung, Langenthal 2010, p. 163, ch. 4, n. 165; Regine Schluckebier, MWSTG Kommentar, ad art. 23 n. 3 ss.). Par ailleurs, le bien faisant l'objet de la livraison peut être façonné ou transformé avant son exportation par des mandataires de l'acquéreur non assujéti. Une exportation directe de biens est exonérée de l'impôt (art. 23 al. 2 ch. LTVA). 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 de bien 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 de moyens de preuves 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, des documents écrits existent forcément, étant donné qu'une exportation est soumise au droit douanier (cf. art. 61 LD). Si l'assujéti ne les produit pas, il s'agit d'examiner l'influence de ce refus sur l'appréciation des preuves, dès lors qu'on se trouve alors en présence d'un refus de collaborer (cf. consid. 6; Message du Conseil fédéral sur la simplification de la TVA, FF 2008 6395). En particulier, la question se pose de savoir si le degré de preuve devient plus élevé ou s'il faut procéder au renversement du fardeau de la preuve quand l'assujéti ne produit pas des 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. consid. 6).

E. 6.3

Pour les prestations de services, le système mis en place par l'art. 8 LTVA diffère aussi 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). L'art. 8 al. 1 LTVA traite 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. Quant à la preuve, il faut procéder à la même distinction que ci-dessus entre l'aLTVA et la LTVA (cf. consid. 6.2). L'appréciation des preuves ne dépend pas de moyens de preuves précis. En principe, l'ensemble des moyens de preuve sont admissibles. En particulier, la question se pose de savoir une fois de plus 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 des documents écrits qui doivent exister. La rigueur de la preuve du lieu d'une prestation de service reste élevée dans la mesure où le fardeau de la preuve repose sur l'assujetti. De même, elle reste importante s'il est seulement allégué, sans autre forme de confirmation écrite, que le lieu de la prestation est à l'étranger.

E. 7.1

En l'espèce, il s'agit d'analyser les preuves à disposition concernant la vente puis l'exportation des 150 montres, afin de déterminer si le Tribunal de céans est en mesure de juger le présent cas sur la base du dossier (cf. consid. 7.2). Puis, cette même question sera abordée en lien avec le lieu de la prestation de services en ce qui concerne le projet E._____ (cf. consid. 7.3). 7.2.1 Avant tout autre débat, il sied d'examiner les preuves à disposition, afin d'établir ou de rejeter la réalité de l'exportation des 150 montres, tant il est difficile d'établir avec précision les faits. En effet, si le compte 3211 "Ventes montres et accessoires D._____" de la recourante fait bien état d'une vente de 150 montres, le numéro qui s'y réfère (2010-090) ne correspond pas aux numéros des bons de commande du 22 avril 2010 établis par Y._____, ainsi qu'aux bulletins de livraison du 17 juillet 2010, établis par Z._____ (2010-085 et 2010-86). De plus, le montant inscrit au compte 3211 (CHF 987'000.- au total) ne correspond pas aux montants figurant dans les bons de commande établis par Y._____ et les factures de Z._____ (USD 1'400'000.-). Il pourrait toutefois correspondre au montant effectivement payé selon la facture 2010-085-1 du 17 juillet 2010, soit USD 1'050'000.-, sans qu'on puisse pourtant l'affirmer avec certitude. Enfin, les documents douaniers font état de 140 montres alors que 150 montres ont été vendues. Enfin, ces mêmes documents mentionnent 100 montres avec mouvement automatique, alors que seulement 90 mouvements automatiques figurent sur les bons de commande mentionnés ci-dessus. Certes, ces éléments seraient propres à renforcer la thèse de l'AFC concluant à nier l'exportation des mouvements. Cependant, on ne saurait en déduire sans autre que la recourante n'a pas exporté les 150 montres. Tout d'abord, rien dans le dossier ne laisse accrédi-ter la thèse de l'AFC. En effet, cette dernière admet une livraison entre la recourante et Y._____ sans disposer de preuves et se refuse à admettre la possibilité d'une telle livraison entre la recourante et Z._____, passant par Y._____, alors qu'elle possède la preuve qu'une livraison a bien eu lieu entre Y._____ et Z._____. Une première considération factuelle et d'ordre économique conduit au rejet de la thèse de l'autorité inférieure, dans la mesure où l'AFC ne fait qu'extrapoler une conclusion à partir d'une absence d'éléments, sans s'appuyer sur des documents pouvant prouver l'existence d'une livraison de montres entre la recourante et Y._____. Ensuite, l'AFC se méprend lorsqu'elle déduit de ces incohérences l'absence d'une exportation. Là encore, aucun élément versé au dossier ne permet d'établir cette déduction. A l'inverse, on ne saurait tirer de ces anomalies une absence d'exportation, tant il s'agit avant tout d'examiner l'ensemble des hypothèses pouvant conduire à l'exportation d'un bien, dont notamment l'exportation directe. En effet, malgré un état de fait pouvant suggérer une telle exportation, l'AFC n'examine pas cette hypothèse, ni ne la réfute. A aucun moment, l'AFC

n'a analysé, ni même écarté l'hypothèse d'une exportation directe au sens de l'art. 23 al. 3 LTVA, alors qu'une telle analyse s'imposait. Enfin, quant à l'importance des arguments portant sur l'analyse des comptes, on rappellera que l'appréciation économique est déterminante par rapport au poids de la comptabilité, de sorte que les écritures comptables ne sont elles seules pas décisives du point de vue du droit de la TVA, car elles n'ont qu'une valeur de présomption (cf. arrêts du TAF A-720/2013 du 31 janvier 2014 consid. 3.5; A-1601/2006 du 4 mars 2010 consid. 3.2.2; A-680/2007 du 8 juin 2009 consid. 2.3.2). Au vu de ce qui vient d'être exposé, il convient d'examiner s'il faut renvoyer exceptionnellement la cause à l'autorité inférieure avec des instructions impératives (art. 61 al. 1 PA). 7.2.2 A cet égard, il sied d'observer que, d'une part, l'AFC n'a pas cherché à établir le rôle réel de Y._____, puisqu'elle ne s'est pas basée sur des éléments concrets pour parvenir au résultat figurant dans la décision attaquée. Force est de constater qu'elle a mal établi les faits, puisqu'elle n'a pas réellement recherché les éléments permettant d'établir une éventuelle livraison entre la recourante et Y._____. En particulier, la Cour a constaté plus haut de nombreuses incertitudes qui ne lui permettent pas de se déterminer si les 150 montres qui figurent au compte de la recourante sont bien celles qui sont mentionnées sur les documents douaniers de Y._____. De plus, elle ne connaît pas l'état des montres, ni ne possède de descriptif de ces dernières suite à leur fabrication et avant leur livraison à Y._____. Cette preuve permettrait de constater s'il y eu emploi ou modification des montres et, de ce fait, de déterminer s'il s'agit d'un cas d'exportation directe ou non. Comme cela a été dit précédemment, l'AFC se doit, en vertu des art. 113 al. 3 et 81 LTVA ainsi que l'art. 12 PA, d'établir un état de fait aussi complet et exact que possible en administrant les preuves, conformément au principe de la maxime inquisitoire. D'autre part, il apparaît que l'AFC a appliqué incorrectement le droit aux faits de la cause en abordant uniquement la question de la preuve sans même mentionner la problématique de l'exportation directe. Enfin, l'administration des preuves nécessiterait que le Tribunal de céans prenne des mesures d'instruction spécifiques qui ne seraient guère envisageables à son niveau, du moins en la présente cause. Dans ces circonstances, il se justifie de renvoyer la cause à l'autorité inférieure, à charge pour elle, en tenant compte du nouveau droit relatif aux moyens de preuve (art. 81 al. 1 et al. 3 LTVA), de réexaminer l'état de fait dans le sens des considérants ci-dessus et de tirer les conséquences qui s'imposent.

E. 7.3.1

Dans un deuxième temps, il convient d'aborder la problématique relative au projet dit E._____. F._____ est un coureur automobile italien, domicilié hors de Suisse, avec lequel la recourante affirme qu'il était convenu de créer un modèle de montre spécial nommé G._____. Pour ce faire, le coureur automobile ou plus précisément, la société qui le représentait, à savoir P._____, sise à L._____, a conclu un contrat de publicité, en date du 9 septembre 2009, avec l'une des deux sociétés G._____, la partie à ce contrat n'apparaissant pas de manière claire et donnant lieu à des thèses contradictoires de l'AFC et de la recourante. Cette dernière prétend que son rôle dans ce projet, qui a d'ailleurs été abandonné par la suite, était de créer une montre E._____ avec tout ce qui permet, dans ce type d'accord, de transformer une personnalité sportive en un vecteur de vente : signature, silhouette logo, visage stylisé, etc. Elle estime en particulier que ces prestations ont été facturées à Z._____ et non à Y._____, comme le prétend l'AFC. Elle considère avoir apporté la preuve de la réalisation à l'étranger desdites prestations de services, en produisant le contrat de publicité du 9 septembre 2009 ainsi que l'accord du 10 septembre qui lui est lié. Avant tout autre débat, il sied d'examiner les preuves à disposition.

E. 7.3.2

Tout d'abord, au regard des documents figurant au dossier et dans un premier temps, il ne semble pas possible de déterminer clairement l'identité du destinataire de la prestation, ni de nier la version de la recourante. En effet, l'AFC avance qu'il n'apparaît pas clairement qui est partie au présent contrat signé avec P._____. En particulier, elle mentionne qu'il importe peu, en définitive, de savoir si le contrat en cause avait été conclu par Y._____, ou par Z._____, dans la mesure où il apparaît de toute évidence qu'aucune référence n'est faite à l'intervention de la recourante. L'AFC conclut au fait que cette dernière n'a pas établi la réalité de la réalisation à l'étranger des prestations de recherche et de développement en cause lié au projet E._____ du fait que l'identité du destinataire n'est pas connue. Ainsi, l'AFC s'appuie sur un manque de preuves pour réfuter l'exécution à l'étranger des prestations de service en cause. Or, l'autorité inférieure se doit de procéder à l'administration des preuves par tous les moyens à disposition en établissant les faits de façon complète et exacte tout en ayant recours aux différents moyens de preuve possible (cf. consid. 2.3).

E. 7.3.3

En l'occurrence, l'AFC se limite à une appréciation sommaire des faits, sans mener une appréciation juridique des preuves dans l'optique du nouveau droit (cf. consid. 2.2). En effet, il est difficile de comprendre pourquoi l'AFC se fonde ci-dessus largement sur une analyse de la comptabilité de la recourante pour examiner l'exportation des 150 montres alors qu'elle ne l'utilise en aucun cas en la présente cause, alors même que le compte 3213 fait état d'une prestation liée au projet E._____ pour le compte de Z._____. De même, elle ne cherche pas à réfuter cette preuve indiquant pourtant l'existence d'une prestation de la recourante à destination de Z._____. De plus, elle se contente de considérer que le contrat de publicité mentionné n'est pas clair, afin de ne pas procéder à son analyse. Or ce contrat et les pièces jointes révèlent quelques indices permettant de conclure que Z._____ était bien partie au présent contrat. En particulier, l'art. 17.1 du contrat dispose que "any notice required by this Agreement shall be deemed to have been properly received when delivered in person or when mailed by registered first-class mail, return receipt requested, to the address as given herein, or such addresses as may be designated from time to time during the term of this Agreement. To G._____ : Z._____". De même, le contrat est signé au nom et pour le compte de G._____ sans mention spécifique. Or le contrat lié au projet similaire H._____ mentionne clairement le nom de Y._____. Le fait que le contrat du projet E._____ ne mentionne pas clairement le nom de Y._____ sous la signature représente un nouvel indice. Enfin, un accord du 10 septembre 2009 entre Z._____ et P._____ fait suite au contrat de publicité. Il porte sur l'échange d'informations confidentielles ainsi qu'une relation de mandat entre P._____ et Z._____, afin d'exécuter le contrat de publicité principal. Force est de constater que l'AFC n'a pas considéré ces divers indices plaidant en faveur d'une prestation entre X._____ et Z._____ et qu'elle n'a même pas cherché à les réfuter.

E. 8

Comme cela a déjà été dit, l'AFC se doit, en vertu des art. 113 al. 3 et 81 LTVA ainsi que l'art. 12 PA, d'établir un état de fait aussi complet et exact que possible en administrant les preuves, conformément au principe de la maxime inquisitoire. De même, elle n'a pas à se limiter à des moyens de preuves précis (81 al. 3 LTVA). Or, l'AFC ne traite pas les preuves présentées, tels le compte 3213, le contrat de publicité ainsi que l'accord du 10 septembre

2009 qui lui est joint, et ne cherche pas à les réfuter en procédant à une analyse de ces dernières. En particulier, elle ne semble pas s'être occupée des indices existants permettant d'établir un lien entre le compte 3213 et le contrat de publicité ainsi que l'accord du 10 septembre 2009. Ainsi, elle n'a pas procédé à l'administration des preuves sous l'angle du nouveau droit en n'abordant pas directement et de manière argumentée la question de la preuve. À aucun moment, l'AFC n'a examiné, ni même écarté de manière convaincante et argumentée les preuves à disposition dans le dossier. Dans ces circonstances, il se justifie de renvoyer la cause à l'autorité inférieure, à charge pour elle de procéder à une constatation complète des faits en tenant compte du nouveau droit relatif aux moyens de preuve (art. 81 al. 1 et al.3 LTVA).

E. 9.1

Les considérations qui précèdent conduisent le Tribunal administratif fédéral à admettre le recours tout en annulant la décision du 10 décembre 2012 de l'autorité inférieure et lui renvoyant la cause pour une nouvelle décision. Selon l'art. 63 al. 1 PA, en règle générale, les frais de procédure sont mis à la charge de la partie qui succombe. Compte tenu de l'issue du litige pour la recourante, il n'est pas perçu de frais de procédure (art. 63 al. 1 et 2 PA). En conséquence, l'avance de frais de 4'000 francs déjà versée par la recourante lui sera restituée sur le compte bancaire qu'elle aura désigné, une fois le présent arrêt entré en force.

E. 9.2

En vertu de 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 sont occasionnés. Aux termes de l'art. 7 du Règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral (FITAF, RS 173.320.2), la partie qui obtient gain de cause a droit aux dépens pour les frais nécessaires causés par le litige. Il peut être exceptionnellement accordé des dépens à un avocat qui est organe d'une personne morale et qui agit pour elle dans la cause portée devant le Tribunal de céans. En particulier, afin d'accorder des dépens dans ce cas, il s'agit de vérifier qu'au cours de la procédure l'activité d'avocat et non la fonction d'organe de la société recourante se situe au premier plan. Le but est de déterminer si le membre de l'un des organes de la société remplit son mandat d'avocat comme un avocat tiers pourrait le faire (cf. ATF 115 Ib 197 consid. 3d/bb; arrêts du TAF B-1211/2007 du 21 novembre 2007 consid. 8.2; A-1420/2006 du 10 avril 2008 consid. 6.2; A-1648/2006 du 27 avril 2009 consid. 6.2; voir aussi Michael Beusch, in: Auer et al. [éd.], op. cit., n. 14 ad art. 64). En l'espèce, le travail a été accompli par un avocat qui était aussi administrateur de la recourante. Dans l'ensemble de la procédure, de nombreux indices permettent de conclure que l'activité d'avocat prédomine. En effet, l'ensemble des actes de procédure a été accompli par l'étude de l'avocat en question. De plus, ce dernier a assumé l'ensemble des actes de la procédure ainsi que la défense des intérêts de la recourante au même titre que l'aurait fait un avocat tiers. Ainsi, les intérêts en cause ne se distinguent pas de manière essentielle du mandat d'un avocat qui ne serait pas en même temps administrateur de la recourante. Il se justifie, eu égard à ce qui précède, de lui allouer une indemnité à titre de dépens de CHF 6'000.- (TVA comprise) à charge de l'autorité inférieure.