



Cour I
A-3211/2012

Arrêt du 3 décembre 2013

Composition

Pascal Mollard (président du collège),
Daniel Riedo, Michael Beusch, juges,
Cédric Ballenegger, greffier.

Parties

A. _____ SA,
recourante,

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 (TVA); prestations de services
fournies à l'étranger; existence d'une société offshore;
1^{er} trimestre 2004 au 4^e trimestre 2008.

Faits :**A.**

La société A._____ SA (ci-après: la recourante) est une société anonyme sise à ... dont le but selon le Registre du commerce est le suivant: Elle est inscrite au Registre du commerce depuis le

B.

Les 13 mars et 8 mai 2009, l'Administration fédérale des contributions (ci-après: l'AFC ou l'autorité inférieure) a procédé à un contrôle externe chez la recourante. Le 23 juin 2009, elle a adressé à cette dernière un décompte complémentaire n° ... portant sur une reprise d'impôt de Fr. 63'717.—, soit Fr. 9'296.— en raison de défauts de concordance entre la comptabilité et les décomptes TVA et Fr. 54'421.10 provenant de prestations de services fournies à l'étranger à des sociétés de domicile.

C.

Par lettre du 21 août 2009, la recourante, par l'intermédiaire de sa fiduciaire, a écrit à l'AFC pour contester la reprise. Le 21 janvier 2011, l'AFC a invité la recourante à lui faire parvenir des documents au sujet des sociétés étrangères qui auraient acquis des prestations de sa part. Elle réclamait en particulier le nom des ayants droit et les comptes de ces sociétés. Le 8 mars 2011, la recourante a fourni quelques documents mais non les résultats comptables demandés.

D.

Le 13 janvier 2012, l'AFC a rendu une décision qui confirmait le décompte complémentaire n° Par courrier du 26 janvier 2012, la recourante a formulé une réclamation contre cette décision; à cette occasion, elle n'a plus contesté les reprises liées aux défauts de concordance entre sa comptabilité et les décomptes de TVA. Par décision sur réclamation du 14 mai 2012, notifiée le 21 mai, l'AFC a rejeté les griefs de la recourante.

E.

Par lettre du 15 juin 2012 au Tribunal administratif fédéral, la recourante a contesté la décision sur réclamation du 14 mai 2012. Toutefois, seule une partie des prestations effectuées à l'étranger est encore litigieuse. Ainsi, la recourante ne remet plus en cause les reprises liées à ses activités avec une société basée aux Iles Vierges Britanniques. Seules restent litigieuses les prestations fournies à la société russe B._____ Ltd. La recourante conclut en substance à ce qu'il soit admis que cette société n'est pas une société de domicile et à ce que la décision attaquée soit réformée en conséquence. Elle a produit à cette fin un certain nombre de

pièces en russe. Sur invitation du Juge instructeur, elle en a donné une traduction le 15 novembre 2012. Par réponse du 3 janvier 2013, l'autorité inférieure a conclu au rejet du recours.

Les autres faits seront repris, en tant que de besoin, dans la partie en droit du présent arrêt.

Droit :

1.

1.1 Sous réserve des exceptions prévues à l'art. 32 de la loi du 17 juin 2005 sur le Tribunal administratif fédéral (LTAF, RS 173.32), celui-ci 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. La procédure est régie par la PA, pour autant que la LTAF n'en dispose pas autrement (art. 37 LTAF). L'Administration fédérale des contributions étant une autorité au sens de l'art. 33 LTAF, et aucune des exceptions de l'art. 32 LTAF n'étant réalisée, le Tribunal administratif fédéral est compétent *ratione materiae* pour juger de la présente affaire.

1.2 Selon la loi fédérale régissant la taxe sur la valeur ajoutée du 12 juin 2009 (LTVA, RS 641.20), les décisions de l'AFC peuvent faire l'objet d'une réclamation dans les trente jours qui suivent leur notification. Il en résulte que l'assujetti a droit, normalement, à ce que l'AFC examine par deux fois son cas et prenne deux décisions successives à son sujet (la seconde étant soumise à des exigences de forme plus élevées), du moins s'il dépose une réclamation (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-707/2013 du 25 juillet 2013 consid. 1.2.1, A-1601/2006 du 4 mars 2010 consid. 5.1.2). En l'occurrence, l'AFC a rendu une première décision le 13 janvier 2012, qui faisait suite au décompte complémentaire du 23 juin 2009. Cette décision a été contestée par la recourante. Sur cette base a été rendue la décision attaquée, le 14 mai 2012. Celle-ci constitue donc bel et bien une décision sur réclamation. La compétence fonctionnelle du Tribunal est ainsi respectée.

1.3 Enfin, posté le 15 juin 2012, alors que la décision attaquée, qui date du 14 mai 2012, a été notifiée le 21 mai 2012, le mémoire de recours a été déposé dans le délai légal de trente jours (cf. art. 50 al. 1 PA). Signé par deux représentants de la recourante disposant du droit de signature collective à deux et muni d'une motivation sommaire, il répond aux exigences de forme minimales de la procédure administrative, quand bien même les conclusions ne sont pas exprimées (cf. art. 52 al. 1 PA). On

peut en effet déduire des circonstances que la recourante réclame que la décision attaquée soit réformée selon ses explications. Par ailleurs, la recourante étant directement touchée par ladite décision et ayant participé à la procédure devant l'autorité inférieure, elle a manifestement qualité pour agir devant le Tribunal administratif fédéral (cf. art. 48 al. 1 PA).

Il y a dès lors lieu d'entrer en matière.

2.

2.1 La LTVA actuelle est entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2010. Les dispositions de droit matériel qu'elle contient sont applicables à tous les faits et rapports juridiques ayant pris naissance à compter de cette date, avec pour conséquence que les dispositions de l'ancien droit s'appliquent à ceux qui sont plus anciens (art. 112 al. 1 LTVA). Dès lors que les faits déterminants se sont déroulés, en l'espèce, entre le 1^{er} janvier 2004 et le 31 décembre 2008, la présente procédure est régie, s'agissant du droit matériel applicable, par l'ancienne loi sur la TVA du 2 septembre 1999 (aLTVA; RO 2000 1300), entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2001 (cf. art. 94 al. 1 aLTVA; arrêté du Conseil fédéral du 29 mars 2000, RO 2000 1346; cf. également arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6740/2012 du 6 juin 2012 consid. 1.2.1, A-6299/2009 du 21 avril 2011 consid. 2.1).

2.2 Sur le plan procédural, en revanche, le nouveau droit s'applique à toutes les procédures pendantes à l'entrée en vigueur de la nouvelle loi, conformément à l'art. 113 al. 3 LTVA. La portée de cette disposition doit cependant être ramenée à sa juste mesure. Ainsi, seules les règles de procédure doivent être appliquées aux affaires en cours. Le nouveau droit matériel ne doit pas trouver à s'appliquer aux périodes fiscales régies par l'ancien droit (cf., entre autres, arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6740/2012 du 6 juin 2012 consid. 1.2.2, A-6986/2008 du 3 juin 2010 consid. 1.2).

2.3 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*, 2^e éd., Bâle 2013, ch. 2.149; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, 6^e éd., Zurich/St-Gall 2010, ch. 1758 ss). Le Tribunal administratif fédéral constate les faits et applique le droit d'office, sans être lié par les motifs invoqués (cf. art. 62 al. 4 PA) ni par l'argumentation juridique développée dans la décision entreprise (cf. PIERRE

MOOR/ETIENNE POLTIER, Droit administratif, vol. II, Berne 2011, p. 300 s.). Toutefois, 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; ALFRED KÖLZ/ISABELLE HÄNER/MARTIN BERTSCHI, *Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes*, 3^e éd., Zurich/Bâle/Genève 2013, ch. 1135).

2.4 La recourante ayant admis certains éléments du décompte complémentaire n° ..., seule reste ici litigieuse la taxation des prestations effectuées en faveur d'une société russe de La recourante a considéré que celles-ci étaient fournies à l'étranger et qu'elles étaient exonérées de TVA. L'AFC estime au contraire que la recourante n'a pas prouvé que la société en question n'était pas une société de domicile. Il convient donc d'abord de présenter les principes qui définissent le lieu d'une opération TVA (cf. consid. 3.1 ci-après), puis de mettre en évidence le cas particulier des sociétés de domicile (cf. consid. 3.2 ci-dessous) et enfin de rappeler les règles qui prévalent en matière d'établissement des faits (cf. consid. 3.3 ci-dessous). Il sera ensuite possible d'analyser concrètement le cas pendant (cf. consid. 4 ci-dessous).

3.

3.1

3.1.1 Selon l'ancien droit, le lieu d'une opération TVA se détermine d'après les art. 13 ss de l'aLTVA. Il faut distinguer à cet égard les règles relatives aux livraisons de biens et celles qui concernent les prestations de services. S'agissant des premières, elles sont soumises à l'art. 13 aLTVA. A teneur de cette disposition, est réputé lieu de la livraison, soit 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), soit 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).

3.1.2 Intitulé « Lieu de la prestation de services », l'art. 14 aLTVA dispose à son al. 1 que, sauf exception, 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-3695/2012 du 30 juillet 2013 consid. 5.2, A-1505/2006 du 25 septembre 2008

consid. 3.1.2, A-1418/2006 du 14 mai 2008 consid. 4.3; PASCAL MOLLARD/XAVIER OBERSON/ANNE TISSOT BENEDETTO, *Traité TVA*, Bâle 2009, p. 207, ch. 142).

3.1.3 Les exceptions à la règle générale de l'art. 14 al. 1 aLTVA sont définies aux deux alinéas suivants du même article. L'al. 2 règle d'abord le lieu des prestations de services qui se rapportent à un bien immobilier, des prestations de transport ainsi que des activités accessoires aux transports (let. a à c). 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-3695/2012 du 30 juillet 2013 consid. 5.3, A-1107/2008 et A-1108/2008 du 15 juin 2010 consid. 5.1.2). En substance, toutes ces opérations sont réputées avoir lieu à l'endroit où l'activité est censée se dérouler concrètement, soit au lieu de situation de l'immeuble, dans le pays où le transport est effectué, à la place où se déroule le cours ou le spectacle, dans la région à laquelle l'aide humanitaire est destinée.

3.1.4 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 de droit fiscal suisse* 69 403, p. 414 ss) - 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-3190/2008 du 15 juillet 2010 consid. 5.2.3.1, A-1558/2006 du 3 décembre 2009 consid. 4.3, A-1505/2006 du 25 septembre 2008 consid. 3.1.2). 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. Cette exception se justifie parce que le lieu où les prestations de services énumérées à l'art. 14 al. 3 aLTVA sont utilisées coïncide en général avec le lieu où se trouve le destinataire (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1107/2008 et A-1108/2008 du 15 juin 2010 consid. 5.1.3, A-617/2008 du 31 mars 2010 consid. 3.1, A-1418/2006 du 14 mai 2008 consid. 4.3; ALOIS CAMENZIND/NIKLAUS HONAUER/KLAUS A. VALLENDER, *Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz* [...], 2^e éd., Berne 2003, ch. 600; DIETER METZGER, *Kurzkommentar zum Mehrwertsteuergesetz*, Berne 2000, p. 44, ch. 10). Parmi les prestations

visées par cette disposition se trouvent en particulier les prestations de conseil ainsi que la location de services (art. 14 al. 3 let. c et g aLTVa).

3.2

3.2.1 Les sociétés offshore sont définies comme des sociétés d'investissement passives qui possèdent uniquement un siège statutaire, ne disposent d'aucune infrastructure ni de personnel propre, n'exercent aucune activité à proprement parler, se limitent à se présenter en tant que détenteur d'un compte pour la réception d'argent ou en tant que propriétaire de fortune (par ex. un portefeuille de titres) et se voient fournir des prestations de services qui ne consistent, en règle générale, qu'en la gestion des valeurs patrimoniales qui sont en leur propriété (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-3547/2009 et A-3552/2009 du 12 septembre 2011 consid. 3.6.1, A-2387/2007 du 29 juillet 2010 consid. 4.2.1; Brochure n° 14 de l'AFC: Finance, version 2001, ch. 5.4; PER PROD'HOM, La notion de destinataire des services immatériels – Orphée au royaume de la TVA [2^{ème} partie], in: l'Expert comptable suisse [ci-après: ECS] 2002 259, p. 262).

3.2.2 Dans la mesure où il apparaît que les sociétés de domicile étrangères sont fréquemment constituées dans le but d'économiser des impôts par des personnes ayant leur domicile ou leur siège dans un autre pays, la pratique a été conduite à leur réserver un traitement spécifique en ce qui concerne la définition du lieu de l'opération. Le traitement des prestations de services fournies à des sociétés offshore dépend ainsi en première ligne du domicile ou du siège des détenteurs de la majorité des droits de participation des sociétés en question. Les prestations de services fournies à des sociétés de domicile étrangères ne sont ainsi exonérées (au sens propre) que si le domicile ou le siège de l'ensemble des personnes qui détiennent la majorité des droits de participation de la société en question se trouve également à l'étranger. Sont en revanche soumises à l'impôt les mêmes prestations fournies à de telles sociétés dominées par des personnes domiciliées ou sises sur le territoire suisse (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-3547/2009 et A-3552/2009 du 12 septembre 2011 consid. 3.6.2; Brochure n° 14 de l'AFC: Finance, version 2001, ch. 5.4). Il y a ainsi « Durchgriff » ou transparence de la société de domicile étrangère, en ce sens que les ayants droit économiques de la société, et non celle-ci, déterminent le sort fiscal des prestations. Cette approche a été examinée et approuvée par la jurisprudence (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2A.534/2004 du 18 février 2005 consid. 6.2; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-2387/2007 du 29 juillet 2010 consid. 4.2.2.1 et 5.1.1.2; PROD'HOM, in: ECS 2002 259, p. 262).

3.2.3 Le principe de transparence ne saurait être pris en considération si les prestations de services en cause sont effectuées en faveur d'une entreprise active, soit une entreprise qui réalise, par elle-même, une activité commerciale au lieu de son siège, à raison de laquelle elle est notamment en mesure de fournir des prestations vis-à-vis de tiers. Tel est en particulier le cas si la société emploie et rétribue du personnel, loue ou possède des locaux (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_195/2007 du 8 janvier 2008 consid. 2.4; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-3547/2009 et A-3552/2009 du 12 septembre 2011 consid. 3.6.3, A-2387/2007 du 29 juillet 2010 consid. 4.2.2.2; Brochure n° 14 de l'AFC, version 2001, ch. 5.4; PROD'HOM, in: ECS 2002 259, p. 262).

3.3

3.3.1 Si, malgré une instruction en bonne et due forme, les faits ne peuvent être établis à satisfaction, l'autorité doit appliquer les règles sur le fardeau de la preuve. Dans ce cadre, et à défaut de dispositions spéciales en la matière, le juge doit s'inspirer de l'art. 8 du Code civil suisse du 10 décembre 1907 (CC, RS 210), en vertu duquel chacun doit prouver les faits qu'il allègue pour en déduire un droit. Autrement dit, le défaut de preuve d'un fait va au détriment de la partie qui entendait en tirer un avantage (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1924/2012 du 31 mai 2013 consid. 3.4.4, A-163/2011 du 1^{er} mai 2012 consid. 2.3, A-7046/2010 du 1^{er} avril 2011 consid. 2.4.2). En droit fiscal, il en découle que l'autorité supporte le fardeau de la preuve des faits qui fondent ou accroissent la créance fiscale, alors que l'assujetti supporte celui des faits qui la suppriment ou la réduisent (cf. arrêt du Tribunal fédéral du 14 juillet 2005 2A.642/2004 consid. 5.4; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-5938/2011 du 4 juillet 2012 consid. 2.1.2, A-5166/2011 du 3 mai 2012 consid. 2.1.2).

3.3.2 En ce qui concerne le lieu de l'opération, le fardeau de la preuve du fait qu'une opération a été fournie à l'étranger repose également sur les épaules de l'assujetti, conformément au principe qui vient d'être rappelé (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2A.534/2004 du 18 février 2005 consid. 4.1; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1107/2008 du 15 juin 2010 consid. 5.2.1). L'art. 20 al. 1, 3^e phrase, aLTVA précise de plus que le droit à l'exonération doit être prouvé par des documents comptables et des pièces justificatives. Il appartient au Département fédéral des finances de régler les modalités (art. 20 al. 2 aLTVA). Formellement, l'art. 20 al. 1, 3^e phrase, aLTVA concerne la preuve des exonérations (au sens propre) d'impôt. Toutefois, cette disposition est également appliquée en matière de preuve du lieu des prestations de services (cf. consid. 3.3.3 ci-

dessous). L'entrée en vigueur, le 1^{er} janvier 2010, de la LTVA n'a eu aucune incidence sur l'applicabilité de cet article, celui-ci continuant à être pertinente pour les procédures relatives à des faits révolus (cf. consid. 2.1 et 2.2 ci-dessus; cf. également arrêts du Tribunal administratif fédéral A-5627/2009 du 12 septembre 2011 consid. 4.2.2.3, A-617/2008 du 31 mars 2010 consid. 3.3 et 3.4).

3.3.3 Les Instructions 2001 sur la TVA contiennent des précisions (ch. 388) qui sont en substance identiques à celles des Instructions 2008 (ch. 388 également). Les documents doivent notamment renseigner de manière détaillée sur le genre des prestations fournies. Cet élément revêt une importance particulière dans la mesure où il détermine le rattachement local de celles-ci 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. En particulier, l'indication de la nature des prestations de services dans les factures et autres documents s'avère indispensable, puisqu'elle permet de les localiser et de déterminer si elles sont, ou non, imposables en Suisse (cf. ATF 133 II 153 consid. 5.2; arrêt du Tribunal fédéral 2C_614/2007 du 17 mars 2008 consid. 3.3; 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). Si la preuve de l'exportation de biens et de prestations de services est soumise à des exigences particulièrement rigoureuses, cela tient au fait qu'il n'est en général pas possible d'effectuer un contrôle auprès du destinataire, celui-ci se trouvant à l'étranger. Pour cette raison, on ne saurait tenir compte de documents non contemporains des opérations concernées (cf. ATF 133 II 153 consid. 7.2; arrêts du Tribunal fédéral 2C_614/2007 du 17 mars 2008 consid. 3.4, 2C_470/2007 du 19 février 2008 consid. 3.4; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-5627/2009 du 12 septembre 2011 consid. 4.2.2.5, A-1107/2008 du 15 juin 2010 consid. 5.2.3).

3.3.4 La nouvelle du 24 mai 2006 (RO 2006 2353) de l'OLTVA a introduit une section 14a intitulée « Traitement des vices de forme » qui comporte le seul art. 45a OLTVA, ainsi qu'une section 7a intitulée « Facturation », dont l'unique disposition est l'art. 15a OLTVA. Cette nouvelle est entrée en vigueur le 1^{er} juillet 2006. Toutefois, l'AFC applique aussi ces dispositions de manière rétroactive (cf. communication concernant la pratique du 27 octobre 2006, p. 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. Cependant, l'art. 45a OLTVA ne saurait primer la loi elle-même. Il ne protège nullement le contribuable contre l'existence d'un vice matériel ou la non-réalisation des conditions légales d'une exonération par exemple. Les exigences de preuve de l'art. 20 al. 1 aLTVA restent donc valables, puisqu'elles découlent directement de la loi (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1107/2008 et A-1108/2008 du 15 juin 2010 consid. 6.2, A-6048/2008 du 10 décembre 2009 consid. 3.3, A-1352/2006 du 25 avril 2007 consid. 6).

3.3.5 Nonobstant, l'AFC a assoupli sa pratique (cf. communication concernant la pratique du 27 octobre 2006, p. 6, ch. 2.3.1). Elle admet désormais que 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).

3.3.6 En ce qui concerne les sociétés offshore, il revient également à l'assujetti de démontrer que les prestations qu'il a fournies à l'étranger ne l'ont pas été en faveur de telles entités. A cette fin, il peut par exemple établir que le siège social ou le domicile des personnes disposant de la majorité des droits de participation de celle-ci se trouve à l'étranger (cf. consid. 3.2.2 ci-dessus). Il peut également démontrer que les prestations en cause sont fournies non pas à une société d'investissement passive, mais à une entreprise active, c'est-à-dire une entreprise qui réalise par elle-même une activité commerciale au lieu de son siège, à raison de laquelle elle est, notamment, en mesure de fournir des prestations vis-à-vis de tiers (cf. consid. 3.2.3 ci-dessus). Cette dernière preuve peut notamment être rapportée en démontrant que la société en question emploie et rétribue du personnel, loue ou possède des locaux. De plus, il existe encore la possibilité de prouver que, de par leur nature, les prestations de services fournies ne peuvent l'être qu'à des sociétés actives (p. ex. des conseils pour réorganiser les processus de production au sein d'une entreprise; cf., de manière générale, arrêts du Tribunal fédéral 2A.534/2004 du 18 février 2005 consid. 4.3, 2C_195/2007 du 8 janvier 2008 consid. 2.3 et 2.4; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-3547/2009 et A-3552/2009 du 12 septembre 2011 consid. 3.6.3, A-2387/2007 du 29 juillet 2010 consid. 4.2.2.2, A-6971/2008 du 8 juin 2009 consid. 5.1.3; PROD'HOM, in: ECS 2002 259, p. 262).

Le Tribunal fédéral a déjà confirmé que le fait de mettre cette preuve à la charge de l'assujetti est conforme aux règles générales et ne conduit nullement à présumer l'existence d'une « fraude à la loi » (arrêt du Tribunal fédéral 2A.534/2004 du 18 février 2005 consid. 6.2).

4.

4.1 En l'espèce, la recourante prétend qu'elle a fourni des prestations de services à l'étranger et que celles-ci ne sont, par conséquent, pas soumises à la TVA, alors que l'autorité inférieure estime qu'il n'est pas prouvé que le destinataire des ces prestations n'était pas une société de domicile. Il s'agit donc de voir quels sont les faits établis (cf. consid. 4.2 ci-après), de déterminer qui supporte le fardeau de la preuve (cf. consid. 4.3 ci-dessous) et d'en tirer les conséquences qui conviennent sur l'imposition des prestations litigieuses (cf. consid. 4.4 ci-dessous).

4.2 Durant la période qui a fait l'objet du contrôle de l'AFC, la recourante a fourni des prestations de services à la société russe B._____ Ltd. Plus particulièrement, elle a mis son directeur à disposition pour effectuer une "analyse du marché russe". Ces faits sont admis par les deux parties (cf. réclamation du 26 janvier 2012 et décision sur réclamation let. B et ch. 2). Ni les documents disponibles ni les allégations des parties ne permettent de décrire avec plus de précision l'activité déployée par cette personne. La recourante semble y voir une sorte de location de services, alors que l'autorité inférieure sous-entend plutôt qu'il s'agit de prestations de conseil. Selon les factures émises par la recourante à l'intention de B._____ Ltd., factures qui sont assez vagues au demeurant, les services en question ont été rendus entre les années 2006 et 2008 (cf. annexes 3 et 5 de l'AFC). L'autorité inférieure a également retenu que l'ayant droit économique de B._____ Ltd. était M. X._____, citoyen russe domicilié dans le canton ... (décision sur réclamation, ch. 2). Comme cela a déjà été indiqué, celui-ci se trouve être également directeur de la recourante (cf. Registre du commerce). Ces points n'ayant pas été contestés, il faut en déduire qu'ils ne sont pas litigieux.

L'AFC a demandé à la recourante de lui fournir des documents établissant que B._____ Ltd. n'était pas une pure société de domicile. Plus spécifiquement, elle a invité la recourante à lui remettre le bilan et le compte de pertes et profits de cette société, afin de prouver que cette compagnie menait une véritable activité économique. Devant l'autorité inférieure, la recourante n'a produit aucun document topique. Néanmoins, elle a transmis à l'AFC quelques pièces, en russe, qui semblent montrer que B._____ Ltd. exploiterait une clinique, mais à défaut d'explications

de sa part, il est difficile d'y voir clair (cf. annexe 5 de l'AFC). Durant la procédure de recours, la recourante a produit les déclarations d'impôt de B._____ Ltd. pour les années 2001 à 2004, tout en indiquant au Tribunal qu'elle lui remettait des documents portant sur les années 2004 à 2008. Au demeurant, elle a une fois encore produit ces pièces en russe et sans explications avant que le Juge instructeur ne lui impartisse un délai pour en établir une traduction. Le recours ne donne aucune information sur l'activité de B._____ Ltd. alors que les deux sociétés ont le même directeur.

Certes, il ressort des documents fournis par la recourante que B._____ Ltd. avait vraisemblablement une activité commerciale pendant les années 2001 à 2004. Toutefois, aucun poste salaire n'apparaît dans les déclarations d'impôt, même si ce n'est peut-être qu'une question de désignation des rubriques dans le formulaire. De plus, le chiffre d'affaires de la société paraît provenir en grande partie de la vente de produits issus du tabac, ce qui paraît un peu curieux pour une société exploitant, à première vue, une clinique (cf. document 8.1 de la recourante, rubriques 010, 011 et 021). On ne trouve pas mention non plus de loyers parmi les charges. Quoi qu'il en soit, l'AFC avait demandé à la recourante des documents démontrant que B._____ Ltd. exerçait une activité commerciale durant les années 2004 à 2008, puisque les prestations de services effectuées en faveur de B._____ Ltd. ont eu lieu durant cette période (plus précisément entre 2006 et 2008). La recourante a produit les pièces susmentionnées en prétendant qu'elles se rapportaient aux années 2004 à 2008; or il s'avère qu'elles concernent les années 2001 à 2004. La recourante n'a fourni aucune explication quant à l'absence de justificatifs pour la période litigieuse. Elle a d'ailleurs motivé son recours d'une manière plus que sommaire.

En définitive, il est impossible pour le Tribunal de céans de se faire une idée de l'activité de B._____ Ltd. pendant les années 2006, 2007 et 2008, alors qu'il s'agit de la question déterminante ici, comme l'indique elle-même la recourante. Le Tribunal ne voit pas non plus la raison pour laquelle cette dernière aurait tant de difficultés à expliquer et démontrer l'existence d'une activité commerciale de B._____ Ltd. pendant cette période, alors que les deux sociétés ont le même directeur. En conséquence, le Tribunal doit constater que les faits ne sont pas établis à satisfaction. Cette solution se justifie d'autant plus que l'art. 20 aLTVa exige un niveau de preuve qualifié pour qu'il soit admis qu'une prestation a été fournie à l'étranger (cf. consid. 3.3.2). On ne saurait donc se baser uniquement sur des documents qui concernent d'autres périodes que la pé-

riode litigieuse pour décider si une société mène véritablement une activité commerciale ou non.

De surcroît, le type de prestation fourni par la recourante à B. _____ Ltd. ne saute pas aux yeux. La recourante indique qu'il s'agit d'une sorte de location de services alors que l'administration penche apparemment pour des prestations de conseil (cf. recours et décision sur réclamation, let. B et C). Les pièces au dossier ne permettent pas de connaître plus précisément le genre d'activité déployé. Il n'est donc pas sûr que la preuve de la nature de la prestation soit rapportée au sens de l'art. 20 aLTV (cf. consid. 3.3.3 ci-dessus). Cependant, au vu de l'issue du recours, le Tribunal ne se penchera pas plus avant sur cette problématique.

4.3 Lorsque l'autorité ne parvient pas à établir les faits de manière satisfaisante, elle doit appliquer les règles sur le fardeau de la preuve. Cette étape ne doit cependant intervenir que dans la mesure où l'autorité a rempli son devoir d'instruire d'office l'affaire (cf. consid. 3.3.1 ci-dessus). En l'occurrence, tel est le cas. L'AFC a requis des preuves de la part de la recourante, que celle-ci n'a, de son propre aveu, pas fournies de manière satisfaisante (cf. annexe 5 de l'AFC). Par la suite, dans le cadre de la procédure de recours, des pièces ont bien été produites, mais il s'avère qu'elles ne concernent pas la période litigieuse, malgré les indications contenues dans le mémoire de recours. Il ne sert donc à rien d'interpeller à nouveau la recourante, celle-ci n'étant manifestement pas en mesure, pour une raison quelconque, de répondre aux requêtes de l'autorité.

En vertu de la loi, il appartient à l'assujetti de prouver qu'une prestation a bel et bien été fournie à l'étranger. Cette règle correspond au principe général de l'art. 8 CC dans la mesure où il s'agit d'un fait qui réduit la dette d'impôt (cf. consid. 3.3.1 et 3.3.2 ci-dessus). En particulier, il revient à l'assujetti de prouver que son activité n'était pas destinée à une société offshore, respectivement que celle-ci, malgré son statut, déployait une véritable activité commerciale ou appartenait à un ayant droit économique établi à l'étranger (cf. consid. 3.3.6 ci-dessus).

Ici, il incombait donc à la recourante de prouver que les prestations fournies en faveur de B. _____ Ltd. avaient effectivement été fournies à l'étranger. Comme il n'est pas contesté que B. _____ Ltd. appartient à un citoyen russe établi en Suisse, qui, de surcroît n'est autre que le directeur de la recourante, celle-ci avait pour seule échappatoire de démontrer que la société en question avait une activité économique réelle. Comme ce fait n'a pu être établi de manière sûre par rapport à la période litigieuse,

se, il faut admettre que tel ne fut pas le cas. Autrement dit, faute de preuve contraire, B._____ Ltd. doit être considérée comme une société offshore.

4.4 Il reste à constater que, ayant été effectuées en faveur d'un co-contractant qui doit être tenu pour une société offshore, les prestations de la recourante n'ont pas eu lieu à l'étranger (cf. consid. 3.2.2 ci-dessus). Dès lors, elles étaient soumises à la TVA de manière tout à fait standard. Comme la recourante n'a pas prélevé l'impôt spontanément, c'est à juste titre que l'AFC a effectué une reprise. La quotité du montant réclamé à ce titre n'étant pas contestée, il ne s'impose pas d'en examiner plus précisément le calcul.

5.

Les considérants qui précèdent conduisent le Tribunal de céans à rejeter le recours. En conséquence, conformément à l'art. 63 al. 1 PA et aux 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. 3'300.—, comprenant l'émolument judiciaire et les débours, sont mis à la charge de la recourante. Ce montant sera imputé sur l'avance de frais de même valeur déjà versée au Tribunal.

(Dispositif de l'arrêt sur la page suivante)

Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :

1.

Le recours est rejeté.

2.

Les frais de procédure, par Fr. 3'300.— (trois mille trois cents francs), sont mis à la charge de la recourante et imputés sur l'avance de frais du même montant déjà fournie par elle.

3.

Le présent arrêt est adressé :

- à la recourante (Acte judiciaire)
- à l'autorité inférieure (n° de réf. ... ; Acte judiciaire)

Le président du collège :

Le greffier :

Pascal Mollard

Cédric Ballenegger

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 :