



Cour I
A-5627/2009

Arrêt du 12 septembre 2011

Composition

Pascal Mollard (président du collège),
Markus Metz, Daniel Riedo, juges,
Chantal Schiesser-Degottex, greffière.

Parties

X. _____,
représenté par _____
recourant,

contre

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

Objet

taxe sur la valeur ajoutée; 3^{ème} trimestre 2000 au 4^{ème}
trimestre 2003 (aOTVA et aLTVA); exportation de biens et
de prestations de services; fardeau de la preuve;
assujettissement.

Faits :**A.**

X._____ est historien d'art. Son activité réside essentiellement dans la vente de tableaux, ainsi que des activités d'expertises et de courtage.

En date du 3 novembre 2004, l'AFC l'immatricula, avec effet rétroactif au 1^{er} juillet 2000, dans son registre en qualité d'assujetti au sens de l'art. 17 de l'ordonnance du 22 juin 1994 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (aOTVA, RO 1994 1464 et les modifications ultérieures) et de l'art. 21 de la loi sur la TVA du 2 septembre 1999 (aLTVA de 1999, RS 2000 1300 et les modifications ultérieures). X._____ (ci-après: l'assujetti) fut radié de ce registre le 30 septembre 2008.

B.

Malgré plusieurs rappels, restés sans réponses, qui demandaient à l'assujetti de remettre ses décomptes d'impôt pour les périodes fiscales allant du 3^e trimestre 2000 au 4^e trimestre 2004, l'AFC établit la créance fiscale concernant ces périodes par voie d'évaluation. Un montant d'impôt dû sur le chiffre d'affaires de Fr. 28'000.-, plus intérêt moratoire dès le 30 juin 2003 (décompte complémentaire [DC] n° 677565 du 13 juin 2005), fut réclamé à l'assujetti.

C.

L'AFC rendit une décision par acte du 7 décembre 2005, par laquelle elle fixa la dette fiscale pour les périodes précitées à un montant de Fr. 27'882.-, plus intérêt moratoire dès le 1^{er} juillet 2003, ainsi que de Fr. 11.- d'intérêt moratoire.

D.

Par lettre du 20 janvier 2006, l'assujetti déposa une réclamation contre la décision précitée. Il contesta son assujettissement en estimant qu'il exerçait son activité essentiellement à l'étranger. En annexe, l'assujetti produisit des décomptes relatifs aux exercices 2001 à 2004, ainsi que les bilans et les comptes d'exploitation des exercices 2001 à 2004.

E.

Par courrier du 26 février 2007, l'AFC requit auprès de l'assujetti la production d'indications relatives au genre d'opérations (livraisons de biens et/ou prestations de services) composant les chiffres d'affaires réalisés à l'étranger d'un montant de Fr. 112'000.- pour les années 2000 à 2001 et de Fr. 111'300.- pour l'année 2002, ainsi que de moyens de preuves, notamment des documents douaniers.

F.

Par courrier du 10 avril 2007, l'assujetti produisit trois décomptes annuels d'honoraires d'expertises pour les années 2000, 2001 et 2002, concernant des expertises de tableaux effectuées à l'étranger (Belgique).

G.

Par courrier du 3 février 2009, l'AFC releva que les trois décomptes annuels précités avaient été dressés non pas par l'assujetti, mais par Y._____, contribuable sans liens – hormis son nom – avec l'assujetti, et que les opérations facturées dans ces décomptes au titre d'honoraires d'expertises ne correspondaient pas aux montants comptabilisés à ce même titre dans les comptes d'exploitation des exercices 2001 et 2002. L'autorité fiscale indiqua à l'assujetti que ces pièces ne pouvaient être prises en considération comme telles et lui impartit un nouveau délai pour produire les moyens de preuve propres à établir le lieu des opérations comptabilisées au titre de ventes de tableaux, d'honoraires d'expertises et de courtage dans les comptes d'exploitation des exercices 2001 et 2002, auquel l'assujetti ne donna pas suite.

H.

L'AFC rendit une décision sur réclamation le 2 juillet 2009, par laquelle elle admit partiellement la réclamation, en immatriculant l'assujetti du 1^{er} juillet 2000 au 31 décembre 2003 et en réclamant la somme de Fr. 13'148.- pour les périodes fiscales allant du 1^{er} juillet 2000 au 31 décembre 2003 (3^e trimestre 2000 au 4^e trimestre 2003), plus intérêt moratoire dès le 30 juin 2003 (échéance moyenne).

I.

Contre cette décision, l'assujetti (ci-après: le recourant) a interjeté, le 31 août 2009 et par l'intermédiaire de sa fiduciaire, un recours auprès de l'AFC, lequel a été transmis par dite autorité au Tribunal administratif fédéral (TAF). Dans le délai imparti par le TAF afin de régulariser le recours, un mémoire complémentaire lui a été remis par la fiduciaire du recourant. Celui-ci conteste son assujettissement à la TVA, ainsi que les décomptes établis par l'AFC. Il considère ses décomptes corrects et joint à son recours des version corrigées des décomptes annuels d'honoraires d'expertises susmentionnés pour les années 2000, 2001 et 2002, en invoquant des erreurs de la part du secrétariat.

J.

Par réponse du 25 janvier 2010, l'AFC conclut au rejet du recours dans toutes ses conclusions avec suite de frais.

Les autres faits seront repris, pour autant que besoin, dans les considérants qui suivent.

Droit :

1.

1.1. Sous réserve des exceptions prévues à l'art. 32 de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal administratif fédéral (LTAF, RS 173.32), celui-ci, en vertu de l'art. 31 LTAF, connaît des recours contre les décisions au sens de l'art. 5 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA, RS 172.021) prises par les autorités mentionnées à l'art. 33 LTAF, à savoir notamment les décisions rendues par l'AFC. La procédure est régie par la PA, pour autant que la LTAF n'en dispose pas autrement (art. 37 LTAF).

En l'occurrence, la décision de l'autorité inférieure a été rendue le 2 juillet 2009 et a été notifiée au plus tôt le lendemain au recourant. Le recours a été adressé à l'AFC le 31 août 2009, puis transmis au TAF en date du 7 septembre 2009 comme relevant de sa compétence. Compte tenu des fêtes prévues à l'art. 22a al. 1 let. b PA, selon lequel les délais fixés en jours ne courent pas du 15 juillet au 15 août inclusivement, le recours est ainsi intervenu dans le délai légal prescrit par l'art. 50 PA. D'après l'art. 21 al. 2 PA, dans la mesure où le recours a été adressé en temps utile à l'AFC, le délai est réputé observé par-devant le TAF. En outre, le recours satisfait aux exigences posées à l'art. 52 PA, de sorte qu'il convient d'entrer en matière.

1.2. La loi fédérale du 12 juin 2009 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (LTVA, RS 641.20) est entrée en vigueur le 1er janvier 2010. Les dispositions de l'ancien droit ainsi que leurs dispositions d'exécution demeurent applicables à tous les faits et rapports juridiques ayant pris naissance avant leur abrogation (art. 112 al. 1 LTVA). Dans la mesure où l'état de fait concerne les périodes allant du 1^{er} trimestre 2001 au 4^{ème} trimestre 2003, la présente cause tombe ainsi matériellement sous le coup de l'aLTVA. S'agissant des périodes allant du 3^{ème} trimestre 2000 au 4^{ème} trimestre 2000, ce sont les dispositions de l'aOTVA qui trouvent application (art. 93 et 94 aLTVA).

Sur le plan de la procédure, le nouveau droit y relatif s'applique à toutes les causes pendantes à l'entrée en vigueur de la LTVA (art. 113 al. 3 LTVA; concernant l'interprétation restrictive de cette disposition, cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6986/2008 du 3 juin 2010 consid. 1.2 et A-1113/2009 du 24 février 2010 consid. 1.3). S'agissant de

l'appréciation des preuves, l'art. 81 al. 3 LTVA n'entre pas en ligne de compte si l'ancien droit matériel demeure applicable (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-4417/2007 du 10 mars 2010 consid. 1.3.2). Enfin, la possibilité d'une appréciation anticipée des preuves demeure admissible, même dans le nouveau droit et a fortiori pour les cas pendants (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-4785/2007 du 23 février 2010 consid. 5.5; Message du Conseil fédéral sur la simplification de la TVA du 25 juin 2008 dans la Feuille fédérale [FF] 2008 p. 6394 s.; PASCAL MOLLARD/XAVIER OBERSON/ANNE TISSOT BENEDETTO, *Traité TVA*, Bâle 2009, p. 1126 ch. 157).

2.

2.1. Le recourant peut invoquer la violation du droit fédéral, y compris l'excès ou l'abus du pouvoir d'appréciation (art. 49 let. a PA), la constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents (art. 49 let. b PA) ou l'inopportunité (art. 49 let. c PA; cf. ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, Bâle 2008, n. 2.149; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, 6^e éd., Zurich/St-Gall 2010, n. marg. 1758 ss). Le TAF applique le droit d'office, sans être lié par les motifs invoqués (cf. art. 62 al. 4 PA) ni par l'argumentation juridique développée dans la décision entreprise (cf. PIERRE MOOR/ETIENNE POLTIER, *Droit administratif*, vol. II, Berne 2011, p. 300s.). La procédure est régie par la maxime inquisitoire, ce qui signifie que le TAF définit les faits et apprécie les preuves d'office et librement (cf. art. 12 PA). Les parties doivent toutefois collaborer à l'établissement des faits (cf. art. 13 PA) et motiver leur recours (cf. art. 52 PA). En conséquence, l'autorité saisie se limite en principe aux griefs soulevés et n'examine les questions de droit non invoquées que dans la mesure où les arguments des parties ou le dossier l'y incitent (cf. ATF 122 V 157 consid. 1a, 121 V 204 consid. 6c; Jurisprudence des autorités administratives de la Confédération [JAAC] 61.31 consid. 3.2.2; ALFRED KÖLZ/ISABELLE HÄNER, *Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes*, 2^e éd., Zurich 1998, no 677).

2.2. Si l'autorité de recours reste dans l'incertitude après avoir procédé aux investigations requises en vertu du principe inquisitoire, 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. Le défaut de preuve va au détriment de la partie qui entendait tirer un droit du fait non prouvé (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-7570/2009 du 22 juin 2011 consid. 2.3.2, A-1604/2006 du 4 mars 2010 consid. 3.5, A-1557/2006 du 3 décembre 2009 consid. 1.6, A-680/2007 du 8 juin 2009 consid. 5, A-1596/2006 du 2 avril 2009 consid. 1.4, A-1469/2006 du 7 mai 2008 consid. 1.4; MOOR/POLTIER, op. cit., p. 299s.; BLAISE KNAPP, Précis de droit administratif, 4^{ème} éd., Bâle/Francfort-sur-le-Main 1991, n. marg. 2021, p. 419). De plus, la seule allégation ne suffit pas (cf. les arrêts du Tribunal fédéral 2A.269/2005 du 21 mars 2006 consid. 4 et les références citées et 2A.109/2005 du 10 mars 2006 consid. 2.3 et 4.5; voir également l'arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1687/2006 du 18 juin 2007 consid. 2.4).

2.3. Le litige concerne la reprise d'impôt pour un montant de Fr. 13'148.-, plus intérêts moratoires, dû au titre de TVA pour les périodes fiscales du 3^e trimestre 2000 au 4^e trimestre 2003. La question est de savoir si les opérations fournies par le recourant, des livraisons de biens et des prestations de services, sont localisées à l'étranger et bénéficieraient ainsi d'une exonération fiscale.

3.

Au préalable, il apparaît nécessaire de rappeler les notions de livraisons de biens et de prestations de services.

3.1. Aux termes des art. 4 let. a et b aOTVA et 5 let. a et b aLTVA, sont soumises à l'impôt, pour autant qu'elles ne soient pas expressément exclues de son champ en vertu des art. 14 aOTVA et 18 aLTVA, les livraisons de biens et les prestations de services fournies à titre onéreux sur le territoire suisse. Une transaction est effectuée à titre onéreux, soit contre rémunération, s'il y a échange d'une prestation et d'une contre-prestation, entre lesquelles doit exister un rapport économique étroit. Pour qu'une opération entre dans le champ de la TVA, l'existence d'une contre-prestation est donc nécessaire (cf. ATF 132 II 353 consid. 4.1, 126 II 249 consid. 4a et 6a; arrêts du Tribunal fédéral 2C_442/2009 du 5 février 2010 consid. 3.3 *in fine* et 2A.499/2004 du 1^{er} novembre 2005 consid. 3.1; ALOIS CAMENZIND/NIKLAUS HONAUER/KLAUS A. VALLENDER, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], 2^e éd., Berne/Stuttgart/Vienne 2003, ch. 159 ss p. 76 ss; JEAN-MARC RIVIER/ANNIE ROCHAT PAUCHARD, Droit fiscal suisse, La taxe sur la valeur ajoutée, Lausanne 2000, p. 35 ss; DANIEL RIEDO, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen

auf das schweizerische Recht, Berne 1999, ch. 6 p. 223 ss spéc. ch. 6.4.2 p. 239 ss).

3.2. Selon les art. 5 aOTVA et 6 aLTVA, il y a livraison d'un bien 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 Tribunal administratif fédéral 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).

3.3. Conformément aux art. 6 al. 1 aOTVA et 7 al. 1 aLTVA, est réputée prestation de services toute prestation qui ne constitue pas la livraison d'un bien (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2A.499/2004 du 1^{er} novembre 2005 consid. 3.1; Archives de droit fiscal suisse [Archives] vol. 71 p. 564 et vol. 69 p. 892; MOLLARD/OBERSON/TISSOT BENEDETTO, op. cit., ch. 217 p. 228).

4.

Conformément à l'art. 16 al. 1 aOTVA, respectivement 20 al. 1 aLTVA, l'exportation de biens et les prestations de services fournies à l'étranger ne donnent droit à l'exonération fiscale que si l'exportation de biens est attestée par l'autorité douanière, respectivement prouvée par des documents comptables et des pièces justificatives concernant les prestations de services.

Il convient ainsi de définir, dans un premier temps, le lieu de la livraison de biens (consid. 4.1.), aussi bien sous l'angle de l'aOTVA que sous celui de l'aLTVA, puis, dans un deuxième temps, celui de la prestation de services (consid. 4.2.), d'une part sous l'angle de l'aOTVA (consid. 4.2.1.) et, d'autre part, sous celui de l'aLTVA (consid. 4.2.2.) et voir dans quel cadre le droit à l'exonération peut intervenir.

4.1.

4.1.1. C'est l'art. 11 aOTVA, respectivement l'art. 13 aLTVA, 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).

L'imposition des livraisons de biens à titre onéreux sur le territoire suisse se déduit du principe de la territorialité et du principe du pays de destination, au même titre que l'imposabilité de l'acquisition de prestations de services, respectivement de l'importation de biens, en provenance de l'étranger. Ainsi, lorsqu'un bien est transporté ou expédié de Suisse à l'étranger, il n'est soumis à la TVA suisse qu'à la condition que sa livraison ait été préalablement effectuée en Suisse. Si celle-ci n'advient qu'à l'étranger, l'opération échappe en principe à la TVA suisse (arrêt du Tribunal fédéral 2A.330/2002 du 1^{er} avril 2004 consid. 3.3 in fine, in Revue fiscale 7-8/2004 p. 570 s.). Il y a ainsi livraison sur territoire suisse, lorsque le transport d'un bien meuble à destination de l'acquéreur (ou, sur l'ordre de ce dernier, à destination d'un tiers) commence sur territoire suisse. Il y a également livraison sur territoire suisse lorsqu'un assujetti transporte directement des biens du territoire suisse à l'étranger ou s'il remet la livraison à un intermédiaire mandaté par lui, comme, par exemple, une maison d'expédition ou un voiturier, pour l'expédier ou la transporter à l'étranger (voir Instructions à l'usage des assujettis TVA, version 1994 [ci-après: Instructions 1994], ch. marg. 416; Instructions 1997 ch. marg. 416; Instructions 2001 ch. marg. 369).

4.1.2. 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 aOTVA, respectivement l'art. 19 al. 2 ch. 1 aLTVA, lequel stipule précisément que sont exonérées de l'impôt les livraisons de biens transportés ou expédiés directement à l'étranger, à l'exception de la mise à disposition à des fins d'usage ou de jouissance, de moyens de transports. Il y a exportation directe au sens de cette disposition lorsque le bien faisant l'objet de la livraison est transporté ou expédié à l'étranger par l'assujetti lui-même ou par l'acquéreur non assujetti, sans que ce dernier ait auparavant employé ce bien sur le territoire suisse dans le cadre d'un contrat entraînant une livraison (art. 15 al. 3 aOTVA, respectivement 19 al. 4 aLTVA). 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 aOTVA, respectivement 19 al. 4 in fine aLTVA). 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 ALOIS

CAMENZIND/NIKLAUS HONAUER, Manuel du nouvel impôt sur la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) destiné aux entreprises et conseillers fiscaux, ed. française par Marco Molino, Berne 1996, p. 166 s.). Il faut en outre que le contribuable sis en Suisse puisse prouver l'exportation (voir CAMENZIND/HONAUER, op. cit., p. 167; voir également consid. 4.1.3. ci-après).

Si, en revanche, une livraison de biens, en soi imposable, n'est pas considérée comme fournie 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 aOTVA a contrario, respectivement 5 aLTVA 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 (voir les Instructions 1997 ch. marg. 576, Instructions 2001 ch. marg. 579).

4.1.3.

4.1.3.1 Dans le cas d'exportation de biens, il y a passage de la frontière par les biens, qui est attesté par l'autorité douanière et les papiers douaniers correspondants. Ceux-ci fournissent en même temps la preuve du fait que le bien est consommé à l'étranger (art. 16 al. 1 aOTVA, respectivement 20 al. 1 aLTVA; cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_470/2007 du 19 février 2008 consid. 3.2). La règle sur la preuve ainsi décrite correspond par ailleurs au principe général vu plus haut (cf. consid. 2.2. ci-dessus). Il sied également de relever que l'art. 81 LTVA n'a aucune incidence sur l'application de l'art. 16 aOTVA, respectivement 20 aLTVA, ces dispositions continuant à être pertinentes pour les procédures pendantes au 1er janvier 2010 et portant sur des faits et rapports juridiques ayant pris naissance avant le 1er janvier 2001 pour les périodes fiscales sous l'aOTVA, respectivement avant le 1er janvier 2010 concernant les périodes fiscales sous l'aLTVA (cf. consid. 1.2. ci-avant; cf. également arrêt du Tribunal administratif fédéral A-617/2008 du 31 mars 2010 consid. 3.3 et 3.4 et les références citées).

Le Département fédéral des finances (DFF) décide de quelle manière l'assujetti doit fournir la preuve (art. 16 al. 2, 1^{re} phrase aOTVA, respectivement 20 al. 2, 1^{re} phrase aLTVA). 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 (à ce sujet, voir l'arrêt

du Tribunal administratif fédéral A-1455/2006 du 25 avril 2007 consid. 4.1 et les références citées).

4.1.3.2 Dans les cas d'exportation légale, à savoir lorsque le contrôle douanier n'a pas été éludé, la preuve de l'exportation est soumise à certaines conditions. Dans son commentaire de l'ordonnance régissant la taxe sur la valeur ajoutée, 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 et au ch. marg. 535 des Instructions 2001. 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'AFD, la copie de la déclaration d'exportation dans le trafic postal, timbrée par la douane (soit le formulaire n° 11.39), le passavant/la prise en note à l'exportation échu(e), mais non déchargé(e) (soit les formulaires n° 11.63, 11.71 et 11.80) ou encore la copie, timbrée par la douane, de la déclaration pour la décharge du passavant (soit le formulaire n° 11.86). 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 douane 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).

4.2.

4.2.1. Sous l'angle de l'aOTVA, son art. 12 al. 1 dispose qu'est réputé, en principe, lieu d'une prestation de services, l'endroit où le prestataire a son siège social ou un établissement stable à partir duquel la prestation de services est fournie ou, à défaut d'un tel siège ou d'un tel établissement stable, le lieu de son domicile ou l'endroit à partir duquel il exerce son

activité. L'art. 12 al. 2 aOTVA contient des règles spéciales pour certaines prestations de services, à savoir celles tendant à préparer ou à coordonner des travaux immobiliers, les prestations de transports ainsi que les activités accessoires aux transports. En vertu des art. 4 et 12 al. 1 aOTVA, les prestations de services qu'un prestataire suisse fournit à un destinataire ayant son siège ou son domicile à l'étranger sont, en principe, localisées en Suisse et, partant – sous réserve du considérant ci-dessous – techniquement imposables (cf. ATF 133 II 153 consid. 4.1; arrêt du Tribunal fédéral 2C_458/2009 du 26 mars 2010 consid. 2.2.1; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1107/2008 du 15 juin 2010 consid. 4.2, A-680/2007 du 8 juin 2009 consid. 4.1; JAAC 68.53 consid. 5b et les références citées).

4.2.1.1 Au sens de l'art. 15 al. 2 let. I aOTVA, les conditions permettant de bénéficier de l'exonération sont au nombre de deux (cumulatives et non alternatives): premièrement, que le destinataire ait son siège social ou domicile à l'étranger et, deuxièmement, que la prestation soit utilisée ou exploitée à l'étranger. Il ressort d'une analyse logique de la construction de cette disposition que la condition du siège social, respectivement du domicile, est la condition essentielle. La condition supplémentaire de l'usage à l'étranger a été introduite pour éviter d'éventuels abus, et non pas assurément pour élargir l'exonération à tout ce qui est consommé à l'étranger, indépendamment des caractéristiques du destinataire (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-680/2007 du 8 juin 2009 consid. 4.2 et les références citées, A-1367/2006 du 2 juin 2008 consid. 3.2 et les références citées; JAAC 68.53 consid. 5c).

4.2.1.2 Le lieu d'utilisation ou d'exploitation des prestations de services visées par l'art. 15 al. 2 let. I aOTVA est réglé par les Instructions à l'usage des assujettis TVA (ch. 557a ss des Instructions 1997) et, de manière plus détaillée, par la notice no 13 de l'AFC concernant l'exonération de certaines prestations de services fournies à l'étranger ou acquises de l'étranger (ci-après : notice n° 13 dans sa teneur au 31 janvier 1997, ch. 2; cf. ATF 133 I 153 consid. 4.2).

Selon la pratique administrative, il y a utilisation ou exploitation de prestations de services à l'endroit où le destinataire a son siège social ou son domicile. Il ne peut y avoir exonération avec droit à la déduction de l'impôt préalable que si l'on peut prouver que la prestation est consommée à l'étranger. Dans le cas d'exportation de biens, ceci n'est guère problématique. Comme on l'a vu (cf. consid. 4.1. ci-dessus), il y a passage de la frontière par les biens, qui est attesté par l'autorité

douanière et les papiers douaniers correspondants. Ceux-ci fournissent en même temps la preuve du fait que le bien est consommé à l'étranger. Il en va autrement des prestations de services. En l'absence d'un mouvement physique de marchandises, le droit en vigueur doit se rattacher au siège social, respectivement au domicile du destinataire de la prestation. Si le destinataire de la prestation a son siège social, respectivement son domicile à l'étranger, on admet - du moins en relation avec d'autres indications ressortant de copies de factures, de pièces justificatives du paiement, de contrat, etc. - que la prestation de services est consommée à l'étranger, respectivement qu'elle y est utilisée ou exploitée. Aussi, en l'absence d'une alternative et dans l'idée de mettre en pratique le principe du pays de destination, respectivement le principe du domicile, l'exigence de l'indication du siège social, respectivement du domicile du destinataire par le prestataire est indispensable et, par voie de conséquence, justifiée (cf. arrêts du Tribunal fédéral 2A.541/2006 du 21 février 2007 consid. 2.3 et 2A.247/2000 du 20 avril 2001 consid. 2e; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1107/2008 du 15 juin 2010 consid. 4.3.3, A-680/2007 du 8 juin 2009 consid. 4.2 et A-1367/2006 du 2 juin 2008 consid. 3.2; JAAC 64.112 consid. 3e). A ce sujet, il s'impose encore de relever que la présomption, selon laquelle il y a utilisation ou exploitation de prestations de services à l'endroit où le destinataire a son siège social ou son domicile présuppose que l'on ait affaire de manière prouvée à des prestations immatérielles (cf. ATF 133 II 153 consid. 7.2). Cette présomption est, en outre, réfragable (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-680/2007 du 8 juin 2009 consid. 4.2 et A-1511/2006 du 3 septembre 2007 consid. 2.2.3; JAAC 70.103 consid. 2c/bb).

4.2.1.3 Selon l'art. 16 al. 1, 2^e phrase aOTVA, le droit à l'exonération des prestations de services fournies à l'étranger doit être prouvé par des documents comptables et des pièces justificatives. Comme pour l'exportation de biens (cf. consid. 4.1.2.), le Département fédéral des finances (DFF) décide de quelle manière l'assujetti doit fournir la preuve (art. 16 al. 2, 1^{re} phrase aOTVA). A ce propos, on rappellera que l'art. 81 LTVA n'a aucune incidence sur l'application de l'art. 16 aOTVA (voir consid. 4.1.2. ci-dessus), et que - dans la mesure où elle met le fardeau de la preuve à la charge de l'assujetti - la règle prescrite par l'art. 16 aOTVA correspond au principe général vu plus haut (cf. consid. 2.2. ci-dessus).

4.2.1.4 Quant aux exigences en matière de preuve relatives aux prestations de services, les Instructions 1997 (cf. ch. 567) disposent que

sont réclamés à titre de preuves des copies de factures et des pièces justificatives du paiement, ainsi que des procurations écrites (fiduciaires, avocats, notaires, etc.), des contrats et mandats, pour autant que ceux-ci aient été établis ou conclus. Il doit ressortir clairement des documents précités le nom/la raison sociale, l'adresse et le lieu de domicile/du siège de l'acquéreur ou du client, ainsi que des indications détaillées sur le genre et l'utilisation des prestations fournies. Les Instructions 1994 (cf. ch. 567) réclamaient en tant que preuves des mandats écrits, des contrats écrits ou une procuration écrite (fiduciaires, avocats, notaires, etc.), des copies de factures, ainsi que des documents prouvant le paiement, desquels devaient ressortir avec clarté le nom/la maison, l'adresse et le lieu de domicile/siège de l'acquéreur ou du client, ainsi que des indications détaillées sur le genre et l'utilisation des prestations fournies (cf. sur la question des preuves, ATF 133 II 153 consid. 4.3; arrêts du Tribunal fédéral 2C_614/2007 du 17 mars 2007 consid. 3.3, 2A.546/2003 du 14 mars 2005 consid. 2.5 et les références citées, 2A.507/2002 du 31 mars 2004 consid. 3.4; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1107/2008 du 15 juin 2010 consid. 4.4.2, A-1367/2006 du 2 juin 2008 consid. 4.2; JAAC 64.112 consid. 3c et 68.53 consid. 5e).

Matériellement, ces prescriptions sont donc sensiblement les mêmes qu'il s'agisse des éditions 1994 ou 1997. Les documents en question doivent permettre d'identifier clairement le destinataire des prestations et de connaître de manière détaillée la nature et l'utilisation de celles-ci. L'indication précise de la nature des prestations revêt une importance particulière compte tenu du fait que la détermination du lieu d'utilisation ou d'exploitation des prestations (cf. consid. 4.2.1.2. ci-avant) et, partant, leur exonération en dépendent (cf. ATF 133 II 153 consid. 4.3; arrêts du Tribunal fédéral 2C_614/2007 du 17 mars 2008 consid. 3.3 et 2A.507/2002 du 31 mars 2004 consid. 3.4.; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1107/2008 du 15 juin 2010 consid. 4.4.2).

4.2.2. Sous l'angle de l'aLTVA, intitulé «Lieu de la prestation de services», l'art. 14 aLTVA dispose à son al. 1 que - sous réserve des al. 2 et 3 - est réputé lieu de la prestation de services l'endroit où le prestataire a le siège de son activité économique ou un établissement stable à partir duquel la prestation de services est fournie ou, à défaut d'un tel siège ou d'un tel établissement, le lieu de son domicile ou l'endroit à partir duquel il exerce son activité (cf. ATF 133 II 153 consid. 5.1; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1558/2006 du 3 décembre 2009 consid. 4.1, A-1505/2006 du 25 septembre 2008 consid. 3.1.2 et A-1418/2006 du 14

mai 2008 consid. 4.3; MOLLARD/OBERSON/TISSOT BENEDETTO, op. cit., ch. 142 p. 207).

4.2.2.1 L'al. 2 de cette disposition règle d'abord, d'une manière analogue à l'art. 12 al. 2 aOTVA, le lieu des prestations de services qui se rapportent à un bien immobilier, des prestations de transport ainsi que des activités accessoires aux transports. Il définit ensuite le lieu des prestations artistiques, scientifiques, didactiques, sportives, récréatives et des prestations analogues (let. d) ainsi que des prestations dans le domaine de la coopération internationale au développement et de l'aide humanitaire (let. e; cf. ATF 133 II 153 consid. 5.1; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1558/2006 du 3 décembre 2009 consid. 4.2, A-1505/2006 du 25 septembre 2008 consid. 3.1.2 et A-1418/2006 du 14 mai 2008 consid. 4.3; MOLLARD/OBERSON/TISSOT BENEDETTO, op. cit., ch. 146 p. 209; ALOIS CAMENZIND, in : mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Bâle/Genève/Munich 2000, ch. 17 ss ad art. 14 aLTVA).

4.2.2.2 Pour sa part, l'al. 3 de l'art. 14 aLTVA établit une liste exhaustive de prestations de services - dites immatérielles (cf. XAVIER OBERSON, Qualification et localisation des services internationaux en matière de TVA, in : Archives vol. 69 p. 403 ss spéc. p. 414) - qui sont localisées à l'endroit où le destinataire a le siège de son activité économique ou un établissement stable pour lequel les prestations de services sont fournies ou, à défaut d'un tel siège ou d'un tel établissement, le lieu de son domicile ou l'endroit à partir duquel il exerce son activité (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1558/2006 du 3 décembre 2009 consid. 4.3 et les références citées, A-1505/2006 du 25 septembre 2008 consid. 3.1.2 et 3.1.3, A-1418/2006 du 14 mai 2008 consid. 4.3 et 4.4 et les références citées; CAMENZIND, op. cit., ch. 20 et 90 ad art. 14 aLTVA). L'art. 14 al. 3 aLTVA fait ainsi exception à la règle générale, le lieu de la prestation se déterminant en fonction du destinataire et non du prestataire. Dès le moment où leur destinataire se trouve à l'étranger, les prestations visées à l'art. 14 al. 3 aLTVA sont localisées à l'étranger et, partant, ne sont pas imposables en Suisse (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-617/2008 du 31 mars 2010 consid. 3.1, A-1558/2006 du 3 décembre 2009 consid. 4.3, A-1505/2006 du 25 septembre 2008 consid. 3.1.2 et 3.1.3, A-1418/2006 du 14 mai 2008 consid. 4.3 et 4.4).

4.2.2.3 S'agissant des exigences de preuve, l'art. 20 al. 1, 3^e phrase aLTVA dispose que pour les prestations de services fournies à l'étranger,

le droit à l'exonération doit être prouvé par des documents comptables et des pièces justificatives. Le DFF règle les modalités de la preuve que l'assujetti doit rapporter pour obtenir la reconnaissance de la fourniture de prestations de services à l'étranger (art. 20 al. 2 aLTVa). A cet égard, il s'impose de rappeler que l'entrée en vigueur, le 1er janvier 2010, de la LTVa n'a aucune incidence sur l'application de l'art. 20 aLTVa, cette disposition continuant à être pertinente pour les procédures pendantes au 1er janvier 2010 (cf. consid. 1.2. et 4.1.2. ci-avant; cf. également arrêt du Tribunal administratif fédéral A-617/2008 du 31 mars 2010 consid. 3.3 et 3.4 et les références citées). Il sied encore de relever que - dans la mesure où elle met le fardeau de la preuve à la charge de l'assujetti - la règle de l'art. 20 aLTVa correspond également au principe général déjà énoncé au consid. 2.2 ci-avant (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2A.534/2004 du 18 février 2005 consid. 4.1; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1107/2008 du 15 juin 2010 consid. 5.2.1, A-1505/2006 du 25 septembre 2008 consid. 3.1.4.1, A-1418/2006 du 14 mai 2008 consid. 5.2 et A-1416/2006 du 27 septembre 2007 consid. 3.2).

4.2.2.4 Les Instructions 2001 contiennent des précisions (ch. 388) qui sont en substance identiques à celles des Instructions 1994 et 1997. Les documents doivent notamment renseigner de manière détaillée sur le genre des prestations fournies, ce qui revêt une importance particulière dans la mesure où cela détermine leur rattachement local et, partant, leur soumission à la TVA suisse : leur localisation dépend du point de savoir si elles entrent dans l'une des catégories des al. 2 et 3 de l'art. 14 aLTVa ou si elles tombent sous le coup de la règle générale de l'al. 1. On peut affirmer ainsi que le passage du système de l'aOTVA à celui de l'aLTVa n'a pas apporté de modification du point de vue des exigences de preuve. En particulier, l'indication de la nature des prestations de services dans les factures et autres documents, qui était nécessaire pour déterminer leur lieu d'utilisation – critère dont l'ordonnance faisait dépendre leur exonération – demeure indispensable sous l'empire de l'ancienne loi, puisqu'elle permet de les localiser et de déterminer par là si elles sont, ou non, imposables en Suisse (cf. ATF 133 II 153 consid. 5.2; arrêts du Tribunal fédéral 2C_614/2007 du 17 mars 2008 consid. 3.3; 2A.478/2005 du 8 mai 2006 consid. 4.4 et 2A.546/2003 du 14 mars 2005 consid. 2.2; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-617/2008 du 31 mars 2010 consid. 3.2, A-1505/2006 du 25 septembre 2008 consid. 3.1.4.1, A-1418/2006 du 14 mai 2008 consid. 5.3 et les références citées, A-1416/2006 du 27 septembre 2007 consid. 3.3 et 3.4; JAAC 69.64 consid. 2d et les références citées).

4.2.2.5 Il sied encore de souligner que la preuve de l'exportation de biens et de prestations de services est soumise à des exigences particulièrement rigoureuses, compte tenu du fait qu'il n'est en général pas possible d'effectuer un contrôle auprès du destinataire sis à l'étranger. En Europe, les cas où des exportations de biens ou de prestations de services ont été exonérées indûment - parfois à la suite de manoeuvres frauduleuses - sont nombreux. Pour ces raisons, des pièces établies après coup, à la suite d'un contrôle fiscal, ne peuvent être prises en considération. A ce propos, la jurisprudence a eu l'occasion de préciser que pour éviter tout abus, il ne saurait être question de tenir compte de documents non contemporains aux opérations concernées (cf. ATF 133 II 153 consid. 7.2 *in fine*; arrêts du Tribunal fédéral 2C_614/2007 du 17 mars 2008 consid. 3.4, 2C_470/2007 du 19 février 2008 consid. 3.4 et 2A.546/2003 du 14 mars 2005 consid. 2.6 et 3.3; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1107/2008 du 15 juin 2010 consid. 5.2.3, A-1367/2006 du 2 juin 2008 consid. 4.2.2 et A-1416/2006 du 27 septembre 2007 consid. 3.4).

5.

Il convient maintenant d'examiner l'évolution intervenue au niveau du formalisme dans le domaine de la TVA, notamment sous l'angle de l'art. 45a OLTVA.

5.1. La nouvelle du 24 mai 2006 (RO 2006 2353) de l'ordonnance du 29 mars 2000 relative à la loi sur la TVA (OLTVA, RO 2000 1347) a introduit une section 14a intitulée « Traitement des vices de forme » qui comporte le seul art. 45a, ainsi qu'une section 7a intitulée « Facturation », dont l'unique disposition est l'art. 15a.

Cette nouvelle est entrée en vigueur le 1er juillet 2006. Toutefois, dans sa communication concernant la pratique du 27 octobre 2006 (cf. Traitement des vices de forme, Introduction, en ligne sur le site internet de l'AFC www.estv.admin.ch / documentation / publications / taxe sur la valeur ajoutée / LTVA jusqu'à 2009 / communications concernant la pratique / publiées en 2006), l'AFC a indiqué qu'elle n'appliquerait pas ces dispositions uniquement pour l'avenir, mais également de manière rétroactive, pour toutes les contestations pendantes au 1er juillet 2006 (cf. communication concernant la pratique, op. cit., Introduction *in fine*). Conformément à l'intention du Conseil fédéral (cf. communication du DFF du 24 mai 2006), la jurisprudence a déjà observé que ces normes, qui mettent un frein à une application excessivement rigide des prescriptions formelles de la loi, s'appliquent également aux cas encore pendants, soit

aussi bien ceux soumis à l'aLTVA que ceux régis par l'aOTVA (cf. arrêts du Tribunal fédéral 2C_614/2007 du 17 mars 2007 consid. 3.5 et 2C_263/2007 du 24 août 2007 consid. 4; plus réservé, ATF 133 II 153 consid. 7.4; cf. également arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1107/2008 du 15 juin 2010 consid. 6.1, A-1367/2006 du 2 juin 2008 consid. 5.1, A-1416/2006 du 27 septembre 2007 consid. 4.1 et les références citées). A cet égard, il s'impose encore de relever que l'entrée en vigueur, le 1er janvier 2010, de la nouvelle LTVA n'a aucune incidence sur l'application de l'art. 45a OLTVA, cette disposition continuant à être pertinente pour les procédures pendantes au 1er janvier 2010 (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-5876/2008 du 24 mars 2010 consid. 3.2.2 et les références citées).

5.2. De manière générale, l'art. 45a OLTVA dispose qu'un vice de forme n'entraîne pas à lui seul une reprise d'impôt s'il apparaît ou si l'assujetti prouve que la Confédération n'a subi aucun préjudice financier du fait du non-respect d'une prescription de forme prévue par la loi ou cette même ordonnance, sur l'établissement de justificatifs. Les formes prescrites par les normes législatives ou/et par la pratique administrative doivent donc être appliquées sans formalisme outrancier, mais avec pragmatisme. Cela étant, il n'est pas concevable de prétendre que l'art. 45a OLTVA puisse primer, voire effacer la teneur des termes de la loi elle-même. Il convient de garder à l'esprit que l'art. 45a OLTVA concerne uniquement les vices de forme. Il ne protège aucunement le contribuable contre l'existence d'un véritable vice matériel ou l'absence de réalisation des conditions matérielles (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_470/2007 du 19 février 2008 consid. 3.7; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1107/2008 du 15 juin 2010 consid. 6.2, A-6048 du 10 décembre 2009 consid. 3.3 et les références citées, A-1505/2006 du 25 septembre 2008 consid. 3.2.2 et les références citées, A-1418/2008 du 14 mai 2008 consid. 7.2, A-1525/2006 du 28 janvier 2008 consid. 2.7, A-1416/2006 du 27 septembre 2007 consid. 4.2, A-1438/2006 du 11 juin 2007 consid. 3.3 et A-1352/2006 du 25 avril 2007 consid. 6).

5.3. S'agissant de la preuve en cas d'exportation de biens, la production d'un document officiel de la douane au sens des art. 16 aOTVA et 20 aLTVA en relation avec les Instructions de l'AFC est une condition matérielle du droit. Peuvent dorénavant également être acceptés, d'une part et exceptionnellement, un document erroné qui est utilisé et, d'autre part, lorsque le document officiel d'exportation timbré par la douane fait défaut, d'autres documents officiels de la douane, documents qui peuvent émaner des autorités suisses ou étrangères selon la nouvelle pratique

découlant de l'art. 45a OLTVA (voir la Communication concernant la pratique, op. cit., ch. 2.3.2). Le recourant doit en effet prouver qu'il y a exportation légale des marchandises en cause. Or, cette preuve ne peut exister que par la présentation de documents douaniers, production de preuves qui constitue une condition matérielle de l'exonération en cause. L'art. 45a OLTVA peut certes jouer désormais un rôle dans l'appréciation – moins rigoureuse – des preuves douanières présentées, mais en aucun cas pallier la carence même de documents de la douane (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1455/2006 du 25 avril 2007 consid. 4.3 et 5.4).

Concernant la preuve en cas de fourniture de prestations de services à l'étranger notamment au sens de l'art. 14 al. 3 aLTVA, l'AFC a assoupli le formalisme résultant de sa pratique ainsi que cela ressort de la communication concernant la pratique du 27 octobre 2006 (p. 6, ch. 2.3.1), déjà citée sous consid. 5.1. ci-dessus. Elle admet que désormais si, compte tenu de l'ensemble des circonstances (p. ex. correspondance, contrats, mandats, décomptes, procurations, etc.), on peut tenir pour vraisemblable que la prestation facturée à l'étranger constitue une prestation de services au sens de l'art. 14 al. 3 aLTVA, l'exonération de l'impôt est possible même si la désignation de la prestation est imprécise dans la facture (cf. ATF 133 II 153 consid. 6.2).

Quoi qu'il en soit, ainsi qu'on l'a déjà rappelé ci-dessus (cf. consid. 5.2.), l'art. 45a OLTVA vise uniquement les vices de forme et n'a aucun effet sur les vices matériels ou l'absence de réalisation des conditions matérielles. Dès lors, cette disposition ne change rien au fait que la nature des prestations doit être établie et que la preuve en incombe à l'assujetti qui soutient qu'elles sont exonérées (au sens notamment de l'art. 15 al. 2 let. I aOTVA) ou ne sont pas imposables en raison de leur localisation à l'étranger (en vertu notamment de l'art. 14 al. 3 aLTVA). La règle selon laquelle la preuve de l'exportation de prestations de services ne peut être rapportée à l'aide de documents établis après coup, à la suite d'un contrôle fiscal, ne s'en trouve pas affectée non plus. En ce sens, il y a lieu de considérer que l'assouplissement adopté par l'AFC, décrit au ch. 2.3.1 de la communication du 27 octobre 2006, s'inscrit en marge de la loi et ne respecte pas le principe de la légalité, dans la mesure en tout cas où l'AFC en arriverait à nier la nécessité de prouver par des documents comptables et des pièces justificatives le droit à l'exonération ou la localisation à l'étranger des prestations de services (cf. ATF 133 II 153 consid. 7.2 et 7.4; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1107/2008 du 15 juin 2010 consid. 6.3, A-1505/2006 du 25 septembre

2008 consid. 3.2.3 et les références citées, A-1367/2006 du 2 juin 2008 consid. 5.3, A-1418/2006 du 14 mai 2008 consid. 7.3, A-1416/2006 du 27 septembre 2007 consid. 4.4 et A-1344/2006 du 11 septembre 2007 consid. 3.3.4).

6.

6.1. Conformément à l'art. 17 al. 1 aOTVA, respectivement 21 al. 1 aLTVA, est assujetti subjectivement, celui qui exerce de manière indépendante une activité commerciale ou professionnelle, même s'il manque l'intention de faire des bénéfices, pour autant que le montant des livraisons, des prestations de services et des prestations à soi-même dépassent annuellement Fr. 75'000.- (arrêt du Tribunal fédéral du 10 février 1999, publié in: Archives vol. 68 p. 669; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-2387/2007 du 29 juillet 2010 consid. 2.1.1, A-4360/2008 et A-4415/2008 du 4 mars 2010 consid. 2.1, ainsi que A-1578/2006 du 2 octobre 2008 consid. 2.2). Demeure réservée la limitation de l'art. 19 al. 1 let. a aOTVA, respectivement 25 al. 1 let. a aLTVA, selon laquelle ne sont pas assujettis les entrepreneurs dont la dette fiscale nette s'élève à moins de Fr. 4'000.- en présence d'un chiffre d'affaires entre Fr. 75'000.- et Fr. 250'000.-.

6.2. Aux termes de l'art. 21 al. 1 aOTVA, respectivement 28 al. 1 aLTVA, le début matériel de l'assujettissement commence à l'expiration de l'année civile au cours de laquelle le chiffre d'affaires déterminant a été atteint (RIVIER/ROCHAT PAUCHARD, op. cit., p. 108 ss). Cette règle est en soi contraire au principe de la neutralité TVA et de l'égalité de traitement, mais il est ainsi tenu compte du principe du transfert et du principe de la sécurité du droit (JAAC 63.76 consid. 3b/bb). Au sens de l'art. 21 al. 3 aOTVA, respectivement 28 al. 3 aLTVA, quiconque est exempté de l'assujettissement conformément à l'art. 19 al. 1 let. a aOTVA, respectivement 25 al. 1 let. a aLTVA, est assujetti dès la fin de l'année civile au cours de laquelle le chiffre d'affaires déterminant l'assujettissement a dépassé Fr. 250'000.- ou au cours de laquelle l'impôt dû après déduction de l'impôt préalable a dépassé Fr. 4'000.- (arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1619/2006 du 7 avril 2009 consid. 2.1, A-1618/2006 du 27 août 2008 consid. 2.2).

7.

En l'espèce, le recourant conteste son assujettissement, estimant que les décomptes qu'il a remis sont corrects et qu'il ne doit à l'AFC que Fr. 2'491.85 pour les périodes du 1^{er} juillet 2000 au 31 décembre 2004. Il soutient que son activité est exercée essentiellement à l'étranger, sans

contester que les opérations en question soient des livraisons de biens et des prestations de services au sens des art. 5 et 6 al. 1 aOTVA, respectivement des art. 6 et 7 al. 1 aLTVA.

Dès lors, il convient de déterminer le lieu des opérations effectuées par le recourant et précisément si les documents relatifs à la vente de tableaux, ainsi qu'aux honoraires concernant les prestations d'expertise et de courtage satisfont à la preuve exigée par la loi au sens de l'art. 16 al. 1 aOTVA, respectivement de l'art. 20 al. 1 aOTVA, pour fonder une exonération.

7.1. Selon les éléments ressortant du dossier, le Tribunal constate que le recourant n'apporte aucun élément probant attestant que ses opérations sont bien effectuées à l'étranger. En effet, aucun document douanier original ne figure au dossier. Il existe bien une copie d'une facture à l'attention du recourant de la part de l'entreprise Z. _____ SA pour une intervention en douane datant du 27 février 2001, ainsi qu'un courrier du 16 décembre 2005 concernant diverses interventions pour le compte du recourant et indiquant des photocopies des passavants concernés par des biens exportés, mais toutefois sans lesdites copies ou passavants originaux.

Comme on l'a vu (cf. consid. 4.1.3., 4.2.1.3 et 4.2.2.3 ci-dessus), il appartient au contribuable suisse de respecter ses obligations découlant du principe de l'auto-taxation, de produire notamment des moyens de preuve suffisants pour attester de l'exportation de biens vers l'étranger conformément aux prescriptions douanières en la matière et de prouver ainsi l'exonération. Tel n'est pas le cas en l'occurrence, le recourant n'ayant produit aucun des documents douaniers attestant de l'exportation des biens et de la localisation à l'étranger des services litigieux. Le moyen tiré par le recourant du fait qu'il a été empêché de produire les pièces requises pour différentes raisons ne saurait modifier ce qui précède. Le recourant se devait de respecter les prescriptions douanières.

7.2. Par ailleurs, les décomptes annuels corrigés et produits par le recourant lors de son recours ne lui sont d'aucun secours. En effet, lesdits documents, déposés par-devant le TAF, ne sont pas contemporains aux opérations concernées, mais ont été établis à la suite d'un contrôle fiscal. Or, les pièces établies après coup ont, sur le plan fiscal, une valeur probante quasi nulle (cf. consid. 4.2.2.5 ci-dessus; cf. également arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1107/2008 du 15 juin 2010 consid. 8.2.2 et 9.1.2.2, A-6048/2008 du 10 décembre 2009 consid.

6.1.1.). Selon une appréciation rigoureuse des preuves, les décomptes annuels susmentionnés ne sauraient donc être pris en considération dans l'examen de la localisation des prestations de services en cause, précisément des expertises d'œuvres d'art.

7.3. Demeure encore, à ce sujet, à déterminer si l'introduction de l'art. 45a OLTVA concernant le traitement des vices de forme conduit à une appréciation différente de la situation. Le Tribunal de céans a souligné que l'art. 45a OLTVA concernait uniquement les vices de forme et ne protégeait aucunement le contribuable contre l'absence de réalisation des conditions matérielles (cf. consid. 5.3. ci-dessus). S'agissant de l'exportation de biens et de prestations de services, l'art. 45a OLTVA ne change rien au fait que la nature des opérations doit être établie et que la preuve en incombe à l'assujetti qui soutient qu'elles sont exonérées (au sens notamment de l'art. 15 al. 2 let. I aOTVA) ou ne sont pas imposables en raison de leur localisation à l'étranger (en vertu notamment de l'art. 14 al. 3 aLTVA). En effet, l'apport de la preuve du genre de l'opération constitue, non pas un vice formel, mais une condition matérielle, respectivement de l'exonération et de la non-imposition en Suisse.

7.4. Par conséquent, c'est à bon droit que l'AFC a considéré que les opérations en cause ont été réputées accomplies sur territoire suisse et donc soumises à l'impôt.

En outre, le Tribunal de céans relève que les Instructions 2008 auxquelles l'AFC se réfère – et qui ne sont pourtant pas applicables à la présente cause – reprennent en substance les précisions des Instructions 2001 (voir les ch. 388, 529 et 535 des Instructions 2008), ce qui n'a en définitive aucune incidence sur l'issue de la cause.

7.5. S'agissant de l'assujettissement lui-même et de la date de l'immatriculation rétroactive, il sied de les confirmer. Bien que le recourant s'en prenne à son assujettissement, il convient de constater qu'il ne produit aucune pièce pouvant expliquer et justifier ses dires. Par ailleurs, le recourant ne s'en prend pas à la réalisation des conditions d'assujettissement. En tout cas, sa motivation ne se fonde pas directement sur une application prétendument erronée de l'art. 21 al. 1 aOTVA, respectivement de l'art. 28 al. 1 aLTVA (cf. consid. 6.2. ci-avant). Aucun indice résultant du dossier n'infirme à première vue la pertinence du moment de la rétroactivité décidée par l'autorité fiscale. Un contrôle plus approfondi du Tribunal de céans ne s'impose donc pas.

8.

Les considérations qui précèdent conduisent le TAF à rejeter le recours. Vu l'issue de la cause, en application de l'art. 63 al. 1 PA et de l'art. 1 ss du Règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral (FITAF, RS 173.320.2), les frais de procédure, par Fr. 2'300.-, comprenant l'émolument judiciaire et les débours, sont mis à la charge du recourant qui succombe. L'autorité de recours impute, dans le dispositif, l'avance sur les frais de procédure correspondants. Une indemnité à titre de dépens n'est pas allouée au recourant (art. 64 al. 1 PA a contrario, respectivement art. 7 al. 1 FITAF a contrario).

Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :**1.**

Le recours est rejeté.

2.

Les frais de procédure, d'un montant de Fr. 2'300.-, sont mis à la charge du recourant et imputés sur l'avance de frais déjà versée du même montant.

3.

Il n'est pas alloué de dépens.

4.

Le présent arrêt est adressé :

- au recourant (Acte judiciaire)
- à l'autorité inférieure (n° de réf. _____; Acte judiciaire)

L'indication des voies de droit figure à la page suivante.

Le président du collège :

La greffière :

Pascal Mollard

Chantal Schiesser-Degottex

Indication des voies de droit :

La présente décision peut être attaquée devant le Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14, par la voie du recours en matière de droit public, dans les trente jours qui suivent la notification (art. 82 ss, 90 ss et 100 de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral [LTF, RS 173.110]). Le mémoire doit être rédigé dans une langue officielle, indiquer les conclusions, les motifs et les moyens de preuve, et être signé. La décision attaquée et les moyens de preuve doivent être joints au mémoire, pour autant qu'ils soient en mains du recourant (art. 42 LTF).

Expédition :