

BVGer A-1328/2011 vom 16. Februar 2012

Bundesverwaltungsgericht, 2012-02-16, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-1328_2011

FR: TAF A-1328/2011 du 16 février 2012

IT: TAF A-1328/2011 del 16 febbraio 2012

Regeste

Taxe sur la valeur ajoutée

Erwägungen

E. 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 PA, 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). Déposé par une personne qui a qualité pour recourir (cf. art. 48 al. 1 PA), ainsi que dans le délai et selon les formes prescrits (cf. art. 50 al. 1 et art. 52 al. 1 PA), le recours interjeté le 25 février 2011 contre la décision sur réclamation prise le 25 janvier 2011 est recevable et il y a dès lors lieu d'entrer en matière.

E. 2.1

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 droit matériel qu'elle contient sont applicables à tous les faits et rapports juridiques ayant pris naissance à compter de cette date, avec pour conséquences 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 entre le 1er janvier 2003 et le 31 décembre 2008 (périodes fiscales allant du 1er trimestre 2003 au 4ème trimestre 2008), la présente procédure est régie, s'agissant du droit matériel applicable, par la loi fédérale du 2 septembre 1999 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (aLTVA, RO 2000 1300), entrée en vigueur le 1er janvier 2001 (cf. art. 94 al. 1 aLTVA; arrêté du Conseil fédéral du 29 mars 2000, RO 2000 1346; cf. également arrêts du Tribunal fédéral A-7675/2009 du 6 octobre 2011 consid. 2.1, A-6299/2009 du 21 avril 2011 consid. 2.1).

E. 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 LTVA (art. 113 al. 3 LTVA).

E. 2.2.1

L'art. 113 al. 3 LTVA doit cependant être interprété de manière restrictive dans ce sens que seules les règles de procédure doivent être appliquées aux procédures pendantes. Le nouveau droit matériel ne doit pas trouver application aux périodes fiscales régies par l'ancien droit (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-7675/2009 du 6 octobre 2011 consid. 2.2.1, A-7083/2008 et A-7084/2008 du 29 novembre 2010 consid.1.2, A-2387/2007

du 29 juillet 2010 consid. 1.2 et A-6986/2008 du 3 juin 2010 consid. 1.2).

E. 2.2.2

S'agissant toujours des dispositions de procédure, le droit de procédure applicable est celui en vigueur au moment où l'acte de procédure concerné est accompli. Lorsque le Tribunal administratif fédéral doit vérifier la mise en oeuvre du droit de procédure par l'instance inférieure, le droit déterminant est celui en vigueur au moment où l'acte en question a été accompli et qui a été appliqué par l'instance inférieure, peu importe si entre-temps le nouveau droit est entré en vigueur (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-7675/2009 du 6 octobre 2011 consid. 2.2.2, A-6299/2009 du 21 avril 2011 consid. 2.2.2 et les références citées).

E. 2.2.3

L'art. 81 LTVA fait partie des dispositions visées par l'art. 113 al. 3 LTVA, qui sont applicables immédiatement (cf. consid. 2.2 ci-avant), pour autant que l'acte de procédure en question (ou la décision concernée) ait été accompli après l'entrée en vigueur de la LTVA (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-7675/2009 du 6 octobre 2011 consid. 2.2.3, A-6299/2009 du 21 avril 2011 consid. 2.2.3 et les références citées; A-4516/2008 du 5 janvier 2011 consid. 1.2 et les références citées). Les alinéas 1 et 3 (première phrase) de l'art. 81 LTVA n'ont toutefois a priori pas de portée propre. Ainsi, le principe de la libre appréciation des preuves est - était, même avant l'entrée en vigueur de la LTVA, - applicable sans autre (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-7675/2009 du 6 octobre 2011 consid. 2.2.3 et A-4450/2010 du 8 septembre 2011 consid. 1.2 et les références citées).

E. 2.2.4

Les dispositions en matière d'auto-taxation ne constituent pas des règles de procédure au sens restrictif précité; à cet égard, l'ancien droit reste applicable (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-4080/2010 du 9 septembre 2011 consid. 1.4 et A-4011/2010 du 18 janvier 2011 consid. 1.1 les références citées; au sujet du principe d'auto-taxation cf. le consid. 5.1 ci-après). Il en va de même des règles en matière de taxation par estimation (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-7675/2009 du 6 octobre 2011 consid. 2.2.4, A-4080/2010 du 9 septembre 2011 consid. 1.5 et A-7712/2009 du 21 février 2011 consid. 3.2 et les références citées; au sujet de la taxation par estimation cf. le consid. 6.1 et 6.2 ci-après).

E. 3.1

Le recourant peut invoquer la violation du droit fédéral, y compris l'excès ou l'abus du pouvoir d'appréciation (cf. art. 49 lettre a PA), la constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents (cf. art. 49 lettre b PA) ou l'inopportunité (cf. art. 49 lettre c PA; cf. également André Moser/Michael Beusch/Lorenz Kneubühler, *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, Bâle 2008, ch. 2.149 p. 73; Ulrich Häfelin/Georg Müller/Felix Uhlmann, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, 6e éd., Zurich/Saint Gall 2010, ch. 1758 ss).

E. 3.2

Le Tribunal administratif fédéral constate les faits et applique le droit d'office, sans être lié par les motifs invoqués (art. 62 al. 4 PA) ni par l'argumentation juridique développée dans la décision entreprise (cf. Pierre Moor/Etienne Poltier, *Droit administratif*, vol. II, 3e éd., Berne 2011, p. 300 s.). L'autorité saisie se limite toutefois 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, *Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes*, 2ème éd., Zurich 1998, ch. 677).

E. 3.3

Le Tribunal administratif fédéral s'impose une certaine retenue dans son examen en matière de taxation par estimation justifiée (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-7675/2009 du 6 octobre 2011 consid. 3.4.1, A-4450/2010 du 8 septembre 2011 consid. 2.2). Par contre, pour déterminer si les conditions d'une taxation par estimation sont réunies, l'examen du Tribunal administratif fédéral est illimité (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_426/2007 du 22 novembre 2007 consid. 4.3; ATAF 2009/60 consid. 2.9.2; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-7675/2009 du 6 octobre 2011 consid. 3.4.1, A-4450/2010 du 8 septembre 2011 consid. 2.2, A-6299/2009 du 21 avril 2011 consid. 5.5 et les références citées; voir également Pascal Mollard/Xavier Oberson/Anne Tissot Benedetto, *Traité TVA*, Bâle 2009, p. 881 s. ch. 277 s.).

E. 4.1

Selon l'art. 5 lettre b aLTVA, les prestations de services fournies à titre onéreux sur territoire suisse sont soumises à la TVA, pour autant qu'elles ne soient pas expressément exclues du champ de l'impôt en vertu de l'art. 18 aLTVA). Toute prestation qui ne constitue pas la livraison d'un bien est considérée comme une prestation de services (art. 7 al. 1 aLTVA).

E. 4.2

Conformément à l'art. 21 al. 1 aLTVA, est assujetti à l'impôt quiconque, même sans but lucratif, exerce de manière indépendante une activité commerciale ou professionnelle, en vue de réaliser des recettes, à condition que les livraisons de biens, prestations de services et les prestations à soi-même effectuées sur le territoire suisse dépassent annuellement CHF 75'000.-- (art. 21 al. 1 aLTVA). L'art. 21 al. 2 aLTVA énumère de manière non exhaustive les entités qui peuvent être assujetties telles les personnes physiques, les sociétés de personnes, les personnes morales de droit privé ou de droit public, les établissements publics non autonomes, et les collectivités de personnes n'ayant pas la capacité juridique qui effectuent des opérations sous une raison sociale commune (arrêts du Tribunal fédéral 2C_742/2008 du 11 février 2009 consid. 5.2, 2A.520/2003 du 29 juin 2004 consid. 2.2; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-4450/2010 du 8 septembre 2011 consid. 3.2 et A-4011/2010 du 18 janvier 2011 consid. 2.2 ; cf. également les Instructions 2001 sur la TVA [Instructions 2001], ch. 6; voir encore la brochure spéciale n° 2 concernant l'assujettissement à la TVA, ch. 1.3). Demeure réservée la limitation de l'art. 25 al. 1 let. a aLTVA, selon laquelle ne sont pas assujettis les entrepreneurs dont la dette fiscale nette s'élève à moins de CHF 4'000.-- en présence d'un chiffre d'affaires entre CHF 75'000.-- et CHF 250'000.--.

E. 4.3

L'activité est commerciale ou professionnelle lorsqu'elle intervient vis-à-vis des tiers, qu'elle vise à obtenir des recettes et a un caractère durable. Exerce une telle activité de manière indépendante celui qui fournit ses prestations en son nom, en apparaissant comme prestataire vis-à-vis de l'extérieur (arrêt du Tribunal fédéral 2C_742/2008 du 11 février 2009 consid. 5.2, 2A.520/2003 du 29 juin 2004 consid. 2.2; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-4450/2010 du 8 septembre 2011 consid. 3.2).

E. 4.3.1

Le terme « activité indépendante » en matière de TVA est une notion juridique indéterminée. Les indices plaidant en faveur d'une activité indépendante sont en particulier le risque entrepreneurial (de bénéfice et de perte), la liberté d'accepter ou non une tâche respectivement un mandat et d'organiser librement son activité. L'engagement de personnel, le fait d'effectuer des investissements importants, de disposer de ses propres locaux, d'avoir plusieurs clients différents ainsi que de jouir d'une indépendance d'un point de vue organisationnel et économique peuvent également jouer un rôle. La question de savoir si une activité est exercée à titre indépendant du point de vue de la TVA se détermine toujours compte tenu d'une évaluation complète de l'ensemble des facteurs devant être pris en compte (arrêts du Tribunal fédéral 2C_554/2010 du 21 septembre 2011 consid. 2.2, 2C_426/2008 et 2C_432/2008 du 18 février 2009 consid. 2.2, 2C_430/2008 du 18 février 2009 consid. 2.2, 2C_518/2007 et 2C_519/2007 du 11 mars 2008, publié in: Archives de droit fiscal suisse [Archives] 77 p. 569 consid. 2.2; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1989/2011 du 4 janvier 2012 consid. 2.2.1, A-5747/2008 du 17 mars 2011 consid. 2.4.1, A-4011/2010 du 18 janvier 2011 consid. 2.2.1).

E. 4.3.2

D'autres indices - mais qui ne sont pas seuls déterminants - pour le traitement fiscal en matière de TVA sont le traitement en matière de cotisations aux assurances sociales et la qualification en matière d'impôts directs sur le revenu et la fortune (arrêts du Tribunal fédéral 2A.47/2006 du 6 juillet 2006 consid. 3.2, 2A.304/2003 du 14 novembre 2003, publié in: Archives 76, p. 627 consid. 3.3.2; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-4011/2010 du 18 janvier 2011 consid. 2.2.2 et les références citées). Compte tenu des objectifs différents poursuivis par les législations particulières, des divergences peuvent résulter entre les jugements rendus en matière de TVA et ceux rendus en matière d'assurances sociales respectivement d'impôts directs sur le revenu et la fortune. Il est ainsi possible que la même personne soit considérée différemment suivant le domaine en cause (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1989/2011 du 4 janvier 2012 consid. 2.2.2, A-4011/2010 du 18 janvier 2011 consid. 2.2.2, A-156/2007 du 20 avril 2009 consid. 2.2.2. et A-3822/2007 du 3 juin 2008 consid. 2.1.4).

E. 4.3.3

Compte tenu de la caractéristique de la TVA comme impôt général de consommation le terme « activité indépendante » doit être interprété plutôt de manière large (arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1989/2011 du 4 janvier 2012 consid. 2.2.3, A-5747/2008 du 17 mars 2011 consid. 2.4.1, A-4011/2010 du 18 janvier 2011 consid. 2.2.3 et les références citées; cf. également Daniel Riedo, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Berne 1999, p. 115, 174 f.).

E. 4.3.4

La question de savoir si un entrepreneur fournit ses prestations en son nom n'est pas seulement déterminante pour juger de son indépendance, mais aussi pour savoir s'il doit être considéré, du point de vue de la TVA, comme fournisseur ainsi que comme destinataire de prestations. En effet, les prestations sont en principe attribuées à celui qui, vis-à-vis de l'extérieur, en apparaissant comme prestataire, agit en son propre nom (arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1989/2011 du 4 janvier 2012 consid. 2.2.4, A-5747/2008 du 17 mars

2011 consid. 2.4.2, A-4011/2010 du 18 janvier 2011 consid. 2.2.4 et les références citées). La question déterminante est celle de savoir comment la prestation offerte apparaît pour le public de manière générale respectivement comment elle est objectivement perçue par un tiers neutre (arrêts du Tribunal administratif fédéral A-5747/2008 du 17 mars 2011 consid. 2.4.1, A-5460/2008 du 12 mai 2010 consid. 3.5.2, A-1562/2006 du 26 septembre 2008 consid. 3.2.5.3, A-1382/2006 et A-1383/2006 du 19 juillet 2007 consid. 3.4.2, confirmé par l'arrêt du Tribunal fédéral 2C_518/2007 et 2C_519/2007 du 11 mars 2008 publié in : Archives 77 p. 567).

E. 4.4.1

La TVA se calcule sur la contre-prestation. Est réputé contre-prestation tout ce que le destinataire, ou un tiers à sa place, dépense en contrepartie de la livraison de biens ou de la prestation de services (cf. art. 33 al. 1 et 2 aLTVa).

E. 4.4.2

La qualification fiscale en matière de TVA ne doit pas être basée en premier lieu sur le droit civil, c'est-à-dire le droit des contrats, mais doit être effectuée en fonction de critères économiques effectifs (arrêts du Tribunal fédéral 2A.304/2003 du 14 novembre 2003 consid. 3.6.1; ATAF 2007/23 consid. 2.3.2; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1989/2011 du 4 janvier 2012 consid. 2.4, A-5747/2008 du 17 mars 2011 consid. 2.5, A-4011/2010 du 18 janvier 2011 consid. 2.4 et les références citées). Le point de vue économique est important en matière de TVA non seulement lors de la qualification juridique de l'état de fait, mais également lorsqu'il s'agit d'interpréter des notions de droit civil et de droit fiscal (arrêts du Tribunal fédéral 2A.43/2002 du 8 janvier 2003, publié in : Archives 73 p. 565 ss consid. 3.2; ATAF 2007/23 consid. 2.3.2; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-5747/2008 du 17 mars 2011 consid. 2.5, A-5460/2008 du 12 mai 2010 consid. 2.4). Il n'est ainsi en principe pas décisif comment les parties ont aménagé leurs relations contractuelles (arrêts du Tribunal fédéral 2A.47/2006 du 6 juillet 2006 consid. 3.2.; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1989/2011 du 4 janvier 2012 consid. 2.4, A-5747/2008 du 17 mars 2011 consid. 2.5 et A-5460/2008 du 12 mai 2010 consid. 2.4 et les références citées).

E. 4.5

Dans plusieurs arrêts, le Tribunal fédéral et le Tribunal administratif fédéral se sont prononcés sur la qualification fiscale en matière de TVA du chiffre d'affaires réalisé sur la base de prestations de services sexuelles. En ce qui concerne de telles prestations fournies par des hôtesse dans des studios érotiques (« Erotikstudios ») ou encore « des salons de massage », tant le Tribunal fédéral que le Tribunal administratif fédéral ont jugé que compte tenu de l'apparence vis-à-vis de l'extérieur créée et des conditions-cadre organisationnelles, il s'agissait d'une activité dépendante. Selon le principe de l'unité de l'entreprise, le chiffre d'affaires réalisé par les hôtesse et celui réalisé par les studios respectivement salons précités devaient être additionnés et attribués à l'exploitant du studio (arrêt du Tribunal fédéral 2C_518/2007 du 11 mars 2008 publié in : Archives 77 p. 570 consid. 3.2 et 3.3, confirmant l'arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1382/2006 et A-1383/2006 du 1er juillet 2007 consid. 2.2.3; cf. également arrêts du Tribunal fédéral 2C_806/2008 du 1er juillet 2009, 2C_426/2008 et 2C_432/2008 du 18 février 2009 consid. 4.2 et 2C_694/2007 du 26 août 2008 consid. 2.3; cf. également arrêts du Tribunal administratif fédéral A-2950/2011 du 8 février 2012 consid. 3.5, A-4011/2010 du 18 janvier 2011 consid. 3,

A-5460/2008 du 12 mai 2010 consid. 3 et les références citées). Il ne s'agissait pas non plus d'une activité d'intermédiaire (arrêt du Tribunal fédéral 2C_518/2007 du 11 mars 2008 précité consid. 3.3.4; cf. également arrêt du Tribunal fédéral 2C_694/2007 du 26 août 2008 consid. 2.3). En outre, le Tribunal administratif fédéral a jugé que compte tenu de l'apparence créée, les « escortes » d'une agence d'escortes n'étaient pas indépendantes du point de vue de la TVA et le chiffre d'affaires généré par leur activité devait être entièrement attribué à l'agence (arrêt du Tribunal administratif fédéral A-5876/2010 du 24 mars 2010, en particulier consid. 5.1).

E. 5.1

En matière de TVA, la déclaration et le paiement de l'impôt ont lieu selon le principe de l'auto-taxation (art. 46 aLTVA; cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-4440/2010 du 8 septembre 2011 consid. 3.1, A-2998/2009 du 11 novembre 2010 consid. 2.4; Ernst Blumenstein/Peter Locher, System des schweizerischen Steuerrechts, 6e éd., Zurich 2002, p. 421ss). Cela signifie que l'assujetti lui-même est tenu de déclarer spontanément l'impôt et l'impôt préalable à l'AFC et qu'il doit verser à celle-ci l'impôt dû (impôt sur le chiffre d'affaires moins impôt préalable) dans les soixante jours qui suivent l'expiration de la période de décompte (cf. arrêts du Tribunal fédéral 2C_246/2010 du 28 septembre 2010 consid. 7, 2A.109/2005 du 10 mars 2006 consid. 2.1; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-7675/2009 du 6 octobre 2011 consid. 4.1, A-2998/2009 du 11 novembre 2010 consid. 2.4). L'assujetti doit ainsi établir lui-même la créance fiscale le concernant; il est seul responsable de l'imposition complète et exacte de ses opérations imposables et du calcul correct de l'impôt préalable (cf. arrêts du Tribunal fédéral 2C_246/2010 du 28 septembre 2010 consid. 7, 2C_614/2007 du 17 mars 2008 consid. 4.2; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-2950/2011 du 8 février 2012 consid. 2.5.1, A-7675/2009 du 6 octobre 2011 consid. 4.1, A-4440/2010 du 8 septembre 2011 consid. 3.1).

E. 5.2

Selon l'art. 58 al. 1 aLTVA, 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'AFC peut rédiger des prescriptions spéciales à ce sujet, ce qu'elle a fait avec l'édition des Instructions 2001, rédigées suite à l'adoption de l'aLTVA (ch. 881 ss; arrêt du Tribunal fédéral 2C_426/2007 du 22 novembre 2007, publié in : Revue de droit administratif et de droit fiscal [RDAF] 2008 II, p. 20 ss consid. 3.1; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-2950/2011 du 8 février 2012 consid. 2.5.2, A-7675/2009 du 6 octobre 2011 consid. 4.2, A-6299/2009 du 21 avril 2011 consid. 5.2., A-2998/2009 du 11 novembre 2010 consid. 2.5.3, A-5875/2009 du 16 juin 2010 consid. 3.2.2).

E. 6.1

Aux termes de l'art. 60 aLTVA, si les documents comptables font défaut ou sont incomplets ou si les résultats présentés par l'assujetti ne correspondent manifestement pas à la réalité, l'AFC procède à une estimation dans les limites de son pouvoir d'appréciation (cf. arrêts du Tribunal fédéral 2C_59/2011 du 1er juin 2011 consid. 3.2, 2C_170/2008 du 30 juillet 2008 consid. 4, arrêts du Tribunal administratif fédéral A-7675/2009 du 6 octobre 2011 consid. 5.1, A-4450/2010 du 8 septembre 2011 consid. 4.1 et les références citées). En particulier, une telle estimation a lieu lorsque des violations de règles formelles concernant la tenue de la comptabilité sont d'une gravité telle que la véracité matérielle des résultats comptables est

remise en cause (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2A.437/2005 du 3 mai 2006 consid. 3.1; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-7675/2009 du 6 octobre 2011 consid. 5.1, A-4450/2010 du 8 septembre 2011 consid. 4.1 et les références citées). Ainsi, la taxation par estimation est une sorte de taxation d'office que l'autorité se voit dans l'obligation de mettre en oeuvre en cas de lacunes de la comptabilité.

E. 6.2

Lorsqu'elle procède par voie d'évaluation, l'autorité de taxation doit choisir la méthode d'estimation qui lui permet le plus possible de tenir compte des conditions particulières prévalant dans l'entreprise en cause (cf. arrêts du Tribunal fédéral 2C_59/2011 du 1er juin 2011 consid. 3.2, 2C_426/2007 du 22 novembre 2007 consid. 3.2; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-7675/2009 du 6 octobre 2011 consid. 5.2, A-4450/2010 du 8 septembre 2011 consid. 4.2, A-7809/2010 du 5 septembre 2011 consid. 2.6.2 et les nombreuses références citées; Pascal Mollard, TVA et taxation par estimation, Archives 69 p. 550 ss). Entrent en ligne de compte, d'une part, les méthodes qui tendent à compléter ou reconstruire une comptabilité déficiente et, d'autre part, celles qui s'appuient sur des chiffres d'expérience en relation avec des résultats partiels incontestés ressortant de la comptabilité (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2A.253/2005 du 3 février 2006 consid. 4.2; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-7675/2009 du 6 octobre 2011 consid. 5.2, A-4450/2010 du 8 septembre 2011 consid. 4.2, A-7809/2010 du 5 septembre 2011 consid. 2.6.2 et les références citées; Nicolas Schaller/Yves Sudan/Pierre Scheuner/Pascal Huguenot, TVA annotée, Genève/Zurich/Bâle 2005, ad art. 60 aLTVA ch. 2.3 p. 270 et les références citées). Les parties utiles et fiables de la comptabilité et les pièces justificatives disponibles doivent, dans la mesure du possible, être prises en compte dans le cadre de l'estimation. Elles peuvent même servir de base pour la taxation par estimation (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-7675/2009 du 6 octobre 2011 consid. 5.2, A-7809/2010 du 5 septembre 2011 consid. 2.6.2 et les références citées).

E. 6.3

Dans la procédure de recours, l'assujetti peut contester et remettre en cause, d'une part, la réalisation des conditions de l'estimation et, d'autre part, l'estimation du chiffre d'affaires aval en tant que telle. Si les conditions de la taxation par voie d'estimation sont remplies, c'est à lui qu'il revient de fournir les moyens de preuve nécessaires, afin d'attester du caractère manifestement inexact de l'estimation effectuée par l'administration (cf. arrêts du Tribunal fédéral 2C_429/2009 du 9 novembre 2009 consid. 3, 2C_430/2008 du 18 février 2009 consid. 5.2; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-7675/2009 du 6 octobre 2011 consid. 5.3, A-4450/2010 du 8 septembre 2011 consid. 4.3, A-7809/2010 du 5 septembre 2011 consid. 2.8.3). Dans la mesure où l'AFC a le droit et le devoir de rectifier le montant dû par voie d'estimation, il appartient au contribuable, qui a présenté une comptabilité inexacte et qui est dans l'incapacité d'établir que l'estimation faite par l'administration ne correspond manifestement pas à la réalité, de supporter les désavantages d'une situation illégale qu'il a lui-même créée (cf. ATF 105 Ib 181 consid. 4c; arrêts du Tribunal fédéral 2C_429/2009 du 9 novembre 2009 consid. 3, 2A.569/2006 du 28 février 2007 consid. 3.3 in fine, arrêts du Tribunal administratif fédéral A-7675/2009 du 6 octobre 2011 consid. 5.3, A-4450/2010 du 8 septembre 2011 consid. 4.3). L'assujetti doit ainsi supporter l'incertitude qui résulte nécessairement d'une estimation en raison de sa violation du devoir d'auto-taxation (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_309/2009 et 2C_310/2009 du 1er février 2010 consid. 2.2). Ce n'est qu'au moment où l'assujetti apporte la preuve du fait que

l'instance précédente a commis de très importantes erreurs d'appréciation lors de l'estimation que le Tribunal de céans remplace par sa propre appréciation celle de l'instance précédente (cf. entre autres, arrêts du Tribunal administratif fédéral A-7675/2009 du 6 octobre 2011 consid. 5.3, A-4450/2010 du 8 septembre 2011 consid. 4.3, A-7809/2010 du 5 septembre 2011 consid. 2.8.3 et les références citées).

E. 7.1

En l'occurrence, la recourante admet expressément son assujettissement à la TVA et son immatriculation au registre des contribuables TVA avec effet rétroactif au 1er janvier 2003. Elle conteste toutefois que les hôtesse agissent « de manière dépendante » du point de vue de la TVA et que leur chiffre d'affaires soit être « intégré » au sien.

E. 7.1.1

Selon la décision sur réclamation entreprise, le salon exploité par la recourante disposait d'un site internet dont la page d'accueil laissait apparaître sans équivoque que le service était offert par le salon lui-même puisqu'il décrivait l'activité du salon. Ce dernier proposait ainsi avant tout de recevoir dans ses locaux les clients intéressés à bénéficier de certaines faveurs sexuelles, l'identité de l'hôtesse n'étant pas toujours déterminante. Preuve en était que certaines figuraient sur le site sous leur pseudonyme (sans photo) alors que toutes détaillaient les services qu'elles offraient. Le salon se chargeait par ailleurs de promouvoir les prestations offertes en son sein par le biais de différents supports publicitaires établis à son nom (présentation du salon sur différents sites internet, campagnes d'affichages en ville de ... et annonces dans ...). Les hôtesse ne pouvaient au demeurant être contactées que par l'intermédiaire du salon au numéro de téléphone Le salon assurait par ailleurs un service d'appel téléphonique à ce numéro qui devait permettre de fixer les rendez-vous avec les hôtesse. Il importait peu à cet égard que certaines hôtesse choisissent de faire figurer leur propre numéro de natel sur la page du site du salon qui leur était réservée. D'une part, ce mode de communication n'était pas directement porté à la connaissance du client et d'autre part il ne concernait actuellement que trois hôtesse dont une était la recourante elle-même. Il était également sans importance que certaines hôtesse disposaient de leur propre site internet. Ces éléments ne permettaient pas de modifier l'impression générale résultant tant du site internet du salon que des autres supports publicitaires. Les termes du contrat conclu avec les hôtesse n'étaient pas davantage relevant dès lors qu'ils n'étaient pas connus par les clients et rédigés afin que la recourante échappe à tout risque de poursuite pénale pour encouragement à la prostitution. Il convenait donc d'admettre qu'aux yeux du client, le salon exploité par la recourante fournissait en son propre nom les faveurs sexuelles et ne se bornait pas à servir de simple lieu de rencontre. Par ailleurs, les hôtesse ne pouvaient librement organiser leur travail. D'une part, le salon exploité par la recourante mettait les locaux et divers produits (préservatifs, serviettes, produits de toilette, etc.) à la disposition des hôtesse. D'autre part, il déterminait certaines règles permettant une utilisation maximale des locaux dans un but évident de rentabilité et dont les hôtesse étaient tributaires. Il fixait de surcroît le prix de chaque faveur sexuelle proposée. Il décidait enfin quelles professionnelles pouvaient travailler en son sein. Il était sans importance que la recourante ne pouvait pas s'immiscer dans la relation entre l'hôtesse et le client. Il en résultait clairement que le salon exploité par la recourante apparaissait aux yeux des clients comme le prestataire de services et que les hôtesse qui y officiaient faisaient partie d'une organisation de travail permettant de nier leur autonomie. Par conséquent, la recourante était tenue d'imposer l'ensemble des recettes des faveurs sexuelles offertes par les hôtesse

dans le cadre du salon.

E. 7.1.2

La recourante ne conteste pas réellement la description des faits précités. Elle estime que les hôtesse agissaient comme des indépendantes du point de vue de la TVA. Aux termes du contrat conclu entre la recourante et les hôtesse, la première s'engageait à mettre à disposition des secondes des locaux meublés ainsi que divers produits nécessaires à leurs propres activités professionnelles. Elle s'engageait par ailleurs à assurer la publicité du salon, en particulier celle des hôtesse qui y pratiquaient et ceci tant par le biais d'un site internet que par d'autres supports publicitaires. Elle offrait également la possibilité, à certaines conditions, d'utiliser les locaux communs et certains services annexes, tels que le jacuzzi. En contrepartie, l'hôtesse concernée versait un montant, calculé sur la base du temps passé à utiliser les chambres proposées, pour lui permettre de rendre les services qu'elle proposait à ses clients. Afin de permettre à la recourante de déterminer les montants qui sont quotidiennement dus par les hôtesse, ces dernières devaient indiquer sur un registre l'heure du début et de la fin de l'utilisation de la chambre. La recourante ne calculait le montant qui lui était dû que sur la base du temps d'utilisation de la chambre, sans tenir compte du montant versé par le client à l'hôtesse, celle-ci ne communiquant pas le montant encaissé, excepté en cas de paiement par carte de crédit. Le salon étant ouvert 24h/24, les hôtesse avaient la possibilité de réserver des chambres et/ou le jacuzzi de manière très flexible et de choisir leur horaire de travail. Il suffisait qu'elles se fassent enregistrer sur le registre précité. Elles n'avaient en particulier aucune obligation de faire usage des locaux selon un minimum qui serait requis par la recourante, sous réserve du respect des tranches horaires précitées. La recourante ne s'immisçant pas dans l'organisation des prestataires, celles-ci seraient totalement libres de rencontrer ou non leurs clients en fonction de leurs disponibilités et leurs souhaits. Elles étaient également libres de rencontrer leurs clients en d'autres lieux que le salon. Dans cette dernière hypothèse, elles ne devaient rien verser à la recourante compte tenu de l'absence d'utilisation de l'infrastructure du salon. Outre les prestations publicitaires acquises auprès de la recourante, les hôtesse faisaient également appel à d'autres moyens publicitaires, par le biais notamment de sites internet. La recourante considère qu'elle ne faisait que promouvoir ses propres activités et donc ses propres prestations fournies sous le pseudonyme de « Y. _____ » ainsi que celle des autres hôtesse. Cette promotion résultait d'un commun accord avec les hôtesse ayant choisi d'exercer leurs activités au sein du salon. La recourante ne s'était de son côté que engagée à assurer la publicité du lieu et donc des hôtesse y exerçant leurs propres activités. Pour le client intéressé, les prestations étaient rendues par l'hôtesse et non pas le salon qui n'était rien d'autre que le lieu de travail de l'hôtesse. Si les hôtesse choisissaient de mentionner le salon sur leur propre site internet, c'était uniquement dans le but d'indiquer à quel endroit les clients pouvaient les rencontrer. Bien que les hôtesse figuraient sur le site internet de l'agence, ledit site n'était qu'un interface permettant aux hôtesse de se faire connaître et donc d'accroître leur propre clientèle. Celles-ci géraient en toute indépendance leur profil. Le client qui souhaitait avoir des relations personnelles avec une hôtesse n'avait, sauf en cas de transfert d'appels téléphoniques, aucun contact avec la recourante. Pour le client intéressé, le salon n'était qu'un intermédiaire lui permettant parfois d'entrer en contact avec les hôtesse qui avaient choisi d'y exercer toute ou partie de leurs activités professionnelles.

E. 7.1.3

Les arguments de la recourante ne convainquent pas. C'est bien le salon qui se manifeste vis-à-vis de l'extérieur et non pas les hôtesse. Le salon apparaît sur le site internet et les divers supports publicitaires comme fournisseur des prestations de services sexuelles, la publicité visant la seule promotion du salon. Les hôtesse ne sont en effet pas mentionnées sur les supports publicitaires (cf. pièce no. 10 du dossier de l'AFC). Bien que les hôtesse soient présentées sur le site internet du salon (sur la page « hôtesse »), que certaines hôtesse semblent gérer leurs propres sites internet et que le client puisse choisir librement l'hôtesse, les prestations sont offertes par le salon à l'enseigne duquel les dames pratiquent. Comme le relève à juste titre l'autorité inférieure dans sa réponse du 11 mai 2011, le site internet du salon mentionne un seul moyen de contact, soit l'appel téléphonique au numéro du salon. Les différents supports publicitaires n'indiquent pas d'autre mode de communication et de prise de contact (cf. pièces no. 9 et 10 du dossier de l'AFC). Selon l'autorité inférieure, actuellement, le numéro de téléphone de seulement trois hôtesse - dont l'une est la recourante elle-même - sur un total de plus de quarante « filles », figure sur le site internet du salon. En outre, le numéro personnel de l'hôtesse n'est accessible qu'en cliquant sur le nom de l'hôtesse concernée. La recourante fixe par ailleurs les heures d'ouverture du salon, les tarifs applicables et les règles d'utilisation de ses locaux. Elle décide librement quelle hôtesse est admise à pratiquer au salon et peut également prendre des mesures à l'égard de clients. La nature des prestations offertes et l'organisation mise en place garantissent en outre que les clients s'acquittent du prix de prestations reçues, de sorte que les hôtesse ne supportent en réalité pas de risque financier (arrêt du Tribunal fédéral 2C_694/2007 du 26 août 2008 consid. 2.5 et l'arrêt cité). La recourante prend ainsi toute mesure ou disposition permettant d'accroître la rentabilité du salon et une utilisation maximale des lieux, ce qu'elle ne conteste au demeurant pas. Elle remplit tous les critères retenus par la jurisprudence pour nier l'autonomie des hôtesse (arrêt du Tribunal fédéral 2C_426/2008 et 2C_432/2008 du 18 février 2009 consid. 4.2, 2C_694/2007 août 2008 consid. 2.4, 2C_518/2007 et 2C_519/2007 du 11 mars 2008 consid. 3.2 ; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-5460/2008 du 12 mai 2010 consid. 3.3). Selon la jurisprudence topique citée par l'autorité inférieure, la présentation des photos des hôtesse, le choix d'une « fille » déterminée et le fait de s'acquitter directement en mains de celle-ci ne sont pas des éléments permettant de conclure à l'indépendance des hôtesse. L'apparence vis-à-vis de l'extérieur créée, selon laquelle le salon offre les prestations, n'est ainsi pas modifiée (cf. arrêts du Tribunal fédéral 2C_694/2008 du 26 août 2008 consid. 2.4, 2C_518/2007 et 2C_519/2007 du 11 mars 2008 consid. 3.3.1 et 3.3.2 ; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-4011/2010 du 18 janvier 2011 consid. 3.5.1, A-5460/2008 du 12 mai 2010 consid. 3.5.2). La situation au regard du droit civil et du point de vue des cotisations aux assurances sociales n'est au demeurant pas déterminante. Il importe ainsi peu que le contrat fourni par la recourante et qui semble être conclu entre elle et les hôtesse prévoit que la recourante s'engage (uniquement) à mettre à disposition de l'hôtesse concernée l'infrastructure nécessaire à l'exercice de sa profession et à lui assurer une certaine publicité. Le fait que les hôtesse soient des indépendantes du point de vue des cotisations aux assurances sociales et en matière d'impôt direct sur le revenu et la fortune - ce qui n'est au demeurant pas prouvé - n'est pas non plus décisif (cf. consid. 4.3.2 ci-avant). Enfin, les éventuelles conséquences pénales de l'absence d'autonomie des hôtesse sont sans importance pour la qualification en matière de TVA. Il importe ainsi peu qu'en exigeant des comptes des hôtesse la recourante puisse se rendre coupable d'encouragement à la prostitution (arrêt du Tribunal fédéral 2C_426/2008 et 2C_432/2008 du 18 février 2009 consid. 4.6). Compte tenu de ce qui

précède, c'est à juste titre que l'AFC a considéré que le chiffre d'affaires total réalisé par les hôtessees devait être attribué à la recourante dont le salon apparaît seul vis-à-vis des clients.

E. 7.2

La recourante ne conteste pas le principe même de la taxation par estimation, qui est fondée. La recourante n'a en effet pas tenu de comptabilité de 2003 à 2006. Pour les années 2007 et 2008, les documents sont incomplets, car la recourante a comptabilisé seulement les montants que les hôtessees lui versaient ou qu'elle retenait en cas de paiement par carte de crédit. Elle n'a au demeurant pas conservé les relevés mensuels établis par les hôtessees. En ce qui concerne ses propres services offerts, selon la décision sur réclamation du 25 janvier 2011, qui n'est sur ce point pas contestée par la recourante, les recettes journalières ne correspondent pas aux chiffres figurant dans la déclaration fiscale ni à ceux retenus par l'Administration fiscale La recourante conteste en revanche la méthode d'estimation utilisée par l'autorité intimée et considère que cette dernière n'aurait pas expliqué sur quelle base elle s'était fondée pour déterminer le chiffre d'affaires pris en considération.

E. 7.2.1.1

Selon la décision du 25 janvier 2011 ici entreprise, l'AFC a opté pour la reconstruction du chiffre d'affaires. S'agissant des activités du salon, l'AFC s'est fondée sur les recettes journalières du mois de janvier communiquées par la recourante lors du contrôle. Selon les indications figurant en annexe au DC n° ***3, les contre-prestations versées par les clients en janvier 2009 figuraient sur un tableau excel établi par la recourante sur la base des recettes journalières communiquées par les « filles » actives dans le salon. Sur la base de ces recettes, l'AFC a déterminé les recettes mensuelles moyennes par chambre, c'est-à-dire, elle a divisé le chiffre d'affaires total du mois de janvier (CHF 300'000.--) par le nombre de chambre (au nombre de huit) à disposition (y compris le jacuzzi:) en janvier 2009, faisant ainsi un chiffre d'affaires calculé par chambre et par mois de CHF 37'500.--. Pour la période de 2004 à mai 2007, elle a diminué le chiffre d'affaires mensuel moyen par chambre de 30% (c'est-à-dire elle n'a tenu compte que de 70% du chiffre d'affaires mensuel moyen par chambre précédemment calculé, ce qui faisait un chiffre d'affaires mensuel moyen par chambre de CHF 26'250.--) compte tenu du fait que les locaux étaient moins accueillants avant la transformation de 2007. L'AFC a multiplié le chiffre d'affaires mensuel moyen ainsi obtenu par le nombre de chambres à disposition.

E. 7.2.1.2

La recourante se contente de reprocher à l'autorité inférieure de ne pas avoir « voulu prendre en compte les chiffres d'affaires retenus dans le cadre du contrôle fiscal effectué par els autorités en matière d'impôts directs, considérant qu'ils étaient erronés » dès lors qu'ils « n'étaient pas corroborés par les tableaux excel tenus par la recourante ». Elle estime également qu'aucun détail précis ne résulterait de l'annexe au DC n° ***3 et qu'en l'absence de telles indications, il lui serait difficile de suivre le calcul effectué par l'inspecteur et de mettre en exergue d'éventuelles erreurs.

E. 7.2.1.3

Contrairement à ce que prétend la recourante, l'autorité intimée a clairement expliqué sa méthode de calcul et les détails de celui-ci qui sont suffisamment clairs, précis et explicite. Son reproche selon lequel il ne lui serait pas possible de « développer une éventuelle argumentation allant à l'encontre du calcul choisi, faute de motivation claire et circonstanciée » est contredit par la décision attaquée et le DC n° ***3 qui décrivent

clairement la méthode de calcul et ses détails. Dans ces conditions, sa requête que des informations complémentaires (au sujet du calcul) soient fournies par l'AFC est mal fondée et doit être rejetée. Il en va de même de sa demande éventuelle tendant à un second échange d'écritures. Il n'y a pas non plus de raisons de renvoyer l'affaire à l'AFC pour complément et nouvelle décision.

E. 7.2.2.1

En ce qui concerne les services sexuels fournis par la recourante elle-même, selon la décision entreprise, l'AFC s'est fondée sur les recettes communiquées lors du contrôle, basées sur les relevés détaillés des recettes journalières. Le recourante soutenait que ses recettes journalières étaient plus faibles et résultait pour les années 2007 et 2008 des décomptes remis. L'autorité inférieure a toutefois estimé que la recourante n'avait produit qu'un récapitulatif (joint à son courrier du 26 novembre 2010) par trimestre pour les années 2003 et 2006 et a considéré qu'en l'absence de pièce comptable permettant de confirmer les montants revendiqués par la recourante, il convenait d'admettre que celle-ci n'avait nullement établi que l'estimation opérée par l'AFC ne correspondait manifestement pas à la réalité. En ce qui concernait les années 2007 et 2008, les montants retenus par l'AFC correspondaient exactement à ceux résultant des relevés des recettes journalières joints au courrier du 26 novembre 2010 de la recourante.

E. 7.2.2.2

Dans son recours du 25 février 2011, la recourante se contente de prétendre, en substance, que les montants indiqués dans les décomptes complémentaires seraient, sans autre motivation, plus élevés que les chiffres qu'elles aurait communiqués lors du contrôle.

E. 7.2.2.3

En ce qui concerne les années 2007 et 2008, la recourante ne conteste pas la motivation de la décision sur réclamation qui retient que les chiffres fournis par la recourante en annexe à son courrier du 26 novembre 2011 étaient identiques à ceux retenus par le DC n° ***3 et le DC n° ***5. Les griefs de la recourante sont ainsi d'emblée mal fondés dès lors que l'autorité inférieure s'est basée sur les chiffres que la recourante a elle-même fournis. Il en va de même pour les années 2003 à 2006, années pour lesquelles l'autorité intimée s'est fondée sur les documents intitulés « clients Y. _____ trimestre ». Les montants qui y figurent concordent par ailleurs avec ceux fournis par la recourante en appui à sa réclamation, sauf que la recourante se fonde sur un chiffre d'affaires après déduction de la TVA, alors que l'autorité intimée s'est basée sur des montants bruts.

E. 7.2.3

En conclusions, l'argumentation de la recourante et les pièces produites ne permettent pas de démontrer le caractère manifestement erroné de l'estimation effectuée par l'administration, mais semblent, au contraire, plutôt la confirmer. Etant dans l'incapacité d'établir que l'estimation faite par l'administration ne correspond manifestement pas à la réalité, la recourante doit en supporter les conséquences. De plus, la recourante doit s'accommoder de l'imprécision qui résulte nécessairement d'une moyenne, puisqu'elle est elle-même responsable de l'ouverture de la procédure de taxation par voie d'estimation (cf. consid. 6.3 ci-dessus; voir également l'arrêt du Tribunal fédéral 2C_429/2009 du 9 novembre 2009 consid. 5). En conclusion, rien ne permet de conclure que l'AFC aurait abusé de son pouvoir d'appréciation lorsqu'elle a procédé à l'estimation des chiffres d'affaires de la recourante. Cette dernière n'a pas réussi à établir que le résultat auquel est

parvenu l'autorité fiscale serait manifestement contraire à la réalité.

E. 8

Les considérations qui précèdent conduisent le Tribunal administratif fédéral 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 CHF 12'500.-- comprenant l'émolument judiciaire et les débours, sont mis à la charge de la recourante 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 alloué à la recourante (art. 64 al. 1 PA a contrario, respectivement art. 7 al. 1 FITAF a contrario).

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