



CRC 2004-041

CRC 2004-042

Président : Pascal Mollard
Juges : Christine Sayegh ; Peter Spinnler
Greffière : Anne Tissot Benedetto

Décision du 20 février 2006

en la cause

X. SA, recourante, représentée par ...

contre

L'Administration fédérale des contributions, Division principale de la taxe sur la valeur ajoutée, Schwarztorstrasse 50, 3003 Berne (Réf. ...)

concernant

la taxe sur la valeur ajoutée (OTVA et LTVA) ;
exonération ; preuve de l'exportation

I. En fait :

A.– La société « X », société anonyme, ayant pour but inscrit auprès du registre du commerce du canton de A « l'exploitation d'un atelier de bijouterie, commerce de bijoux, joaillerie et pierres précieuses, création et conception de bijoux de haute gamme », est immatriculée auprès du registre de l'Administration fédérale des contributions (AFC) en qualité d'assujettie au sens de l'art. 17 al. 1 de l'ordonnance du 22 juin 1994 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (OTVA ; RO 1994 1464 et les modifications ultérieures), respectivement de l'art. 21 al. 1 de la loi fédérale du 2 septembre 1999 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (LTVA ; RS 641.20) depuis le 1^{er} janvier 1995.

B.– A l'occasion d'un contrôle fiscal effectué en date des 13 et 14 juin 2001, du 18 au 21 juin 2001, ainsi qu'en date des 25 au 29 juin 2001, l'AFC, constatant que certains chiffres d'affaires n'avaient pas été déclarés correctement, établit le décompte complémentaire n° ... du 29 juin 2001 portant sur un montant de Fr. 196'523.–, dû au titre de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA), plus intérêts moratoires à 5% dès le 30 juin 1999 (échéance moyenne), pour les périodes fiscales du 1^{er} janvier 1996 au 31 mars 2001.

C.– Par courrier du 8 octobre 2001, la société X. SA contesta la reprise fiscale précitée, estimant que la preuve de l'exportation au moyen du formulaire douanier n° 11.49 avait été clairement apportée. Elle expliqua que l'AFC faisait preuve d'un formalisme excessif en refusant de reconnaître l'exportation du fait de l'utilisation d'un formulaire adapté en principe seulement pour le trafic des voyageurs et non pour le trafic commercial, alors même qu'il permettait d'attester la réalité de l'exportation. Elle souligna enfin que si la pratique avait exclu tout autre moyen de preuve que le formulaire prescrit n° 11.030 en matière d'exportation, dans le cadre commercial, si celle-ci avait eu lieu en éludant le contrôle douanier, il s'imposait de considérer *a contrario* que d'autres moyens de preuve pouvaient être apportés pour les cas où le contrôle douanier n'avait pas été éludé. Par courrier du 8 mai 2002, l'AFC indiqua avoir compensé le décompte complémentaire précité n° ... au moyen de l'avis de crédit n° ... et avoir établi, en date du 30 avril 2002, deux nouveaux décomptes complémentaires, l'un concernant la période fiscale du 1^{er} janvier 1996 au 31 décembre 2000 régie par l'OTVA pour un montant d'impôt de Fr. 188'220.– (décompte n° ...) et l'autre portant sur la période fiscale du 1^{er} janvier au 31 mars 2001 régie par la LTVA pour un montant d'impôt de Fr. 8'405.– (décompte n° ...), rectifiant ainsi dans ce cadre le taux d'impôt de 7.5% appliqué de manière erronée par le premier décompte et appliquant le taux de 7.6% à cette période fiscale.

D.– L'AFC confirma, par deux décisions formelles rendues le 9 juillet 2002, les reprises d'impôt résultant des décomptes complémentaires n° ... et ... pour un montant de Fr. 188'220.– au titre de la TVA pour les périodes fiscales du 1^{er} janvier 1995 au 31 décembre 2000 et pour un montant de Fr. 8'405.– au titre de la TVA pour la période fiscale du 1^{er} janvier au 31 mars 2001, outre les intérêts complémentaires. Elle considéra que la société concernée n'avait pas été à même d'apporter la preuve suffisante de l'exportation des bijoux en cause, dans la mesure où elle avait recouru, malgré des instructions claires en la matière, à la procédure d'exportation applicable au seul trafic de voyageurs, c'est-à-dire expressément réservée à des ventes à des particuliers, pour des opérations ressortant du trafic commercial, c'est-à-dire de la vente à des revendeurs professionnels. Il était en outre apparu que l'identité du client débiteur enregistré dans la comptabilité de la société assujettie ne correspondait pas systématiquement avec celle du débiteur destinataire de la facture ou encore avec celle de l'exportateur mentionné sur la déclaration d'exportation 11.49 utilisée. Ces documents, même s'ils étaient authentiques, n'étaient pas exacts quant à leur contenu et ne sauraient être retenus. A l'encontre de ces deux décisions, la société X. SA déposa une réclamation en date du 6 septembre 2002, laquelle fut rejetée par deux décisions sur réclamation du 26 janvier 2004 pour les mêmes motifs que précédemment évoqués, l'une concernant le décompte complémentaire n° ... et l'autre le décompte n°

E.– Par écritures du 26 février 2004, la société X. SA (ci-après : la recourante) a interjeté recours à l'encontre des décisions sur réclamation précitées auprès de la Commission fédérale de recours en matière de contributions (ci-après : la Commission de céans ou de recours). Elle estime, au contraire de l'AFC, qu'elle doit bénéficier de l'exonération pour les ventes de bijoux litigieuses, dans la mesure où il résulte clairement des documents douaniers produits que les bijoux en cause ont bien été exportés vers l'étranger. Elle estime que l'administration fiscale fait preuve d'un formalisme excessif en les refusant pour la seule raison qu'il s'agit des formulaires appliqués en principe au trafic des voyageurs et non au trafic commercial. Quant au grief de l'administration fiscale portant sur l'absence de concordance d'identité entre les acheteurs et les exportateurs, elle souligne que, sur 67 formulaires litigieux, 46 font état d'une concordance parfaite entre l'identité de la personne inscrite sur le formulaire douanier n° 11.49 et celle figurant sur les pièces comptables. Elle conclut donc à l'annulation des décisions entreprises en leur entier.

Par réponses déposées le 30 mars 2004, l'AFC a conclu au rejet des recours dans toutes leurs conclusions, sous suite de frais.

Les autres faits seront repris, en tant que de besoin, dans la partie « En droit » de la présente décision.

II. En droit :

1.– a) Conformément à l'art. 8 al. 1 des dispositions transitoires (disp. trans.) de l'ancienne Constitution fédérale de la Confédération suisse du 29 mai 1874 en vigueur jusqu'au 31 décembre 1999 (aCst. ; RS 1, 3 et les modifications ultérieures), respectivement à l'art. 196 ch. 14 al. 1 de la nouvelle Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. ; RS 101), le Conseil fédéral était tenu d'édicter des dispositions d'exécution relatives à la TVA, qui devaient avoir effet jusqu'à l'entrée en vigueur d'une législation fédérale en la matière. Sur cette base, le Conseil fédéral a adopté l'OTVA. Le 2 septembre 1999, le parlement a accepté la LTVA. Cette dernière étant entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2001 (Arrêté du Conseil fédéral du 29 mars 2000; RO 2000 1346), l'OTVA a été abrogée à partir de cette même date. Toutefois, selon l'art. 93 al. 1 LTVA, les dispositions abrogées ainsi que leurs dispositions d'exécution sont applicables, sous réserve de l'art. 94 LTVA, à tous les faits et rapports juridiques ayant pris naissance au cours de leur validité.

En l'espèce, l'art. 94 LTVA n'entre pas en considération en ce qui concerne les périodes fiscales du 1^{er} trimestre 1995 au 4^{ème} trimestre 2000, si bien que l'OTVA demeure applicable aux faits de la présente cause qui se sont déroulés avant le 1^{er} janvier 2001. Il s'impose toutefois, au regard de cette même disposition, de faire application des règles ressortant de la LTVA s'agissant de la période fiscale du 1^{er} trimestre 2001 également litigieuse.

b) Aux termes de l'art. 53 OTVA, respectivement de l'art. 65 LTVA en relation avec l'art. 71a al. 1 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA ; RS 172.021), les décisions sur réclamation rendues par l'AFC peuvent faire l'objet d'un recours auprès de la Commission de céans dans les trente jours qui suivent leur notification.

En l'espèce, les deux décisions sur réclamation de l'autorité fiscale ont été rendues le 26 janvier 2004 et ont été notifiées au plus tôt le 27 janvier 2004. Le délai de recours échéant le 26 février 2004, les deux recours interjetés l'ont été en temps utile. Un examen préliminaire de ces derniers révèle en outre que ces actes remplissent les exigences posées aux art. 51 et 52 PA et qu'ils ne présentent aucune carence de forme ou de fond. Il y a dès lors lieu d'entrer en matière.

c) Conformément à l'art. 24 de la loi fédérale de procédure civile fédérale du 4 décembre 1947 (PCF ; RS 273) en relation avec l'art. 4 PA, il y a lieu de réunir en une seule procédure des recours qui présentent une étroite unité dans le contenu de leur état de fait et dans lesquels se posent les mêmes questions de droit (André Moser, in Moser/Uebersax, *Prozessieren vor eidgenössischen Rekurskommissionen*, Bâle et Francfort-sur-le-Main 1998, ch. 3.12), une telle solution répondant à l'économie de procédure et étant dans l'intérêt de toutes les parties (ATF 122 II 368 consid. 1a). Dans le même sens, si deux recours se dirigent contre la même décision, qu'ils concernent les mêmes parties et les mêmes questions de droit, il convient, pour des raisons d'économie de procédure, de les traiter ensemble (arrêt non publié du Tribunal fédéral du 29 juin 1999, en la cause R.-T. [2A.186/1998 et 2A.187/1998], consid. 1).

En l'espèce, la recourante a déposé deux recours en date du 26 février 2004, contestant formellement les deux décisions rendues sur réclamation par l'AFC le 26 janvier 2004. Celles-ci présentent une étroite unité dans les faits et posent les mêmes questions de droit, dans la mesure où elles concernent, en substance, toutes deux la question de l'exonération de la vente des bijoux à des revendeurs professionnels étrangers et la preuve de leur exportation au sens des art. 15 al. 2 let. a OTVA et 19 al. 2 ch. 1 LTVA. Le fait qu'elles concernent des périodes fiscales distinctes, l'une réglant la question précitée pour le 1^{er} trimestre 1995 au 4^{ème} trimestre 2000 sous l'angle de l'OTVA et la seconde pour le premier trimestre 2001 sous l'angle de la LTVA, ne modifie en rien ce qui précède (v. à ce sujet, décisions de la Commission de céans du 29 octobre 1999, en la cause H. [CRC 1998-102], consid. 1 et du 25 juin 1999, en la cause W. SA [CRC 1999-037]). Il convient dès lors d'ordonner leur jonction, ce qui implique qu'une seule et même décision sera rendue, sans qu'il ne se justifie de prendre la présente décision de jonction sous la forme d'une décision incidente séparément susceptible de recours (art. 45 al. 1 PA *a contrario*), celle-ci ne pouvant causer aucun préjudice irréparable.

2.- a) Selon la maxime inquisitoriale, la Commission de céans constate l'état de fait pertinent et procède d'office, s'il y a lieu, à l'administration des preuves (cf. l'art. 22 al. 1 de l'ordonnance du 3 février 1999 concernant l'organisation et la procédure des commissions fédérales de recours et d'arbitrage [RS 173.31], renvoyant aux art. 12 ss et 29 ss PA, sous

réserve des exceptions en matière fiscale ressortant de l'art. 2 PA). Toutefois, ce principe est tempéré par l'obligation générale faite aux parties de collaborer à l'établissement de l'état de fait. Selon la jurisprudence, on peut attendre de l'assujetti qu'il invoque les faits à son avantage et également qu'il fournisse les preuves correspondantes, si des doutes quant à leur exactitude devaient surgir (Archives de droit fiscal suisse [Archives] 62 424 consid. 2b ; décision non publiée de la Commission de céans du 16 avril 1999, en la cause C. [CRC 1998-001], consid. 4a/bb). D'ailleurs, selon l'art. 47 al. 1 OTVA, respectivement selon l'art. 58 al. 1 LTVA, l'assujetti doit tenir ses livres comptables de telle manière que les faits importants pour la détermination de l'assujettissement ainsi que pour le calcul de l'impôt et celui de l'impôt préalable puissent y être constatés aisément et de manière sûre. L'assujetti doit être attentif au fait que le suivi des opérations commerciales, à partir de la pièce justificative jusqu'au décompte TVA en passant par la comptabilité (et vice-versa), doit pouvoir être garanti sans perte de temps importante (en relation avec le ch. 882 des Instructions à l'usage des assujettis TVA de 1997 [ci-après : Instructions 1997], respectivement la brochure TVA Organisation comptable, p. 11 ; v. également ch. 893 des Instructions 2001 sur la TVA [ci-après : Instructions 2001] ; v. à ce sujet, décisions de la Commission de céans du 15 octobre 1999, in Jurisprudence des autorités administratives de la Confédération [JAAC] 64.47 consid. 3a [non publié], du 15 mars 1999, in JAAC 63.94 consid. 4a et du 25 septembre 1998, in TVA/MWST/VAT-Journal 1998 p. 168 ss consid. 6a/aa).

b) Si l'autorité de recours reste dans l'incertitude après avoir procédé aux investigations requises, elle appliquera les règles sur la répartition du fardeau de la preuve. Dans ce cadre, et à défaut de disposition spéciale en la matière, le juge s'inspire de l'art. 8 du Code civil suisse du 10 décembre 1907 (CC ; RS 210), en vertu duquel quiconque doit prouver les faits qu'il allègue pour en déduire un droit. Autrement dit, il incombe à l'administré d'établir les faits qui sont de nature à lui procurer un avantage et à l'administration de démontrer l'existence de ceux qui imposent une obligation en sa faveur (décision non publiée de la Commission de céans du 7 février 2001, en la cause C. [CRC 2000-043], consid. 2b). Le défaut de preuve va au détriment de la partie qui entendait tirer un droit du fait non prouvé (Pierre Moor, Droit administratif, vol. II, Berne 2002, p. 263 ; Blaise Knapp, Précis de droit administratif, Bâle et Francfort-sur-le-Main 1991, n° 2021, p. 419).

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

bb) C'est l'art. 11 OTVA, respectivement l'art. 13 LTVA qui règle la question du lieu de la livraison. Ainsi, à teneur de ces dispositions, est réputé lieu de la livraison l'endroit où le bien se trouve lors du transfert du pouvoir de disposer économiquement de celui-ci, lors de sa remise ou lors de sa mise à la disposition d'un tiers à des fins d'usage ou de jouissance (let. a) ou l'endroit où commence le transport ou l'expédition du bien à destination de l'acquéreur ou, sur ordre de ce dernier, à destination d'un tiers (let. b). Ces dispositions sont directement inspirées du principe de la territorialité découlant de l'art. 8 al. 2 let. a disp. trans. aCst. (respectivement de l'art. 196 ch. 14 al. 1 let. a pt 1 Cst.), en vertu duquel un Etat ne peut, en règle générale, prélever un impôt que pour autant que celui-ci vise des opérations réalisées sur son territoire (cf. Alois Camenzind, Internationale Aspekte bei der Mehrwertsteuer [insbesondere im Zusammenhang mit Dienstleistungen], in Archives 63 368). Elles sont également consacrées par le principe du pays de destination, qui énonce que l'impôt doit être prélevé là où l'opération qu'il grève est consommée (cf. décisions de la Commission de céans du 15 novembre 1999, publiée dans TVA/MWST/VAT-Journal 2/2000, consid. 3d et du 18 novembre 1998, en la cause S. [CRC 1997-076], consid. 3b/aa ; Xavier Oberson, Les principes constitutionnels et directeurs régissant la taxe sur la valeur ajoutée, in Revue de droit administratif et de droit fiscal [RDAF] 1997 II p. 41 ; Markus Reich, Grundzüge der Mehrwertsteuerordnung in der Schweiz und in der EU, in L'expert-comptable suisse [EC] 1995, p. 329 s., 330 ; Daniel Riedo, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Berne 1999, p. 62 ; Klaus Tipke/Joachim Lang, Steuerrecht, 16^e éd., Cologne 1998, p. 610). Ce principe trouve sa justification dans le souci d'éviter les doubles impositions ou les lacunes d'imposition et de garantir ainsi la neutralité concurrentielle de l'impôt (Riedo, op. cit., p. 49 ss). L'imposition des livraisons de biens à titre onéreux sur le territoire suisse se déduit des deux principes précités, au même titre que l'imposabilité de l'acquisition de prestations de services, respectivement de l'importation de biens, en provenance de l'étranger. Ainsi, lorsqu'un bien est transporté ou expédié de Suisse à l'étranger, il n'est soumis à la TVA suisse qu'à la condition que sa livraison ait été préalablement effectuée en Suisse. Si celle-ci n'advient qu'à l'étranger, l'opération échappe en principe à la TVA suisse (arrêt du Tribunal fédéral du 1^{er} avril 2004, en la cause U. SA [2A.330/2002], consid. 3.3 *in fine* [Revue fiscale 7-8/2004, p. 570 s.]).

Il y a ainsi livraison sur territoire suisse, lorsque le transport d'un bien meuble à destination de l'acquéreur (ou, sur l'ordre de ce dernier, à destination d'un tiers) commence sur territoire suisse. Il y a également livraison sur territoire suisse lorsqu'un assujetti transporte directement des biens du territoire suisse à l'étranger ou s'il remet la livraison à un intermédiaire mandaté par lui, comme, par exemple, une maison d'expédition ou un voiturier, pour l'expédier ou la transporter à l'étranger (voir Instructions à l'usage des assujettis TVA, version 1994, [Instructions 1994], ch. marg. 416 ; Instructions 1997, ch. marg. 416 ; Instructions 2001, ch. marg. 530). Sont aussi considérées comme étant fournies sur le territoire suisse les livraisons de biens destinés à l'exportation qu'un assujetti remet à son client non assujetti, ou à un tiers qu'il a mandaté (maison d'expédition, voiturier, etc.), en un lieu situé sur le territoire suisse, ou qu'il lui expédie à un endroit situé sur le territoire suisse (Instructions 2001, ch. marg. 532).

cc) Il s'ensuit que l'exportation de biens vers l'étranger n'est pas imposée. C'est ce que prescrit l'art. 15 al. 2 let. a OTVA, dont les termes ont été repris par l'art. 19 al. 2 ch. 1 LTVA, lequel stipule précisément que sont exonérées de l'impôt les « livraisons de biens (à l'exception de la mise à disposition à des fins d'usage ou de jouissance de moyens de transport) transportés ou expédiés directement à l'étranger ». Il y a exportation directe au sens des dispositions qui précèdent lorsque le bien faisant l'objet de la livraison est transporté ou expédié à l'étranger par l'assujetti lui-même ou par l'acquéreur non assujetti, sans que ce dernier ait auparavant employé ce bien sur le territoire suisse dans le cadre d'un contrat entraînant une livraison (art. 15 al. 3 OTVA ; art. 19 al. 4 LTVA). Le bien faisant l'objet de la livraison peut toutefois être transformé ou façonné avant son exportation par des mandataires de l'acquéreur non assujetti (art. 15 al. 3 *in fine* OTVA ; art. 19 al. 4 *in fine* LTVA). L'exonération des livraisons de biens transportés ou expédiés à l'étranger présuppose donc que la livraison soit destinée à l'exportation et à un preneur à l'étranger, ce qui est le cas lorsque le preneur a son domicile ou son siège à l'étranger, ou, si le preneur est sis en Suisse, lorsque la marchandise est destinée à l'étranger (voir notamment, sous l'angle de l'OTVA, Alois Camenzind/Niklaus Honauer, Manuel du nouvel impôt sur la taxe à la valeur ajoutée (TVA) destiné aux entreprises et conseillers fiscaux, Ed. française par Marco Molino, Berne 1996, p. 166 et 167). Il faut en outre que le contribuable sis en Suisse puisse prouver l'exportation (voir, sous l'angle de l'OTVA, Camenzind/Honauer, op. cit., p. 167 ; voir également consid. 4 ci-après).

dd) Si, en revanche, une livraison de biens, en soi imposable, n'est pas effectuée sur le territoire suisse, mais à l'étranger, le lieu de cette prestation est situé entièrement à l'étranger. Elle ne fait pas partie du champ d'application de la TVA suisse au sens technique du terme (art. 4 OTVA et 5 LTVA *a contrario*) et n'est donc pas soumise au droit suisse de la TVA. On rappellera bien sûr que le lieu en question doit être prouvé par l'assujetti. Sont notamment réclamées à titre de preuves des copies de factures et des pièces justificatives du paiement desquelles il ressort que la livraison a eu lieu à l'étranger (voir notamment, Instructions 1994 et 1997, ch. marg. 567 et 576).

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

livraison exonérée au sens propre, avec droit à déduction ; si l'exportation n'est pas prouvée, la livraison sur territoire suisse demeure imposable.

bb) L'existence incontestable d'une livraison sur territoire suisse lors de chaque exportation (prouvée ou non) conduit logiquement, le cas échéant, à l'application à celle-ci des dispositions du Titre deuxième de l'OTVA, respectivement de la LTVA, lorsque les circonstances le commandent et dans les cas où les conditions d'application de la disposition topique apparaissent réunies. C'est ainsi que, par exemple, dans le cas d'exportations prouvées, la Commission de céans n'en a pas moins appliqué le régime jurisprudentiel des subventions et de la réduction de la déduction de l'impôt préalable, étant donné que l'on est toujours en présence, précisément, d'une livraison sur territoire suisse (décision de la Commission de recours du 14 juin 2001, in TVA/MWST/VAT-Journal 3/2001 p. 138 consid. 3b). A plus forte raison, bien sûr, convient-il d'appliquer les règles générales du Titre deuxième précité lorsque, en raison d'une absence de preuves, l'exportation ne peut pas être admise et que la livraison sur territoire suisse demeure pleinement imposable.

4.- a) Il résulte de ce qui précède que la livraison sur territoire suisse suivie d'une exportation de biens ne conduit à l'exonération fiscale que lorsqu'elle est attestée par l'autorité douanière (art. 16 al. 1 OTVA ; art. 20 al. 1 LTVA). La règle sur la preuve ainsi décrite correspond par ailleurs au principe général, selon lequel il appartient à l'administration fiscale de démontrer l'existence d'éléments créant ou augmentant la charge fiscale, alors que le contribuable supporte le fardeau de la preuve des éléments qui réduisent ou éteignent son obligation fiscale (arrêt précité du 31 mars 2004, consid. 3.3 et références citées ; voir également consid. 2b ci-dessus). Le Département fédéral des finances (DFF) décide de quelle manière l'assujetti doit fournir la preuve (art. 16 al. 2 OTVA ; art. 20 al. 2 LTVA). Ainsi, le DFF, respectivement l'administration en tant qu'autorité d'exécution, n'est pas seulement habilité, mais a pour ainsi dire l'obligation d'établir une règle qui détermine par quels documents comptables et quelles pièces justificatives le droit à l'exonération doit être prouvé. En effet, l'art. 16 al. 1 OTVA, de même que l'art. 20 al. 1 *in fine* LTVA, nécessitent une concrétisation, puisqu'ils n'expliquent pas comment ceci doit se réaliser concrètement. En appliquant ces dispositions, l'AFC doit donner naissance à une pratique administrative uniforme. A cet effet, elle dispose de la compétence d'édicter des prescriptions dans ce cadre, ce qui a pu être confirmé par la jurisprudence constante rendue en la matière tant par la Commission de céans que par le Tribunal fédéral (voir notamment arrêt précité du 31 mars 2004, consid. 4.2 ; ATF 123 II 33 ; décision de la Commission de recours du 29 mai 2000, in JAAC 64.112 consid. 4b [RDAF 2001 II p. 94] ; décision de la Commission de céans du 28 janvier 1999, en la cause M. [CRC 1998-017], consid. 6b). Le DFF doit enfin être autorisé, en cas d'abus de la part d'un assujetti, à faire dépendre à l'avenir l'exonération fiscale de ses exportations d'une déclaration régulière auprès des autorités du pays d'importation (art. 16 al. 2 *in fine* OTVA ; voir aussi art. 20 al. 2 *in fine* LTVA ; Commentaire du Département fédéral des finances de l'Ordonnance régissant la taxe sur la valeur ajoutée du 22 juin 1994 [ci-après : Commentaire OTVA], ad art. 16 al. 2 OTVA, p. 21). Cela dit, on rappellera que la jurisprudence actuelle indique que les prescriptions formelles en

matière d'importation ou d'exportation sont particulièrement importantes et doivent être respectées par les assujettis (voir notamment en matière d'exportation, arrêt du Tribunal fédéral du 1^{er} avril 2004, en la cause U. SA [2A.330/2002], consid. 4.5 [Revue fiscale 7-8/2004 p. 570] ; décision de la Commission de céans du 8 octobre 2003, en la cause D. AG [CRC 2003-020], confirmée par le Tribunal fédéral dans son arrêt du 14 mars 2005 [2A.546/2003]).

b) Dans les cas d'exportation légale, à savoir lorsque le contrôle douanier n'a pas été éludé, la preuve de l'exportation est soumise à certaines conditions. Dans son commentaire de l'ordonnance régissant la taxe sur la valeur ajoutée, en page 20, le DFF avait déjà fixé en 1994 que « seuls entrent en ligne de compte, en tant que preuve légalement suffisante de l'exportation de biens, l'exemplaire n° 3 du document unique timbré par la douane ou, en cas d'envoi par la poste, la copie timbrée par la douane de la déclaration pour l'exportation dans le trafic postal ». Le document unique, ainsi que les autres documents douaniers admis à titre de preuve sont énumérés au ch. marg. 533 des Instructions 1994 et 1997, ainsi qu'au ch. marg. 535 ss des Instructions 2001 ; ceux-ci sont également mentionnés dans le Rapport de la Commission de l'économie et des redevances du Conseil national du 28 août 1996 au sujet de la LTVA (FF 1996 V 701 s., p. 747 ss). Sont notamment réputés tels l'exemplaire n° 3 du document unique timbré par la douane (par exemple, formulaire n° 11.030) ; le document de douane modèle 90-exportations/M90-E (soit le formulaire n° 11.38), la liste d'exportation timbrée par la douane pour les exportations d'après la réglementation simplifiée à l'exportation (RSE), pour autant qu'un accord spécifique ait été passé avec l'Administration fédérale des douanes (AFD), la copie de la déclaration d'exportation dans le trafic postal, timbrée par la douane (soit le formulaire n° 11.39) ou encore la copie, timbrée par la douane, de la déclaration pour l'exportation dans les trafics de voyageurs et de frontière (soit les formulaires n° 11.49 et 11.49 [A]). Il résulte également des instructions de l'AFC que tous les doubles des formulaires (preuves de l'exportation) doivent être timbrés en original, les seules copies de documents timbrés par la douane n'étant pas reconnues, sous réserve des documents de douanes modèle 90-exportation/M 90-E non timbrés par les douanes (Instructions 1994 et 1997, ch. marg. 536 ; Instructions 2001, ch. marg. 539). Les preuves de l'exportation doivent être tenues à la libre disposition de l'administration fiscale. Leur classement doit en outre permettre d'apporter la preuve de l'exportation en tout temps et sans perte de temps (classement, par exemple, avec les copies de factures) (Instructions 1994 et 1997, ch. marg. 537 ; Instructions 2001, ch. marg. 540).

Il convient enfin de rappeler que, dans le cadre du trafic des voyageurs et du trafic frontière, le DFF a adopté des prescriptions particulières sur la base de la compétence ressortant dans ce contexte des art. 81 let. a OTVA et 90 al. 3 LTVA. Ainsi, selon l'art. 1 de l'ordonnance du 14 décembre 1994 régissant l'exonération fiscale pour les livraisons sur territoire suisse en vue de l'exportation dans le trafic des voyageurs et le trafic frontière (ci-après : ordonnance du DFF OTVA ; RO 1994 3158), respectivement de l'ordonnance du 20 juin 2000 régissant l'exonération fiscale pour les livraisons de biens privés sur le territoire suisse en vue de l'exportation dans le trafic des voyageurs et le trafic frontière (ci-après : ordonnance du DFF LTVA ; RS 641.201.41), sont exonérées de la TVA les livraisons faites sur territoire suisse en vue de l'exportation si le prix des biens livrés est de Fr. 500.- sous l'angle de l'OTVA,

respectivement de Fr. 400.– sous l'angle de la LTVA, au moins, si le destinataire n'est pas domicilié en Suisse, si les biens livrés sont affectés à l'usage personnel ou à des cadeaux, si ceux-ci sont exportés dans trente jours qui suivent la remise au destinataire et, enfin, si la preuve de l'exportation est apportée au moyen de la copie officielle de la déclaration particulière dans le trafic des voyageurs et le trafic frontière. Dans ce contexte, il est précisé que la déclaration d'exportation doit être établie au nom de l'acheteur et ne doit concerner que les biens livrés. Il est enfin rappelé que d'autres déclarations ne peuvent pas être utilisées pour obtenir cette exonération (art. 1 des ordonnances précitées).

Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral relative à l'Arrêté fédéral du Conseil fédéral du 29 juillet 1941 instituant un impôt sur le chiffre d'affaires (AChA ; RS 6 173, en vigueur jusqu'au 31 décembre 1994), il fallait admettre qu'il y avait une livraison sur le territoire suisse imposable lorsque la preuve de l'exportation de la marchandise ne pouvait pas être apportée ([Archives 70 690, 694, consid. 4d [RDAF 2001 II p. 358], 57 295, 40 266-267 ; voir également, arrêt non publié du Tribunal fédéral du 1^{er} avril 2004, en la cause I. SA [2A.330/2002], consid. 4.5). Bien que rendue sous l'empire de l'AChA, cette jurisprudence demeure applicable à la période OTVA (arrêt du Tribunal fédéral du 1^{er} avril 2004, en la cause I. SA [2A.330/2002], consid. 4.5 ; voir aussi, Archives 70 690, 694, consid. 4d [RDAF 2001 II p. 358] ; voir enfin consid. 3b ci-dessus).

c) Dans les cas où l'exportation s'avère illégale, soit quant elle a eu lieu en éludant le contrôle douanier, l'acceptation d'autres moyens de preuve, et du même coup, l'exonération de l'impôt sont d'emblée exclues (Instructions 1994 et 1997, ch. marg. 543 ; Instructions 2001, ch. marg. 550).

Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral relative à l'AChA, l'exonération de l'impôt n'était pas accordée si l'exportation intervenait en éludant le contrôle douanier ou bien les dispositions douanières étrangères et cela, même si le fait de l'exportation pouvait en soi être prouvé (Archives 70 694 consid. 4d [RDAF 2001 II p. 358] ; ATF 96 I 681 consid. 2 ; Archives 57 295). Des exportations réalisées en violation de la législation étrangère demeuraient imposables sur le territoire suisse, indépendamment de la question de savoir si le non-respect des dispositions étrangères reposait sur des motifs fiscaux ou de politique commerciale (ATF 96 I 684 consid. 3 ; Archives 70 694 consid. 4d [RDAF 2001 II p. 358], 57 295, 39 442 ss ; décisions de la Commission de céans du 1^{er} juin 2001, en la cause M. SA [CRC 1999-148], consid. 4 et du 29 octobre 1998, en la cause Z. AG [CRC 066/1996], consid. 3a, confirmée par un arrêt non publié du Tribunal fédéral du 2 novembre 1999 [2A.599/1998]). Le fait que les intérêts fiscaux suisses ne fussent pas lésés ne changeait rien à l'assujettissement. L'exonération devait toujours, dans tels cas, être exclue. L'admettre aurait signifié que l'importation illégale dans un pays voisin aurait été favorisée et l'exportation légale désavantagée (Archives 70 694 consid. 4d [RDAF 2001 II p. 358] et références citées). Bien que rendue sous l'empire de l'AChA, cette jurisprudence demeure également applicable à la période OTVA (Archives 70 694 s., consid. 4e [RDAF 2001 II p. 359]). Tel doit être également le cas pour la période désormais régie par la LTVA.

5.- a) En l'espèce, la société recourante conteste la reprise fiscale ressortant des deux décomptes litigieux, estimant avoir produit des documents douaniers permettant d'attester à satisfaction le fait que les bijoux concernés ont été exportés à l'étranger au sens de l'art. 15 al. 2 let. a OTVA, respectivement de l'art. 19 al. 2 ch. 1 LTVA. Le fait que la recourante ait utilisé le formulaire n° 11.49 prévu en règle générale pour le trafic des voyageurs en lieu et place de celui destiné au trafic commercial pour les ventes de bijoux en cause ne devrait, de son point de vue, pas porter à conséquence sous l'angle de la TVA. Elle estime que le formulaire utilisé permet d'attester à bon droit que le contrôle douanier n'a pas été éludé et que l'exportation a bien eu lieu. Pour répondre aux moyens développés par l'AFC quant à l'absence de concordance d'identité entre l'acheteur indiqué sur les factures de la société recourante et l'exportateur mentionné sur les documents douaniers, la recourante a établi un tableau mettant en exergue que pour un certain nombre d'exportations, la concordance résulte directement de la lecture des factures et formulaires en cause. Enfin, en ce qui concerne les exportations pour lesquelles la concordance d'identité ne résulte pas de la lecture des documents précités, cela s'explique par le fait que la facture porte la mention de l'acheteur en tant que société et le document douanier celle de l'employé de la société pour le compte de laquelle il a acquis les bijoux litigieux. La recourante produit dans ce contexte des attestations des différentes sociétés en cause, lesquelles confirmeraient l'identité et la fonction des personnes venues prendre livraison en Suisse des bijoux pour leur compte.

L'administration fiscale estime pour sa part que le formulaire n° 11.49 ne peut entrer en considération comme preuve suffisante de l'exportation de bijoux vendus à des acheteurs professionnels et donc dans le cadre d'un trafic commercial. De plus, compte tenu de la procédure de déclaration erronée choisie par la société recourante, elle n'a pas respecté dans tous les cas les conditions formelles rigoureuses posées en la matière, à savoir que le nom de l'acheteur doit nécessairement correspondre avec celui de l'exportateur mentionné dans le formulaire n° 11.49 (art. 1 des ordonnances du DFF OTVA et LTVA). N'ayant ainsi pas respecté les conditions claires résultant de la pratique de l'administration fiscale en matière de preuve de l'exportation, la recourante doit en supporter les conséquences et assumer la reprise fiscale litigieuse.

b) Selon les éléments ressortant du dossier, la Commission de céans constate, comme l'administration fiscale, que la recourante a, de manière erronée, rempli le formulaire n° 11.49 pour attester de l'exportation de biens acquis par des acheteurs et revendeurs professionnels en lieu et place des formulaires n° 11.030. La recourante ne conteste d'ailleurs pas l'erreur qu'elle a ainsi commise. Il découle pourtant clairement de la réglementation en la matière qu'en règle générale, ce formulaire n'est adapté que pour le trafic des voyageurs et le trafic à la frontière, soit pour des personnes privées, domiciliées à l'étranger, acquérant des biens en Suisse pour les ramener à leur domicile à l'étranger à des fins d'usage personnel ou de cadeau. Hormis le fait que la recourante a fait preuve dans ce contexte, il est vrai, d'une certaine négligence dans le respect de ses obligations, ce d'autant plus qu'il s'agit d'une société active dans le domaine de la vente internationale de bijoux, la question se pose de savoir si les documents qu'elle fournit

permettent d'apporter la preuve nécessaire à l'exonération au sens des art. 15 al. 2 let. a OTVA, respectivement 19 al. 2 ch. 1 LTVA.

En l'occurrence, il résulte de la pratique administrative concernant les preuves devant être apportées pour attester d'une exportation au sens des dispositions qui précèdent que l'on doit impérativement distinguer entre le trafic commercial et le trafic des voyageurs, ce dernier étant par ailleurs régi par une ordonnance spécifique (voir consid. 4a et b ci-dessus et les références citées). Selon cette dernière, les livraisons de biens privés sur le territoire suisse en vue de l'exportation dans le cadre du trafic des voyageurs et le trafic frontière ne sont exonérées qu'à certaines conditions bien précises et que pour autant que le formulaire prévu à cet effet, soit le formulaire n° 11.49, soit utilisé en douane et produit aux autorités fiscales en original. Ainsi, dans ce contexte, seul ce formulaire est admis au titre de preuve de l'exportation et donc de l'exonération des livraisons en cause. Cela ne signifie toutefois pas encore que ce formulaire doit être exclu d'emblée pour attester l'exportation de biens dans le cadre d'un trafic commercial. L'ordonnance précitée ne fait en effet que préciser que si l'on se trouve dans le cadre d'un trafic de voyageurs ou d'un trafic frontière, seul le formulaire n° 11.49 est admis à titre de preuve de l'exportation et donc de l'exonération des livraisons concernées, toute autre condition étant réunie. Il n'existe cependant aucune disposition similaire pour le trafic commercial.

Cela étant, s'il est vrai que les documents produits par la recourante se retrouvent dans la liste des moyens de preuve admis par l'AFC pour attester de l'exportation au sens des art. 15 al. 2 let. a OTVA, respectivement 19 al. 2 ch. 1 LTVA, il reste que les documents douaniers ainsi explicités par l'administration fiscale dans ses instructions concernent chacun une procédure de dédouanement spécifique et particulière. Tel est notamment le cas du formulaire n° 11.49 qui est, comme on vient de le rappeler, en principe réservé au seul trafic des voyageurs ou encore du formulaire n° 11.44 s'agissant des exportations de tabac brut et manufacturé (Instructions 1994 ou 1997, ch. marg. 533 ; Instructions 2001, ch. marg. 533). Cette distinction a son importance en matière douanière afin de permettre, entre autres, au pays d'importation de déterminer à quel titre les biens en cause sont importés. Il s'impose en la matière d'éviter tout abus qui pourrait résulter de l'usage de l'un ou l'autre formulaire douanier dans ce contexte. Même s'il résulte des documents produits que partie des bijoux ont bien été exportés vers l'étranger, il reste que, selon le formalisme nécessaire en matière de preuve de l'exportation sous l'angle de la TVA, les preuves produites ne peuvent être considérées comme suffisantes au regard des art. 16 OTVA, respectivement 20 LTVA, celles-ci contenant des données erronées. Il en ressort en effet que, contrairement à la réalité des opérations menées en Suisse, les biens ont été exportés au titre de cadeau ou de bien à usage personnel, ceci alors même qu'il s'agit de biens destinés à la revente et donc exportés dans un but purement commercial. Ne sont pourtant admis au titre de preuve dans ce contexte, au regard de la pratique administrative en la matière, dûment confirmée par la jurisprudence (consid. 4b ci-dessus), en tout premier lieu que seul l'exemplaire n° 3 du document unique timbré par la douane, soit le formulaire n° 11.030, ou, en cas d'envoi postal, la copie timbrée par la douane de la déclaration pour l'exportation dans le trafic postal. Les autres documents mentionnés dans les instructions de l'AFC se réfèrent à des procédures de dédouanement spécifiques et ne peuvent être généralisées au trafic commercial (cf. Instructions

1994 ou 1997, ch. marg. 533 ; Instructions 2001, ch. marg. 533). Il appartient en outre au contribuable suisse de respecter ses obligations découlant du principe de l'auto-taxation, de produire notamment des moyens de preuve suffisants pour attester de l'exportation de biens vers l'étranger conformément aux prescriptions douanières en la matière et de prouver ainsi l'exonération. Tel n'est pas en cas en l'espèce, la recourante ayant produit des documents contenant des données partiellement erronées et contraires aux prescriptions douanières. Le moyen tiré par la recourante du fait qu'en l'occurrence, le contrôle douanier n'a pas été éludé et que dès lors d'autres moyens de preuve devraient être admis ne saurait modifier ce qui précède. La recourante se devait de prouver non seulement l'exportation des biens vers l'étranger, mais également le respect des prescriptions douanières. S'il est vrai que ses clients n'ont pas éludé le contrôle douanier, il reste qu'ils ont trompé l'administration des douanes suisse, au même titre que les douanes du pays d'importation, en exportant, respectivement en important des biens à d'autres fins que celles pour lesquelles ils ont été acquis. Il apparaît enfin logique de n'admettre que le document en relation avec la procédure de dédouanement qui le concerne, sous peine sinon d'abus manifeste de la part des assujettis et de leurs clients. Le risque d'abus réside en effet dans le fait, comme on l'a rappelé, que les biens ainsi exportés le soient à un autre titre que celui pour lequel ils ont été réellement acquis et que le pays d'importation soit induit en erreur par les documents douaniers suisses. Il en résulterait des inconvénients certains pour les importateurs qui respectent les prescriptions en la matière et donc une inégalité de traitement qui ne saurait être protégée.

Il convient au demeurant de constater, à l'instar de l'administration fiscale, que la recourante se prévaut d'un formalisme excessif de la part des autorités fiscales et donc de l'usage des formulaires n° 11.49 pour bénéficier de l'exonération au sens des art. 15 al. 2 let. a OTVA et 19 al. 2 ch. 1 LTVA, alors même qu'elle n'a pas respecté les conditions formelles posées par l'utilisation d'un tel formulaire. Celui-ci exige en effet que ne soit mentionné que le nom de l'acheteur – lequel doit correspondre nécessairement avec celui résultant des factures et pièces comptables de l'assujetti – ceci contrairement au formulaire n° 11.030 prévu pour le trafic commercial, lequel permet en soi une discordance entre l'identité de l'acheteur et de l'exportateur notamment pour les cas de représentation. Une telle possibilité n'étant pas donnée pour le formulaire litigieux, il appartenait à la recourante, dans la mesure où elle avait choisi de remplir les formulaires n° 11.49 et de faire dédouaner les bijoux litigieux dans le cadre du trafic de voyageurs, de respecter à tout le moins les conditions posées dans ce cadre par les autorités douanières, plus précisément par l'ordonnance du DFF en la matière (voir art. 1 des ordonnances du DFF OTVA et LTVA), ce qu'elle n'a pas été à même de faire (voir consid. 4b *in fine* ci-dessus). Dans le cas présent, partie des déclarations d'exportation remplies par la recourante mentionnent en effet le nom d'un exportateur qui ne correspond pas à celui de l'acheteur tel qu'il résulte des factures et pièces comptables de la recourante. Cette dernière produit certes des documents à l'appui de ses écritures permettant d'attester que les exportateurs indiqués sur les documents douaniers en cause sont en fait des employés, respectivement des représentants des acheteurs de la recourante. Sous réserve de la question de la recevabilité de tels documents établis *a posteriori* – laquelle peut rester indéfinie en l'espèce – il demeure que la société recourante n'a, sous cet angle, pas respecté la procédure douanière, qu'elle avait pourtant

elle-même choisie, permettant à ses clients d'exporter sans charge de TVA les bijoux litigieux. Il convient enfin de rappeler que la recourante se devait de mettre à disposition de l'administration fiscale l'ensemble des documents attestant de son chiffre d'affaires sans perte de temps inutile et en tout temps, ce qu'elle n'a pas été en mesure de faire en l'occurrence.

En conséquence, force est de constater que les documents produits par la recourante ne satisfont pas à la preuve exigée par la loi pour fonder l'exonération litigieuse dans le cadre du trafic commercial de biens. Aussi la vente des bijoux en cause ne saurait-elle être exonérée au sens des art. 15 al. 2 let. a OTVA, respectivement 19 al. 2 ch. 1 LTVA. Elle doit en conséquence être imposée au titre de la TVA suisse en tant que livraison de biens effectuée en Suisse.

6.– Il résulte de ce qui précède que les recours doivent être rejetés et les décisions entreprises confirmées. Vu l'issue de la cause, les frais de la présente procédure par Fr. 5'000.– comprenant l'émolument d'arrêté et les émoluments de chancellerie sont mis à la charge de la recourante qui succombe, conformément à l'art. 63 al. 1 PA. L'autorité de recours impute dans le dispositif l'avance sur les frais de procédure correspondants et rembourse le surplus éventuel (art. 63 al. 1 PA et art. 1 ss, plus particulièrement art. 5 al. 3 de l'ordonnance sur les frais et indemnités en procédure administrative [RS 172.041.0]).

Par ces motifs,

la Commission fédérale de recours en matière de contributions, statuant par voie de circulation en application de l'art. 23 al. 1 de l'ordonnance du 3 février 1993 concernant l'organisation et la procédure des commissions fédérales de recours et d'arbitrage (RS 173.31),

prononce :

1. Les recours d'X. SA sont rejetés et les décisions sur réclamation de l'Administration fédérale des contributions du 26 janvier 2004 sont confirmées.
 2. Les frais de procédure, par Fr. 5'000.– comprenant l'émolument d'arrêté et les émoluments de chancellerie, sont mis à la charge de la recourante et imputés sur l'avance de frais globale de Fr. 5'000.–.
 3. Le présent jugement est notifié à la recourante et à l'Administration fédérale des contributions.
-

Indication des voies de droit

La présente décision est notifiée par écrit aux parties. Elle peut faire l'objet d'un recours de droit administratif au Tribunal fédéral dans les trente jours dès sa notification (art. 97 ss de la Loi fédérale d'organisation judiciaire du 16 décembre 1943 [ci-après OJ; RS 173.110]), **exception faite des décisions sur l'octroi d'un sursis ou la remise de contributions dues (art. 99 al. 1 let. g OJ)**. Le mémoire de recours doit être adressé en trois exemplaires au Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14. Il indique les conclusions, motifs et moyens de preuve et porte la signature du recourant ou de son mandataire; celui-ci y joint l'expédition de la décision attaquée et les pièces invoquées comme moyens de preuve, lorsqu'elles se trouvent entre ses mains. Le délai ne court pas (art. 34 al. 1 OJ):

- a) Du 7^e jour avant Pâques au 7^e jour après Pâques inclusivement;
- b) Du 15 juillet au 15 août inclusivement;
- c) Du 18 décembre au 1^{er} janvier inclusivement.

Commission fédérale de recours en
matière de contributions

Le président

Pascal Mollard

La greffière

Anne Tissot Benedetto