

# **BVGer A-1668/2015 vom 18. Mai 2016**

Bundesverwaltungsgericht, 2016-05-18, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger\\_A-1668\\_2015](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-1668_2015)

FR: TAF A-1668/2015 du 18 mai 2016

IT: TAF A-1668/2015 del 18 maggio 2016

## **Regeste**

Taxe sur la valeur ajoutée

## **Erwägungen**

### **E. 1.1**

Sous réserve des exceptions prévues à l'art. 32 de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal administratif fédéral (LTAF, RS 173.32), celui-ci, en vertu de l'art. 31 de cette loi, 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. L'AFC étant une autorité au sens de l'art. 33 let. d LTAF et aucune des exceptions de l'art. 32 n'étant en l'occurrence réalisée, le Tribunal de céans est matériellement compétent pour connaître des présents litiges.

### **E. 1.2**

Concernant la compétence fonctionnelle du Tribunal, il y a lieu d'observer ce qui suit.

#### **E. 1.2.1**

Selon la loi fédérale régissant la taxe sur la valeur ajoutée du 12 juin 2009 (LTVA, RS 641.20), dont le droit de procédure est applicable dès son entrée en vigueur - le 1er janvier 2010 - à tous les cas pendants, conformément à l'art. 113 al. 3 de cette loi (cf. consid. 1.5 ci-après), les décisions de l'AFC peuvent faire l'objet d'une réclamation dans les 30 jours qui suivent leur notification (art. 83 LTVA). Il en résulte que l'assujetti a droit, en principe, à ce que l'AFC examine par deux fois son cas et prenne deux décisions successives à son sujet, dont la seconde est soumise à des exigences de forme plus élevées (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1662/2014 du 28 juillet 2015 consid. 1.2.1 et A-6927/2013 du 26 mai 2015 consid. 1.2.1). En l'occurrence, l'autorité inférieure a couplé les notifications d'estimation qu'elle a adressées à la recourante le 22 avril 2014 à des décisions formelles et les a assorties d'un droit de réclamation exerçable dans un délai de 30 jours suivant leur notification. La recourante a contesté ces notifications par courrier du 23 mai 2014. Les décisions dont est recours, qualifiées de décisions sur réclamation, ont été rendues sur cette base le 12 février 2015.

#### **E. 1.2.2**

Selon la jurisprudence du Tribunal administratif fédéral, confirmée par celle du Tribunal fédéral, une notification d'estimation, en tant que telle, ne constitue pas une décision (pour le raisonnement complet sur cette question, voir arrêt du Tribunal administratif fédéral A-707/2013 du 25 juillet 2013 consid. 4 confirmé par l'ATF 140 II 202 consid. 5). En temps normal, le procédé utilisé ici par l'AFC n'est donc pas conforme à la LTVA. En matière de fixation de l'impôt après un contrôle, une décision ne peut être rendue qu'à partir du moment

où l'assujetti conteste le montant qui lui est réclamé. Toutefois, la loi ne prévoit pas de délai d'attente entre le moment où l'administration établit une notification d'estimation et celui où, à la suite de la contestation de l'assujetti, elle rend une décision. Ainsi, lorsque l'assujetti annonce d'emblée qu'il conteste le résultat du contrôle, alors même qu'il n'a pas encore reçu de notification d'estimation, rien n'empêche l'administration d'établir simultanément ce document et la décision y relative, le cas échéant dans un seul et même acte (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-3945/2013 du 2 avril 2014 consid. 1.2.2 et A-707/2013 précité consid. 4.2.5.3 confirmé par l'ATF 140 II 202 consid. 6 [cf. en particulier consid. 6.3.5]). Or, tel est bien le cas en l'occurrence, puisque la recourante, agissant par l'intermédiaire de son mandataire, a contesté le résultat du contrôle du 3 janvier 2014 par courrier du 28 mars 2014, soit avant que les notifications d'estimation en cause ne lui soient adressées (cf. let. B ci-avant). Dans ces conditions, l'autorité inférieure pouvait, à bon droit, coupler ces documents à des décisions au sens formel. Ainsi, les décisions subséquentes du 12 février 2015 constituent bien des décisions sur réclamation. La compétence fonctionnelle du Tribunal administratif fédéral est donc respectée et celui-ci peut ainsi connaître des présents recours.

### **E. 1.3**

La procédure est régie par la PA, pour autant que la LTAF n'en dispose pas autrement (cf. art. 37 LTAF). En l'occurrence, la recourante, en sa qualité de destinataire des décisions entreprises, a qualité pour agir (cf. art. 48 PA). Les recours, interjetés en date du 16 mars 2015, sont intervenus en temps utile (cf. art. 50 al. 1 PA, en relation avec l'art. 20 al. 2 et 3 PA). Un examen préliminaire relève en outre qu'ils remplissent les exigences de forme et de contenu posées à l'art. 52 PA. Partant, les recours sont recevables et il convient d'entrer en matière au fond.

### **E. 1.4**

D'après l'art. 24 de la loi fédérale de procédure civile fédérale du 4 décembre 1947 (PCF, RS 273) en relation avec l'art. 4 PA, il y a lieu de réunir en une seule procédure des affaires qui présentent une étroite unité dans le contenu de leur état de fait et dans lesquels se posent en outre les mêmes questions de droit, une telle solution répondant à l'économie de procédure et étant dans l'intérêt de toutes les parties (cf. ATF 131 V 224 consid. 1 et 128 V 126 consid. 1; arrêt du Tribunal fédéral 6B\_690/2014 et 6B\_714/2014 du 12 juin 2015 consid. 1; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-3060/2015 du 10 novembre 2015 consid. 1.2 et A-3945/2013 du 2 avril 2014 consid. 1.4.1; André Moser/Michael Beusch/Lorenz Kneubühler, *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, 2e éd., Bâle 2013, n. marg. 3.17). En l'occurrence, les procédures ont certes trait à des périodes fiscales distinctes, soumises à des régimes différents, à savoir celui de la loi fédérale du 2 septembre 1999 sur la TVA (aLTVA, RO 2000 1300 et les modifications ultérieures) pour la période allant du 1er trimestre 2008 au 4e trimestre 2009 et celui de la LTVA concernant la période allant du 1er trimestre 2010 au 4e trimestre 2012 (cf. consid. 1.5 ci-après), et au sujet desquelles l'autorité inférieure s'est prononcée séparément. Il n'en demeure pas moins qu'elles présentent une étroite unité dans les faits, puisqu'elles concernent les mêmes parties, à savoir la recourante et l'autorité inférieure, et posent en outre les mêmes questions juridiques, soit celles du principe et du montant de la taxation par estimation opérée. Dans sa contestation du 28 mars 2014 et sa réclamation du 23 mai 2014, la recourante a du reste traité les deux affaires de façon conjointe. Dans ces conditions et dès lors que l'ancien et le nouveau droit applicables aux questions juridiques à traiter ne divergent pas, il apparaît

judicieux de joindre les deux causes et de les traiter dans un seul et même arrêt, sans qu'il se justifie, au préalable, de rendre sur ce point une décision incidente séparément susceptible de recours, la jonction ne pouvant en l'occurrence causer aucun préjudice irréparable.

### **E. 1.5**

La LTVA est entrée en vigueur le 1er janvier 2010. S'agissant du droit applicable, il y a lieu de distinguer ce qui a trait au fond de ce qui concerne la procédure. Sur le plan du droit matériel, 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 (cf. art. 112 al. 1 LTVA). Dans la mesure où l'état de fait concerne les périodes allant du 1er janvier 2008 au 31 décembre 2009, la présente cause tombe donc matériellement sous le coup de l'aLTVA et de son ordonnance du 29 mars 2000 (aOLTVA, RO 2000 1347 et les modifications ultérieures), toutes deux entrées en vigueur le 1er janvier 2001 (cf. arrêté du Conseil fédéral du 29 mars 2000 [RO 2000 1346] et art. 48 aOLTVA; cf. ég. art. 93 et 94 aLTVA). Concernant les périodes fiscales allant du 1er janvier 2010 au 31 décembre 2012, le nouveau droit est en revanche applicable. Sur le plan du droit formel, le nouveau droit de procédure s'applique à toutes les procédures pendantes à l'entrée en vigueur de la LTVA (cf. art. 113 al. 3 LTVA; concernant l'interprétation restrictive de cette disposition, voir arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1237/2012 du 23 octobre 2012 consid. 1.2, A-4136/2009 du 18 mars 2011 consid. 1.2 et A-3190/2008 du 15 juillet 2010 consid. 1.2.2). Les procédures A-1687/2015 et A-1668/2015 ayant été introduites après l'entrée en vigueur de la LTVA, y a en l'occurrence lieu d'appliquer exclusivement les règles du nouveau droit de procédure.

### **E. 2.1**

Le recourant peut invoquer la violation du droit fédéral, y compris l'excès ou l'abus du pouvoir d'appréciation, la constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents ou l'inopportunité (cf. art. 49 PA; Ulrich Häfelin/Georg Müller/Felix Uhlmann, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, 7e éd., Zurich 2016, n. marg. 1146 ss; Moser/Beusch/Kneubühler, *op. cit.*, n. marg. 2.149).

### **E. 2.2**

Le Tribunal administratif fédéral 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, ch. 2.2.6.5 p. 300 s.). La procédure est régie par la maxime inquisitoire, ce qui signifie que le Tribunal définit les faits d'office et librement (cf. art. 12 PA). Cette maxime doit toutefois être relativisée par son corollaire, à savoir le devoir des parties de collaborer à l'établissement des faits (cf. art. 13 PA), en vertu duquel celles-ci doivent notamment indiquer les moyens de preuve disponibles et motiver leur requête (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 11 consid. 1b et 122 V 157 consid. 1a; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_842/2014 du 17 février 2015 consid. 6.3.2 et 6.3.5; ATAF 2014/24 consid. 2.2; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1662/2014 précité consid. 3.3; Alfred Kölz/Isabelle Häner/Martin Bertschi, *Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes*, Zurich 2013, ch. 1135 s.; Pascal Mollard, in : Oberson/Hinny [édit.], *LT Commentaire droits de timbre*, Zurich/Bâle/Genève 2006, ad art. 39a LT ch. 12 p. 1192 ss).

Le Tribunal administratif fédéral s'impose en outre une certaine retenue dans son examen en matière de taxation par estimation justifiée (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-704/2012 du 27 novembre 2013 consid. 3.2 et réf. cit.; cf. ég. consid. 4.3.2 ci-après).

### **E. 2.3**

Selon l'art. 81 al. 3 LTVA, le principe de la libre appréciation des preuves est applicable aux litiges en matière de TVA et, ceci, en principe également devant le Tribunal administratif fédéral (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-4388/2014 du 26 novembre 2015 consid. 1.6 et A-1328/2011 du 16 février 2012 consid. 2.2.3). L'appréciation des preuves est libre en ce sens qu'elle n'obéit pas à des règles de preuve légales prescrivant à quelles conditions l'autorité devrait admettre que la preuve a abouti et quelle valeur probante elle devrait reconnaître aux différents moyens de preuve les uns par rapport aux autres. Cette liberté d'appréciation, qui doit s'exercer dans le cadre de la loi, n'est limitée que par l'interdiction de l'arbitraire (cf. arrêts du Tribunal fédéral 2C\_1201/2012 du 16 mai 2013 consid. 4.5 et 2C\_47/2009 du 26 mai 2009 consid. 5.3; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-704/2012 précité consid. 3.5.1; Ernst Blumenstein/Peter Locher, *System des schweizerischen Steuerrechts*, 7e éd., Zurich 2016, p. 502 s.; Jean-Marc Rivier, *Droit fiscal suisse, L'imposition du revenu et de la fortune*, 2e éd., Neuchâtel 1998, p. 139). Cela étant, on mentionnera que les preuves établies après coup, soit après la naissance du litige, ont une valeur probante quasi nulle en droit fiscal. En effet, afin d'éviter tout abus, la jurisprudence considère qu'il ne saurait être tenu compte de documents non contemporains aux opérations sur lesquelles porte le litige (cf. ATF 133 II 153 consid. 7.2; arrêts du Tribunal fédéral 2C\_614/2007 du 17 mars 2008 consid. 3.4 et 2C\_470/2007 du 19 février 2008 consid. 3.4; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-4388/2014 précité consid. 1.6 et A-777/2013 du 30 juillet 2014 consid. 1.3.3).

### **E. 2.4.1**

Après une libre appréciation des preuves en sa possession, l'autorité (administrative ou judiciaire) se trouve à un carrefour. Si elle estime que l'état de fait est clair et que sa conviction est acquise, elle peut rendre sa décision. Dans cette hypothèse, elle renoncera à des mesures d'instruction et à des offres de preuve supplémentaires, en procédant si besoin à une appréciation anticipée de celles-ci. Un rejet d'autres moyens de preuve est également admissible, s'il lui apparaît que leur administration serait de toute façon impropre à entamer la conviction qu'elle s'est forgée sur la base de pièces écrites ayant une haute valeur probatoire (cf. ATF 137 III 208 consid. 2.2 et 134 I 140 consid. 5.2; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_109/2015 du 1er septembre 2015 consid. 4.1; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-704/2012 précité consid. 3.5.2 et A-5884/2012 du 27 mai 2013 consid. 3.4.1; Moser/Beusch/Kneubühler, *op. cit.*, n. marg. 3.144; Clémence Grisel, *L'obligation de collaborer des parties en procédure administrative*, thèse Fribourg 2008, n. marg. 170). Une telle manière de procéder n'est pas jugée contraire au droit d'être entendu garanti par l'art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst., RS 101; cf. ATF 124 V 90 consid. 4b et 122 V 157 consid. 1d; arrêt du Tribunal fédéral 9C\_272/2011 du 6 décembre 2011 consid. 3.1; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6866/2013 du 2 janvier 2015 consid. 1.3.2 et A-5519/2012 du 31 mars 2014 consid. 2.2). Par ailleurs, il n'est pas nécessaire que la conviction de l'autorité confine à une certitude absolue qui exclurait toute autre possibilité. Il suffit qu'elle découle de l'expérience de la vie et du bon sens et qu'elle soit basée sur des motifs objectifs (cf. ATF 130 III 321 consid. 3.2 et 128 III 271 consid. 2b/aa; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_1201/2012 précité consid. 4.5;

arrêts du Tribunal administratif fédéral A-704/2012 précité consid. 3.5.3 et A-5519/2012 précité consid. 2.2; Moser/Beusch/Kneubühler, op. cit., n. marg. 3.141). En revanche, lorsque l'autorité de recours reste dans l'incertitude après avoir procédé aux investigations requises, elle applique les règles sur la répartition du fardeau de la preuve. Dans ce cadre et à défaut de disposition spéciale, 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 (cf. René Rhinow/Heinrich Koller/Christina Kiss/Daniela Thurnherr/Denise Brühl-Moser, *Öffentliches Prozessrecht*, 3e éd., Bâle 2014, n. marg. 996 ss; Moor/Poltier, op. cit., p. 299 s.; Thierry Tanquerel; Manuel de droit administratif, Genève 2010, n. marg. 1563). Appliquées au droit fiscal, les règles sur la répartition du fardeau de la preuve supposent que l'administration supporte la charge de la preuve des faits qui créent ou augmentent la créance fiscale, alors que l'assujetti doit pour sa part prouver les faits qui diminuent ou lèvent l'imposition. Si les preuves recueillies par l'autorité apportent suffisamment d'indices révélant l'existence d'éléments imposables, il appartient à nouveau au contribuable d'établir l'exactitude de ses allégations et de supporter le fardeau de la preuve du fait qui justifie son exonération (cf. ATF 133 II 153 consid. 4.3; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_1201/2012 précité consid. 4.6; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-3060/2015 précité consid. 1.4 et A-7032/2013 du 20 février 2015 consid. 1.4.2).

#### **E. 2.4.2**

Au vu de ce qui précède, il convient de relever que le principe inquisitoire et le devoir de collaborer n'ont - en principe - aucun effet sur la répartition du fardeau de la preuve, car ils interviennent à un stade antérieur (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-5884/2012 précité consid. 3.4.3 et A-6120/2008 du 18 mai 2010 consid. 1.3.3; Grisel, op. cit., n. marg. 174 ss, 177 ss et 296). Cependant, il existe en pratique une certaine connexité entre ces différentes notions. Ainsi, dans la mesure où pour établir l'état de fait, l'autorité fiscale est dépendante de la collaboration de l'administré, celle-ci peut se trouver dans l'impossibilité d'établir les faits pertinents ("état de nécessité en matière de preuve" ["Beweisnot"]), notamment en cas de refus de l'administré de fournir des renseignements ou des moyens de preuve requis (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-5884/2012 précité consid. 3.4.3; cf. ég. ATF 133 III 81 consid. 4.2.2; arrêts du Tribunal fédéral 4A\_297/2015 du 7 octobre 2015 consid. 4.2 et 2C\_611/2014 du 5 novembre 2014 consid. 3.2). De façon générale, la difficulté d'accéder aux moyens de preuve peut justifier un allègement de la preuve à charge de l'autorité, ainsi qu'une diminution de son obligation d'établir l'état de fait pertinent (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C\_611/2014 précité consid. 3.2; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-5884/2012 précité consid. 3.4.3 et A-5927/2007 du 3 septembre 2010 consid. 3.3; Grisel, op. cit., n. marg. 149, 168, 185 ss et 801; cf. ég. les ATF 133 III 81 consid. 4.2.2, 132 III 715 consid. 3.1 et 130 III 321 consid. 3.2, ainsi que les arrêts du Tribunal fédéral 4A\_186/2009 du 3 mars 2010 consid. 6.1.1 et 4A\_193/2008 du 8 juillet 2008 consid. 2.1.1). L'autorité peut ainsi être admise à se satisfaire d'une preuve par indices ou sous la forme d'une vraisemblance prépondérante et statuer en se fondant sur une présomption ou sur une conviction réduite (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C\_611/2014 précité consid. 3.2; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-5884/2012 précité consid. 3.4.3 et A-629/2010 du 29 avril 2011 consid. 3.3 s.; Grisel, op. cit., n. marg. 199 et réf. cit.; cf. ég. l'ATF 133 III 81 consid. 4.2.2 et l'arrêt du Tribunal fédéral 4A\_297/2015 précité consid. 4.2). Par ailleurs, la violation du devoir de collaborer peut être prise en compte au stade de la libre appréciation des preuves, voire conduire à un renversement du fardeau de la preuve (cf. art. 40 de la loi fédérale de procédure civile fédérale du 4 décembre 1947 [PCF, RS 273], auquel l'art. 19

PA renvoie; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-5884/2012 précité consid. 3.4.3). D'autre part, dès lors que la collaboration de l'administré n'est pas raisonnablement exigible, soit notamment lorsqu'il lui est impossible de fournir les renseignements requis, celui-ci ne doit subir aucun désavantage d'un manquement à son devoir. Tel n'est toutefois pas le cas lorsqu'incombe audit administré une obligation d'auto-déclaration. Par ailleurs, le degré de preuve requis se limitera à la vraisemblance prépondérante s'agissant de faits pour lesquels l'administré ne peut apporter de preuve absolue (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C\_611/2014 précité consid. 3.2; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-5884/2012 précité consid. 3.4.3; Grisel, op. cit. n. marg. 195, 200 et 348 ss; cf. ég. l'ATF 133 III 81 consid. 4.2.2 et l'arrêt du Tribunal fédéral 4A\_297/2015 précité consid. 4.2). Attendu enfin que l'application des règles sur le fardeau de la preuve n'intervient qu'après que l'autorité a procédé à une véritable instruction et mis tous les moyens en oeuvre pour éclaircir la situation, l'administré ne saurait supporter le fardeau de la preuve dans les cas où l'autorité n'a pas satisfait à son devoir d'instruction (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-5884/2012 précité consid. 3.2 et 3.4.3; Grisel, op. cit., n. marg. 159 ss et 196).

### **E. 3.1**

En procédure administrative contentieuse, l'objet du litige est défini par trois éléments, à savoir l'objet du recours, les conclusions du recours et, accessoirement, les motifs de celui-ci (cf. arrêts du Tribunal fédéral 2C\_612/2007 du 7 avril 2008 consid. 4.1 et 1P.217/2001 du 28 mai 2001 consid. 2a). En outre, le contenu de la décision attaquée, en particulier son dispositif, délimite l'objet du litige. En vertu du principe de l'unité de la procédure, l'autorité de recours ne peut en effet statuer que sur les prétentions ou les rapports juridiques sur lesquels l'autorité inférieure s'est déjà prononcée ou aurait dû le faire (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-5884/2012 précité consid. 1.2 et A-6969/2011 du 12 avril 2012 consid. 1.4; Moser/Beusch/Kneubühler, op. cit., n. marg. 2.1 ss; Markus Müller, in : Auer/Müller/Schindler [édit.], Kommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren [VwVG], Zurich 2008, ch. 5 ad art. 44 PA). Ainsi, une fois écoulé le délai pour faire opposition, le recourant ne peut que réduire l'objet du litige par rapport à l'objet de la contestation. En revanche, l'objet du litige ne peut être modifié ou étendu, puisque cela amènerait à une violation de la compétence fonctionnelle de l'autorité supérieure (cf. ATF 136 II 457 consid. 4.2, 133 II 30 consid. 2.2, 131 II 200 consid. 3.2 et 131 V 164 consid. 2.1; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-5200/2013 du 19 novembre 2014 consid. 2.3.2 et A-4500/2013 du 27 février 2014 consid. 1.4.1; JÉRÔME CANDRIAN, Introduction à la procédure administrative fédérale [...], Bâle 2013, ch. 182, 184 et réf. cit.; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, op. cit., n. marg. 2.8). En revanche, la motivation qui sous-tend les griefs peut quant à elle être modifiée, mais à la condition qu'elle n'étende pas l'objet du litige (cf. ATAF 2012/23 consid. 2.1; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-4500/2013 précité consid. 1.4.1 et A-4790/2012 du 23 juillet 2014 consid. 4.2).

### **E. 3.2**

En l'occurrence, il n'est pas litigieux que la recourante a acquis auprès de sociétés du groupe sises à l'étranger des prestations de services soumises à l'impôt sur les acquisitions qui n'ont pas été comptabilisées. La recourante conteste en revanche avoir acquis des prestations en relation avec la gestion stratégique de la structure européenne du groupe et fait grief à l'autorité inférieure d'avoir fixé l'impôt par estimation selon la méthode forfaitaire, sur la base du taux de 2 perthousand de sa fortune moyenne. Dans ces conditions, il appartient au

Tribunal de céans, dans un premier temps, de présenter les règles en matière d'auto-taxation (cf. consid. 4.1 ci-après) et de tenue de la comptabilité (cf. consid. 4.2 ci-après), ainsi que la problématique de la taxation par voie d'estimation (cf. consid. 4.3 ci-après), en particulier concernant les prestations de gestion stratégique fournies entre des sociétés holding et filiales d'un même groupe (cf. consid. 4.4 ci-après). Il s'agira, dans un second temps, d'en tirer les conséquences qui s'imposent dans le cas d'espèce (cf. consid. 5 ci-après).

#### **E. 4.1**

En matière de TVA, la déclaration et le paiement de l'impôt ont lieu selon le principe de l'auto-taxation, en vertu duquel l'assujetti lui-même est tenu, dans les soixante jours qui suivent l'expiration de la période de décompte, de déclarer spontanément à l'AFC l'impôt et l'impôt préalable (cf. art. 46 aLTVA), respectivement la créance fiscale (cf. art. 71 LTVA), et de verser l'impôt dû (impôt sur le chiffre d'affaires moins impôt préalable; cf. art. 47 aLTVA; art. 81 al. 6 LTVA; ATF 140 II 202 consid. 5.4; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_1077/2012 du 24 mai 2014 consid. 2.1; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1662/2014 précité consid. 4.1 et A-4480/2012 du 12 février 2014 consid. 3.1; Pierre Scheuner, in : Zweifel et al. [édit.], *Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht: Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer*, Bâle 2015 [ci-après cité : MWSTG-kommentar], ch. 1 ss ad art. 71 LTVA). Autrement dit, l'AFC n'a pas à intervenir à cet effet, si ce n'est à des fins de contrôle, et n'établit le montant de l'impôt à la place de l'assujetti que si celui-ci ne remplit pas ses obligations (cf. arrêt du Tribunal fédéral A-2657/2014 du 1er juin 2015 consid. 3.3; Pascal Mollard/Xavier Oberson/Anne Tissot Benedetto, *Traité TVA*, Bâle 2009, chap. 6 ch. 144 ss). Le nouveau droit n'a rien changé à cet égard (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1662/2014 précité consid. 4.1 et A-6940/2013 du 26 mai 2015 consid. 5.1). La TVA demeure perçue sur la base d'un système reposant sur l'auto-taxation, même si le nouveau droit a, sur certains aspects, assoupli ce principe (cf. ATF 140 II 202 consid. 5.4; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_678/2012 du 17 mai 2013 consid. 2.1; Message du Conseil fédéral du 25 juin 2008 sur la simplification de la TVA, in : FF 2008 6277). Il n'en reste pas moins que l'assujetti doit établir lui-même la créance fiscale le concernant et demeure seul responsable de l'imposition complète et exacte de ses opérations imposables, ainsi que du calcul correct de l'impôt préalable (cf. arrêts du Tribunal fédéral 2C\_835/2011 du 4 juin 2012 consid. 2 et 2A.304/2003 du 14 novembre 2003 consid. 3.5; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1662/2015 précité consid. 4.1 et A-351/2014 du 10 juillet 2014 consid. 4.1). Enfin, il appartient à l'assujetti d'examiner et de contrôler s'il remplit les conditions d'assujettissement (cf. ATAF 2009/60 consid. 2.5.1; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-4480/2012 précité consid. 3.1 et réf. cit.).

#### **E. 4.2.1**

Parmi les obligations incombant à l'assujetti figurent en particulier celles liées à la comptabilité. Selon l'art. 58 al. 1 aLTVA, l'assujetti doit tenir ses livres comptables de manière telle que les faits importants pour la détermination de l'assujettissement et pour le calcul de l'impôt et celui de l'impôt préalable puissent y être constatés aisément et de manière sûre.

#### **E. 4.2.2**

L'AFC peut rédiger des prescriptions spéciales sur la manière dont les livres comptables doivent être tenus, ce qu'elle a fait avec l'édition des Instructions 2001, rédigées à la suite de l'adoption de l'aLTVA, et des Instructions 2008 qui leur ont succédé (cf. Instructions 2001

ch. 881 ss; Instructions 2008 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-1662/2014 précité consid. 4.2.2 et A-351/2014 précité consid. 4.2.2). En substance, l'AFC attire l'attention de l'intéressé sur le fait que toutes les recettes et toutes les dépenses doivent être enregistrées dans l'ordre chronologique et accompagnées d'un libellé approprié, dans les livres de caisse, de comptes de chèques postaux et de banque (ou dans les comptes correspondants; cf. Instructions 2001 ch. 881 ss; Instructions 2008 ch. 881 ss). Ainsi, chaque opération commerciale doit pouvoir être suivie aisément et de manière fiable, sur la base de pièces justificatives, depuis son inscription dans les livres auxiliaires et dans les livres de base, jusqu'au décompte TVA et au bilan de l'exercice, et vice versa (cf. Instructions 2001 ch. 890; Instructions 2008 ch. 890; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-2657/2014 précité consid. 3.4 et A-1662/2014 précité consid. 4.2.2). De plus, une comptabilité qui n'est pas tenue correctement, de même que l'absence de boucléments, de documents et de pièces justificatives peuvent, notamment en cas de contrôle fiscal, avoir des répercussions préjudiciables et entraîner un calcul de la TVA par approximation, au sens de l'art. 60 aLTVA (cf. Instructions 2001 ch. 892; Instructions 2008, ch. 892; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1662/2014 précité consid. 4.2.2 et A-351/2014 précité consid. 4.2.2).

### **E. 4.2.3**

Le nouveau droit n'a, en substance, rien changé à ces obligations comptables (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C\_1077/2012 précité consid. 2.1; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1662/2014 précité consid. 4.2.3 et A-351/2014 précité consid. 4.2.4 ; Britta Rehfisch/Roger Rohner, in : MWSTG-kommentar, ch. 5 ad art. 70 LTVA). L'art. 70 al. 1 LTVA, mentionne que l'assujetti doit tenir ses livres comptables et les documents pertinents conformément aux principes du droit commercial, l'AFC pouvant exceptionnellement fixer des obligations allant au-delà des dispositions du droit commercial si ces contraintes sont indispensables à une perception correcte de l'impôt. Les opérations commerciales doivent être enregistrées dans l'ordre chronologique, sans discontinuité et de manière actuelle, c'est-à-dire sans délai suite à leur réalisation. L'assujetti est tenu d'enregistrer les recettes et les dépenses intégralement et en toute sincérité, sous une forme non modifiable (cf. Info TVA 16, "Comptabilité et facturation", publiée en février 2010 [Info TVA 16], ch. 1.2 s.). Le suivi des opérations commerciales à partir de la pièce justificative individuelle jusqu'au décompte TVA en passant par la comptabilité, et vice-versa, doit pouvoir être garanti en tout temps et sans perte de temps, y compris par sondage. Ceci suppose en particulier une organisation claire des livres comptables, ainsi que des libellés compréhensibles dans les écritures comptables et dans les journaux, des pièces justificatives avec mention des imputations et des paiements, de même qu'un classement et une conservation en bon ordre et de manière systématique des livres comptables et des pièces justificatives (cf. Info TVA 16, ch. 1.5). L'AFC rappelle également qu'une comptabilité qui n'est pas tenue correctement, de même que l'absence des comptes annuels, de documents et de justificatifs, peuvent entraîner une détermination par approximation de la TVA, fondée sur l'art. 79 LTVA (cf. Info TVA 16, ch. 1.4; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1662/2014 précité consid. 4.2.3; Rehfisch/Rohner, op. cit., ch. 9 ss ad art. 70 LTVA).

### **E. 4.3.1**

Aux termes de l'art. 60 aLTVA, respectivement de l'art. 79 al. 1 LTVA, si les documents comptables font défaut ou sont incomplets ou que les résultats présentés par l'assujetti ne

correspondent manifestement pas à la réalité, l'AFC procède, dans les limites de son pouvoir d'appréciation, à une estimation (cf. arrêts du Tribunal fédéral 2C\_576/2015 du 29 février 2016 consid. 3.4, 2C\_206/2012 du 6 septembre 2012 consid. 2.3 et 2C\_59/2011 du 1er juin 2011 consid. 3.2; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-2657/2014 précité consid. 3.5.1 et 3.5.2). Les deux premières conditions sont de nature formelle, la dernière étant de nature matérielle. Lorsqu'une comptabilité contient des lacunes du point de vue formel, l'AFC n'a pas à se demander si elle présente des lacunes d'ordre matériel, l'inverse étant aussi vrai (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1662/2014 précité consid. 4.3.1 et A-351/2014 précité consid. 4.3.1; Jürg Steiger, in : MWSTG-kommentar, ch. 7 ss ad art. 79 LTVA ; Pascal Mollard, TVA et taxation par estimation, in : Archives de droit fiscal suisse [Archives] 69 511 [ci-après cité : Mollard, Archives 69 511], ch. 3.1.2 p. 546). 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 et aboutit à un résultat s'approchant le plus possible de la réalité (cf. arrêts du Tribunal fédéral 2C\_576/2015 précité consid. 3.4 et 2C\_1077/2012 précité consid. 2.3; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-2657/2014 précité consid. 3.7 et A-1662/2014 précité consid. 4.3.4; Steiger, op. cit., ch. 23 ad art. 79 LTVA). La taxation par estimation est une sorte de taxation d'office que l'autorité se voit dans l'obligation d'utiliser en cas de lacunes dans la tenue d'une comptabilité. Autrement dit, celle-ci s'impose à chaque fois qu'il n'est pas possible d'établir une taxation en bonne et due forme sur la base des documents comptables à disposition (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2A.552/2006 du 1er février 2007 consid. 3.2; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1662/2014 précité consid. 4.3.2 et A-4480/2012 précité consid. 4.2). Si les conditions d'une taxation par estimation sont réunies, l'AFC n'est pas seulement autorisée, mais bien tenue de procéder à une telle taxation. Les cas dans lesquels l'assujetti se soustrait à son obligation de coopérer ou dans lesquels les documents comptables se révèlent incomplets, insuffisants ou inexistantes, ne doivent pas se solder par une perte d'impôt (cf. arrêts du Tribunal fédéral 2C\_82/2014 du 6 juin 2014 consid. 3.1 et 2C\_657/2012 du 9 octobre 2012 consid. 2.2; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1662/2014 précité consid. 4.3.3 et A-4922/2012 du 14 juin 2013 consid. 2.6.1; Mollard, Archives 69 511, ch. 3.2.1 p. 547 s.). La violation des devoirs de procédure ne saurait en effet profiter à l'assujetti. Ces principes valent de manière inchangée sous le nouveau droit (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C\_1077/2012 précité consid. 2.3; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1662/2014 précité consid. 4.3.3 et A-351/2014 précité consid. 4.3.3; Steiger, op. cit., ch. 3 ad art. 79 LTVA).

#### **E. 4.3.2**

Dans la procédure de recours, l'assujetti peut 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 (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1662/2014 précité consid. 4.3.6 et A-4480/2012 précité consid. 4.4.1). Dans un premier temps, il appartient à l'administration de prouver que les conditions d'application de la taxation par estimation sont remplies. Sur ce point, c'est elle qui supporte le fardeau de la preuve et le Tribunal de céans jouit d'un plein pouvoir d'examen (cf. ATAF 2009/60 consid. 2.9.2; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1662/2014 précité consid. 4.3.6 et A-351/2014 précité consid. 4.3.6; cf. ég. Steiger, op. cit., ch. 33 ad art. 79 LTVA; Mollard/Oberson/Tissot Benedetto, op. cit., chap. 6 ch. 277 s.). Dans un deuxième temps, il s'agit de se demander si l'autorité fiscale a procédé correctement à l'estimation. Là encore, le fardeau de la preuve appartient à l'AFC. Cela étant, le Tribunal administratif fédéral - lors même que sa cognition n'est pas restreinte par

la loi (cf. consid. 2.2 ci-avant) - fait preuve de retenue lors de son analyse de l'exactitude de l'estimation de l'autorité inférieure et ne remplace l'appréciation de cette dernière par la sienne qu'en présence d'erreurs manifestes (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1662/2014 précité consid. 4.3.6 et A-351/2014 précité consid. 4.3.6; Steiger, op. cit., ch. 33 et 37 ad art. 79 LTVA). Dans un troisième temps, s'il s'avère que les conditions de la taxation par voie d'estimation sont remplies, c'est au recourant qu'il revient de fournir les moyens de preuve nécessaires afin d'attester du caractère manifestement inexact de l'estimation effectuée par l'administration, le Tribunal administratif fédéral faisant preuve de retenue lors de son examen (cf. arrêts du Tribunal fédéral 2C\_970/2012 du 1er avril 2013 consid. 4.2 et 4.3, 2C\_429/2009 du 9 novembre 2009 consid. 3 et 2C\_430/2008 du 18 février 2009 consid. 5.2; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-2657/2014 précité consid. 3.6 et 3.9 et A-1662/2014 précité consid. 4.3.6; Steiger, op. cit., ch. 38 ad art. 79 LTVA). Le contribuable qui ne parvient pas à prouver que le résultat de l'estimation ne correspond manifestement pas à la réalité doit en supporter les conséquences (cf. consid. 2.4.1 ci-avant). Celles-ci ne sont d'ailleurs que le résultat d'une situation incorrecte juridiquement qu'il a lui-même créée (cf. ATF 105 Ib 181 consid. 4c; arrêts du Tribunal fédéral 2C\_429/2009 précité consid. 3 et 2A.569/2006 du 28 février 2007 consid. 3.3 i.f.; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1662/2014 précité consid. 4.3.6 et A-351/2014 précité consid. 4.3.6). L'assujetti doit ainsi supporter l'incertitude qui résulte nécessairement de l'estimation opérée du fait de la violation de ses devoirs (cf. arrêts du Tribunal fédéral 2C\_576/2015 précité consid. 3.4 et 2C\_309/2009 et 2C\_310/2009 du 1er février 2010 consid. 2.2). Ce n'est que s'il prouve que l'instance précédente a commis de très importantes erreurs que le Tribunal remplace l'appréciation de cette dernière par la sienne (cf. arrêts du Tribunal fédéral 2C\_576/2015 précité consid. 4.4.1 et 2C\_812/2013 du 28 mai 2014 consid. 2.4.3; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-2657/2014 précité consid. 3.6 et 3.9 et A-1662/2014 précité consid. 4.3.6).

#### **E. 4.4.1**

Selon l'art. 33 al. 1 aLTVA, respectivement l'art. 24 al. 1 LTVA, l'impôt se calcule sur la contre-prestation effective. Lorsque la prestation est fournie à une personne proche (concernant cette notion, voir not. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-2657/2014 précité consid. 3.2.3 et A-3376/2014 du 10 février 2015 consid. 3.3.2; cf. ég. art. 3 let. h LTVA), la contre-prestation correspond à la valeur qui aurait été convenue entre des tiers indépendants (cf. art. 33 al. 2 [3e phrase] aLTVA; art. 24 al. 2 LTVA; principe du "dealing at arm's length"; cf. arrêts du Tribunal fédéral 2C\_576/2015 précité consid. 3.2 et 2A.11/2007 du 25 octobre 2007 consid. 2.3.2; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-2657/2014 précité consid. 3.2.2 et A-3376/2014 précité consid. 3.3.1; Mollard/Oberson/Tissot Benedetto, op. cit., chap. 4 ch. 23 ss, Annexe 3 ch. 134 ss). Ce "prix pour tiers" ("Drittpreis" ou "Fremdpreis") correspond en règle générale à la valeur marchande (pour plus de détails sur cette notion, voir not. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-3734/2011 du 9 janvier 2013 consid. 2.3.2 et A-1376/2006 du 20 novembre 2007 consid. 3.3; cf. ég. arrêts du Tribunal fédéral 2C\_778/2008 du 8 avril 2009 consid. 3.1 et 2A.11/2007 précité consid. 2.3.2; Sonja Bossart/Diego Clavadetscher, in : MWSTG-kommentar, ch. 59 s. ad art. 24 LTVA; Ivo P. Baumgartner, in : mwst.com - Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Bâle 2000, ch. 49 ad art. 33 al. 1 et 2 aLTVA; Jean-Marc Rivier/Annie Rochat Pauchard, Droit fiscal suisse, La taxe sur la valeur ajoutée, Fribourg 2000, p. 118). Il constitue une valeur estimative ou comparative, qui ne peut être déterminée de manière exacte, mais seulement de façon approximative (cf.

arrêts du Tribunal administratif fédéral A-2657/2014 précité consid. 3.2.2 et A-3376/2014 précité consid. 3.3.4). Lors de l'évaluation de cette valeur, il y a lieu d'observer les principes applicables dans le cadre de la taxation par estimation au sens de l'art. 60 aLTVA, respectivement de l'art. 79 al. 1 LTVA. Cela vaut en particulier concernant les devoirs de l'AFC lorsqu'elle procède par voie d'évaluation, la possibilité pour l'assujetti de contester l'estimation et la retenue dont fait preuve le Tribunal administratif fédéral lors de son analyse de l'exactitude de celle-ci (cf. consid. 4.3 ci-avant; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-3376/2014 précité consid. 3.3.4 et A-3734/2011 précité consid. 2.3.4).

#### **E. 4.4.2**

Les sociétés d'un même groupe étant considérées comme des personnes proches, les prestations fournies à une société holding par ses filiales doivent être facturées au "prix pour tiers" au sens de l'art. 33 al. 2 (3e phrase) aLTVA, respectivement de l'art. 24 al. 2 LTVA, c'est-à-dire comme si elles avaient été effectuées entre des tiers indépendants dans un environnement de libre concurrence (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1518/2006 du 6 novembre 2008 consid. 3.2 et A-1425/2006 du 6 novembre 2008 consid. 3.2; Bossart/Clavadetscher, op. cit., ch. 117 s. ad art. 18 LTVA; Mollard/Oberon/Tissot Benedetto, op. cit., chap. 5 ch. 287; Brochure spéciale n° 06 [610.530.06], "Réduction de la déduction de l'impôt préalable en cas de double affectation", valable à partir du 1er janvier 2008 [Brochure 06], ch. 7.4.2; Info TVA 09, "Déduction de l'impôt préalable et corrections de la déduction de l'impôt préalable", valable à partir du 1er janvier 2010 [Info TVA 09], ch. 9.3.2.3). Lorsque de telles prestations ne sont ni facturées, ni comptabilisées, il n'est en soi pas exclu que le prix de pleine concurrence (prix pour tiers) soit déterminé a posteriori en multipliant le temps imparti à leur fourniture par le tarif horaire ayant cours entre tiers indépendants. Une telle manière de procéder suppose néanmoins la production d'enregistrements effectifs suffisamment détaillés du prestataire, permettant d'établir de façon fiable la valeur des prestations en question. Si les données sont incomplètes ou ne rendent pas compte de la situation réelle, l'AFC peut procéder, dans les limites de son pouvoir d'appréciation, à une estimation, sans s'appuyer sur les documents produits (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1425/2006 précité consid. 5.2.1 et A-1376/2006 précité consid. 4.5.4 et réf. cit.). Selon la pratique administrative, lorsqu'une société filiale fournit à une société holding sans personnel propre des prestations en relation avec la gestion stratégique du groupe dont la valeur ne peut être déterminée de manière effective, sur la base de documents ou d'enregistrements comptables appropriés, celle-ci peut être calculée par approximation au sens de l'art. 58 al. 3 aLTVA, respectivement de l'art. 80 LTVA, comme suit, pour autant qu'il n'en résulte aucun avantage ou désavantage fiscal manifeste (cf. Brochure 06, ch. 7.4.3.1; Info TVA 09, ch. 12.1; concernant la notion de prestations en relation avec la gestion stratégique du groupe, cf. Brochure 06, ch. 7.4.2; Info TVA 09, ch. 9.3.2.3.1) : 3 perthousand\*de la fortune moyenne de la société holding (total des actifs) moins les prestations administratives acquises auprès d'entreprises étrangères au groupe = prestations de services fournies par la filiale \*Dans certains cas justifiés, ce taux peut diverger vers le haut ou vers le bas (par ex. une société familiale peut appliquer un forfait de 2 perthousand si ses dépenses sont considérablement plus faibles, comparées à des sociétés publiques). Le Tribunal administratif fédéral a eu l'occasion de confirmer le bien-fondé de cette pratique (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1376/2006 précité consid. 4.4, 4.4.1 et 4.4.2; cf. ég., entre autres, arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1425/2006 précité consid. 3.2, 3.3 et 5.3 et A-1501/2006 du 6 novembre 2008 consid. 3.3, 3.4 et 8.5; Bossart/Clavadetscher, op. cit., ch. 117 s. ad art. 18 LTVA;

Mollard/Oberson/Tissot Benedetto, op. cit., chap. 5 ch. 287). Demeurent réservés les cas dans lesquels l'application de cette méthode - qui conduit nécessairement à fixer de manière inexacte la valeur des prestations en question (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1425/2006 précité consid. 5.4 et A-1518/2006 précité consid. 5.4; cf. ég. consid. 4.3.2 i.f. ci-avant) - aboutit à un résultat sans lien avec la réalité. A cet égard, l'assujetti supporte la charge de la preuve, laquelle peut être apportée au moyen de données effectives suffisamment probantes et détaillées (cf. consid. 2.4.1 et 4.3.3 ci-avant; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1425/2006 précité consid. 5.4, A-1518/2006 précité consid. 5.4 [i.f.] et 5.5 et A-1376/2006 précité consid. 4.5).

## **E. 5**

En l'espèce, les parties s'accordent sur le fait que la recourante, qui ne dispose pas de personnel propre, a acquis des prestations de services auprès d'entreprises étrangères membres du groupe, que ces prestations sont réputées localisées sur le territoire suisse conformément à l'art. 14 al. 3 aLTVA, respectivement à l'art. 8 al. 1 LTVA, qu'elles sont en outre soumises à l'impôt au sens de l'art. 5 let. d aLTVA, respectivement des art. 1 al. 2 let. b et 45 al. 1 let. a LTVA, et que la recourante remplit les conditions d'assujettissement fixées à l'art. 24 aLTVA, respectivement à l'art. 45 al. 2 let. b LTVA. Rien dans le dossier ne laisse en outre penser que le point de vue des parties sur ces questions serait erroné. Il n'y a donc pas lieu de les examiner plus avant dans le cadre du présent arrêt (cf. consid. 2.2 ci-avant). Sont en revanche litigieuses, d'une part, la nature et l'étendue des prestations acquises par la recourante (cf. consid. 5.1 ci-après), ainsi que, d'autre part, la méthode utilisée par l'autorité inférieure pour en déterminer la valeur (cf. consid. 5.2 ci-après).

### **E. 5.1**

Concernant ce premier point, l'autorité inférieure a considéré que la recourante est chargée de la gestion stratégique de la structure européenne du groupe et, du fait que cette dernière ne dispose pas de personnel propre, qu'elle a acquis des prestations en relation avec cette charge, en sus des prestations concernant sa propre gestion (cf. ch. 5 [1er et 2e par.] des décisions entreprises [pièce AFC n° 9]). La recourante affirme pour sa part être chargée uniquement de la gestion de sa propre structure, c'est-à-dire de la gestion de la participation dans la société qu'elle détient directement et de la gestion du prêt octroyé à une autre société du groupe (cf. not. dossier A-1687/2015, mémoire de recours, n. marg. 8, 16 à 23 et 79; dossier A-1668/2015, mémoire de recours, n. marg. 8, 16 à 23 et 80). Elle conteste en revanche être impliquée dans la gestion - stratégique et opérationnelle - des sociétés qu'elle détient directement ou indirectement, qui serait assurée par les sociétés elles-mêmes et par la société mère sise à l'étranger (cf. not. dossier A-1687/2015, mémoire de recours, n. marg. 2-4, 25, 26 s. et ch. II.C.2-3; dossier A-1668/2015, mémoire de recours, n. marg. 2-4, 25, 26 s. et ch. II.C.2-3).

#### **E. 5.1.1**

Il sied préalablement de rappeler à cet égard que la particularité du groupe - ou sous-groupe - de sociétés tient au fait que plusieurs sociétés juridiquement indépendantes sont réunies sous une direction unique (cf. ATF 130 III 2013 consid. 2.2.1; arrêt du Tribunal fédéral 6B\_233/2013 du 3 juin 2013 consid. 3.2 et 3.3), qui est en règle générale assurée par la société holding qui regroupe les participations (majoritaires) dans les sociétés filiales (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1425/2006 précité consid. 4.1; cf. ég. art. 671 al. 4 du Code des obligations du 30 mars 1911 [CO, RS 220]). La recourante ne détient certes

directement qu'une seule participation, comme elle le relève. Elle détient néanmoins indirectement d'autres participations, au travers de la société dominée, et se trouve en haut de la structure européenne (cf. schémas de la structure européenne du groupe pour les années considérées [dossier A-1687/2015, pièce recourante n° 2; dossier A-1668/2015, pièce recourante n° 2]), ce qu'elle admet d'ailleurs expressément (cf. dossier A-1687/2015, mémoire de recours, n. marg. 8; dossier A-1668/2015, mémoire de recours, n. marg. 8). Compte tenu de ce qui précède, ce fait constitue un indice que la recourante, qui est une (sous) holding pure, assure la direction unique des sociétés dont elle regroupe - directement ou indirectement - les participations et qu'elle est à ce titre notamment chargée de la gestion stratégique de la structure européenne du groupe (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1425/2006 précité consid. 4.1). Tel n'est toutefois pas nécessairement le cas, le but d'une holding pouvant en effet consister en la simple détention de participations (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1425/2006 précité consid. 4.1, 4.2 et réf. cit.). Comme le relève l'autorité inférieure (cf. dossier A-1687/2015, mémoire de réponse, ch. 1 p. 2 s., mémoire de duplique, ch. 1 p. 3; dossier A-1668/2015, mémoire de réponse, ch. 1 p. 2 s., mémoire de duplique, ch. 1 p. 3), il semble néanmoins, au vu des tableaux d'évaluation des coûts de gestion produits à l'appui de la réclamation du 23 mai 2014 pour les années 2008 à 2012 (cf. dossier A-1687/2015, pièce recourante n° 10bis; dossier A-1668/2015, pièce recourante n° 10bis; pièce AFC n° 6), que les tâches à charge de la recourante vont au-delà de la seule gestion de sa propre structure. Ces documents font en effet état de "Frais de gestion générale pour la totalité de la structure européenne", relatifs notamment à la gestion de la valeur des participations et, dans ce cadre, à l'élaboration des évaluations de valeur des sociétés de la structure, ainsi qu'aux stratégies décisionnelles, à la gestion des prêts inter-compagnie et à la trésorerie de la structure. A cet égard, l'argumentation de la recourante, selon laquelle les tâches mentionnées dans les tableaux en question seraient "préparatoires" aux remontées de dividendes et inhérentes à toute activité de gestion holding et ne seraient nullement liées à la gestion stratégique de la structure européenne du groupe (cf. dossier A-1687/2015, mémoire de recours ch. II.C.3.a, mémoire de réplique, n. marg. 53, mémoire du 27 juillet 2015, p. 3; dossier A-1668/2015, mémoire de recours ch. II.C.3.a, mémoire de réplique, n. marg. 52, mémoire du 27 juillet 2015, p. 3), est peu convaincante. Ce d'autant que dans le cadre de son courrier à l'AFC du 20 janvier 2014 (cf. pièce AFC n° 2), la recourante indiquait vouloir effectuer une valorisation des coûts de gestion holding au sens du chiffre 9.3.2.3.1 de l'Info TVA 09, qui se rapporte précisément aux prestations en relation avec la gestion stratégique d'un groupe de sociétés. Les déclarations de la recourante apparaissent ainsi contradictoires.

### **E. 5.1.2**

La recourante fait par ailleurs valoir différents éléments et produit plusieurs pièces censées confirmer qu'elle n'est pas en charge de la gestion stratégique du groupe et, partant, qu'elle n'a pas acquis de prestations en lien avec une telle tâche. Concernant d'abord le statut fiscal de société holding octroyé par l'administration fiscale du canton de \*\*\* (cf. dossier A-1687/2015, pièce recourante n° 13; dossier A-1668/2015, pièce recourante n° 13), il convient de relever qu'il ne permet nullement de conclure que la recourante a pour seule activité la gestion de sa propre structure, comme elle le soutient (cf. dossier A-1687/2015, mémoire de recours, n. marg. 15 s.; dossier A-1668/2015, mémoire de recours n. marg. 15 s.). En effet, comme cela ressort de l'Information \*\*\* publiée le \*\*\* par l'administration fiscale du canton de \*\*\* (cf. pièce AFC n° 10), le statut de société holding est accordé aux sociétés de capitaux et aux sociétés coopératives dont le but statutaire principal consiste à

gérer durablement des participations et qui n'ont pas d'activité commerciale en Suisse (cf. ch. II.2 et IV). Comme le relève l'autorité inférieure (cf. dossier A-1687/2015, mémoire de réponse, ch. 1 p. 2; dossier A-1668/2015, mémoire de réponse, ch. 1 p. 2), peu importe en revanche, à cet égard, que la société holding soit ou non chargée de la gestion stratégique de tout ou partie du groupe. Concernant ensuite les extraits de sites internet de la maison mère et de certaines sociétés filiales du groupe (cf. dossier A-1687/2015, pièces recourante n°23 à 25; dossier A-1668/2015, pièces recourante n° 23 à 25), il n'apparaît pas, contrairement à ce que semble soutenir la recourante (cf. dossier A-1687/2015, mémoire de réplique, n. marg. 49 et 53; dossier A-1668/2016, mémoire de réplique, n. marg. 48 et 52), que ces documents contiennent des informations utiles pour déterminer la nature et l'étendue des tâches de gestion assumées par cette dernière. Il en va en outre de même des rapports annuels relatifs aux exercices 2008 à 2012 (cf. dossier A-1687/2015, pièces recourante n°31 et 32; dossier A-1668/2015, pièces recourante n° 30, 31 et 32). Par ailleurs, le fait que les procès-verbaux du conseil d'administration de la recourante relatifs aux années considérées (cf. dossier A-1687/2015, pièces recourante n°28 et 29; dossier A-1668/2015, pièces recourante n° 28 et 29) soient succincts et reprennent les points usuels des assemblées générales ordinaires des sociétés suisses - à savoir approbation du rapport annuel, décision relative à l'affectation du résultat, décharge aux administrateurs et élections statutaires - ne suffit pas à établir que le rôle de l'intéressée se limitait au rapatriement de bénéficiaires, comme elle le fait valoir (cf. dossier A-1687/2015, mémoire du 27 juillet 2015, p. 4; dossier A-1668/2015, mémoire du 27 juillet 2015, p. 4 [a.i.]), ni à exclure qu'elle ait été chargée de la gestion stratégique de la structure européenne du groupe. La recourante produit en outre des témoignages écrits respectivement établis en date du 8 juin 2015 aux noms des sociétés étrangères Y. \_\_\_\_\_ et Z. \_\_\_\_\_, selon lesquels, d'une part, la gestion opérationnelle des sociétés filiales est assurée directement par les sociétés elles-mêmes et leurs filiales, alors que la gestion stratégique de ces entités relève de la maison mère, et attestant, d'autre part, que la recourante n'assume aucun rôle à cet égard (cf. dossier A-1687/2015, pièces recourante n° 26 et 27; dossier A-1668/2015, pièces recourante n° 26 et 27). S'agissant de ces documents, rédigés presque à l'identique, il sied de relever qu'ils ont été établis postérieurement au contrôle opéré par l'AFC, qui plus est par des sociétés du groupe auquel la recourante appartient, et ont de ce fait une valeur probante quasi nulle en droit fiscal (cf. consid. 2.3 ci-avant). Cela vaut d'autant plus que ces déclarations ne sont corroborées par aucun élément tangible, tels que des pièces comptables, des procès-verbaux de conseils d'administration ou toute autre document attestant de la gestion opérée par les sociétés concernées et en particulier de la gestion stratégique exercée par la société-mère étrangère.

### **E. 5.1.3**

Il résulte ainsi de l'instruction que des indices existent que la recourante a assumé la gestion stratégique de la structure européenne du groupe et qu'elle a donc acquis des prestations en relation avec cette charge. Ceux-ci ne suffisent certes pas à établir de façon certaine que tel est bien le cas. Néanmoins, il sied de rappeler que la difficulté d'accéder aux moyens de preuve et d'établir les faits pertinents, notamment en cas de violation du devoir de collaborer de l'administré, peut justifier un allègement de la preuve à charge de l'autorité, qui peut être admise à se satisfaire d'une preuve par indices ou sous la forme d'une vraisemblance prépondérante et statuer en se fondant sur une présomption ou sur une conviction réduite (cf. consid. 2.4.2 ci-avant). C'est précisément le cas en l'espèce. Il y a ainsi lieu de tenir compte du fait que l'autorité fiscale est dépendante de la collaboration de la recourante pour établir la nature et l'étendue des tâches de gestion dont cette dernière est

chargée, puisqu'il s'agit de circonstances que celle-ci est la mieux à même de connaître. On ne saurait dès lors reprocher à l'autorité inférieure de n'avoir pas satisfait à son devoir d'instruction. Il apparaît en outre que la recourante a doublement manqué à son devoir de collaboration. D'une part, en effet, elle n'a pas satisfait à son obligation de comptabiliser et documenter les prestations de gestion acquises auprès des sociétés de son groupe sises à l'étranger (cf. consid. 4.2 ci-avant), rendant de la sorte difficile d'établir les faits avec précision (violation du devoir de collaborer au sens large). D'autre part, elle n'a pas apporté d'éléments suffisamment concluants permettant d'écarter la thèse selon laquelle elle est en charge de la gestion stratégique de la structure européenne du groupe, tels notamment que des documents internes (pièces comptables, procès-verbaux, etc.) des sociétés de son groupe qui auraient assumé cette tâche, et d'établir qu'elle n'a donc pas acquis de prestations en ce sens (violation du devoir de collaborer au sens strict). A cet égard, on notera que la production de pièces sur la base desquelles il aurait été possible de déterminer avec sûreté la ou les société(s) du groupe en charge de la gestion stratégique de la structure européenne apparaissait raisonnablement exigible de la part de la recourante (cf. consid. 2.4.2 ci-avant). Dans ces circonstances, le tribunal de céans, appréciant librement les preuves (cf. consid. 2.3 ci-avant), estime que les indices existants suffisent à retenir que la recourante a assumé la gestion stratégique de la structure européenne du groupe et, partant, qu'elle a acquis des prestations en lien avec cette charge. Il est au demeurant intéressant de noter que, quand bien même il s'agirait de considérer qu'un doute subsiste à ce propos, la solution ne serait pas différente. En pareille hypothèse, les manquements de la recourante à son devoir de collaborer devraient en effet conduire à un renversement du fardeau de la preuve (cf. consid. 2.4.2 ci-avant), de sorte que, n'ayant apporté aucun élément propre à démontrer qu'elle n'a pas acquis de prestations en relation avec la gestion stratégique du groupe, elle devrait en tout état de cause en supporter les conséquences (cf. consid. 2.4.1 ci-avant).

## **E. 5.2**

La nature et l'étendue des prestations de gestion acquises ayant été déterminées, il convient à présent de se pencher sur la valorisation qui en a été opérée et sur la méthode utilisée pour ce faire. A cet égard, la recourante conteste que les conditions d'une taxation par estimation forfaitaire soient en l'occurrence réunies et requiert l'application de la méthode effective sur la base des données qu'elle a produites.

### **E. 5.2.1**

Dans le cadre de la procédure devant l'autorité inférieure et en particulier de son mémoire de réclamation du 23 mai 2014, la recourante n'a pas contesté le principe même de la taxation par estimation selon la méthode forfaitaire (cf. not. mémoire de réclamation [pièce AFC n° 6], p. 2 3e par.), mais uniquement les modalités d'une telle taxation, en ce sens que le taux de 2 perthousand appliqué ne serait pas adéquat et qu'il y aurait lieu d'admettre l'application d'un taux de 0.02 perthousand (cf. ch. 2 des conclusions du mémoire de réclamation [pièce AFC n° 6], p. 8 s.). Il s'ensuit que dans les décisions entreprises, l'autorité inférieure ne s'est pas prononcée - à tout le moins explicitement - sur la réalisation des conditions d'une estimation forfaitaire (cf. not. les décisions en question [pièce AFC n° 9], ch. 5, 2e par.) et qu'elle ne devait pas le faire. L'on peut dès lors se demander si, en soulevant ce grief devant l'autorité de céans, la recourante n'élargit pas l'objet du litige de façon non admissible (cf. consid. 3.1 ci-avant). Cette question peut toutefois demeurer ouverte, pour les motifs qui suivent.

### E. 5.2.2

En l'occurrence, il n'est pas contesté que les prestations fournies à la recourante par des sociétés du groupe sises à l'étranger n'ont été ni facturées, ni comptabilisées, pas plus que des contrats particuliers portant sur ces prestations n'ont été passés avec les sociétés prestataires. Dans ces conditions, c'est a priori à bon droit que l'autorité inférieure a procédé à une estimation du prix auquel ces prestations auraient été facturées à la recourante par un tiers indépendant dans un environnement de libre concurrence (cf. consid. 4.3.1, 4.4.1 et 4.4.2 ci-avant). Ainsi qu'exposé, il n'est toutefois pas exclu que la valorisation des prestations litigieuses soit opérée de manière effective, au moyen d'éléments de la comptabilité analytique suffisamment détaillés des sociétés filiales prestataires permettant d'établir de façon fiable la valeur des prestations en question (cf. consid. 4.4.2 ci-avant; cf. ég. dossier A-1687/2015, mémoire de réponse, ch. 2; dossier A-1668/2015, mémoire de réponse, ch. 2). Il sied donc d'examiner si les documents produits par la recourante répondent à ces exigences. Dans le cadre la procédure devant l'autorité inférieure, la recourante a produit plusieurs tableaux faisant état de ses coûts de gestion pour les années 2008 à 2012 (cf. pièces n° 3 à 7 jointes au mémoire de réclamation [pièce AFC n° 6]). Comme cela ressort clairement de l'intitulé du bordereau des pièces produites à l'appui de sa réclamation, ces tableaux constituent de simples estimations des coûts en question, qui ne tiennent compte que des coûts de personnel, calculés sur la base du nombre d'heures estimées multipliées par un tarif horaire estimatif (cf. mémoire de réclamation [pièce AFC n° 6], p. 4; cf. ég. dossier A-1687/2015, mémoire de recours, n. marg. 46 s.; dossier A-1668/2015, mémoire de recours, n. marg. 46 s.), à l'exclusion notamment des coûts d'infrastructure et des coûts informatiques. Force est ainsi de constater que les chiffres avancés par la recourante n'étaient nullement fondés sur des données effectives détaillées permettant d'établir de façon fiable la valeur des prestations de services acquises. Partant, c'est à bon droit que l'autorité inférieure ne s'est pas appuyée sur ces documents et a estimé la valeur desdites prestations au moyen de la méthode forfaitaire (cf. consid. 4.4.2 ci-avant). Dans le cadre des procédures devant l'autorité de céans, la recourante a procédé à une valorisation des prestations de gestion acquises, tenant compte des coûts salariaux, d'infrastructure et informatiques annuels, ainsi que d'une marge bénéficiaire de 5 % sur l'ensemble de ces coûts, et a produit de nouveaux tableaux récapitulatifs (cf. dossier A-1687/2015, mémoire de recours, n. marg. 54 ss et les pièces y relatives; dossier A-1668/2015, mémoire de recours, n. marg. 54 ss et les pièces y relatives). Concernant ces éléments, il sied d'abord de relever que le nombre d'heures qui, selon la recourante, a été effectivement consacré à la fourniture des prestations de gestion et sur lequel elle s'est appuyée pour calculer la valeur desdites prestations ne repose pas sur un relevé d'activité ("time sheet") du personnel des sociétés prestataires. La recourante n'expose en outre pas clairement comment elle est parvenue à reconstituer, en 2015, l'emploi du temps des personnes concernées entre 2008 et 2012, soit entre trois et sept ans auparavant. Il semble qu'elle se soit à cet égard fondée sur les tableaux d'estimation fournis dans le cadre de la procédure de réclamation, ainsi que sur une extrapolation du temps imparti à la gestion de sa propre structure durant l'année 2014 (cf. dossier A-1687/2015, mémoire de recours, n. marg. 55, mémoire du 27 juillet 2015, p. 4; dossier A-1668/2015, mémoire de recours, n. marg. 55, mémoire du 27 juillet 2015, p. 4). Le relevé des heures arrêté par la recourante ne résulte donc pas, comme elle le prétend, de données effectives, mais bien d'une estimation du temps consacré à sa gestion. Il apparaît en outre que les coûts informatiques et d'infrastructure par employé ont été arrêtés sur la base des dépenses engagées, non pas au

cours des années considérées, mais en 2013 (cf. dossier A-1687/2015, pièces recourante n° 17 et 19; dossier A-1668/2015, pièces recourante n° 17 et 19). Enfin, le coût horaire du personnel concerné a été calculé en tenant invariablement compte de 1'700 heures annuelles de travail par employé (cf. dossier A-1687/2015, mémoire de recours, n. marg. 58 et pièce y relative; dossier A-1668/2015, mémoire de recours, n. marg. 58 et pièce y relative) et non du nombre d'heures effectives réalisées par chacun d'entre eux. Dans ces conditions, il s'agit de constater que la valeur des prestations acquises n'a pas été déterminée de manière effective, mais doit être qualifiée d'estimative. A cela vient s'ajouter le fait que la valorisation réalisée par la recourante tient uniquement compte des coûts liés à la gestion de sa propre structure, c'est-à-dire à la gestion de la participation dans la société qu'elle détient directement et à la gestion du prêt octroyé à une autre société du groupe, à l'exclusion des coûts relatifs à la gestion stratégique de la structure européenne du groupe, dont le Tribunal a reconnu l'existence. Elle apparaît donc au surplus manifestement incomplète. Il s'ensuit que les documents produits par la recourante ne constituent manifestement pas une base fiable, au sens susdit, pour déterminer le prix des prestations qu'elle a acquises auprès des sociétés étrangères du groupe auquel elle appartient, de sorte qu'il ne saurait en être tenu compte (cf. consid. 4.4.2 ci-avant). Autrement dit et contrairement à l'avis de la recourante, la valeur des prestations de gestion acquises ne saurait être déterminée au moyen de la méthode effective.

### **E. 5.2.3**

Il résulte de ce qui précède que c'est à juste titre que l'autorité inférieure a procédé par voie d'estimation. Attendu que le bien-fondé de la méthode forfaitaire a déjà été confirmé (cf. consid. 4.4.2 ci-avant), qu'un taux de 2 perthousand a en l'occurrence été appliqué pour tenir compte de la qualité de sous-holding de la recourante et que les montants comptabilisés par cette dernière en relation avec l'acquisition de prestations de gestion financière ont en outre été soustraits du résultat de l'estimation, le tribunal de céans - auquel il incombe à cet égard de faire preuve d'une certaine retenue - ne voit par ailleurs aucune raison de s'écarter de l'appréciation de l'autorité inférieure (cf. consid. 4.3.2 et 4.4.1 ci-avant). Concernant enfin l'argument de la recourante, selon lequel l'application du taux de 2 perthousand aboutirait à un désavantage pour elle, il sied de rappeler que, bien que, selon la Brochure 06 et l'Info TVA 09, la méthode forfaitaire est applicable à condition qu'il n'en résulte aucun désavantage fiscal manifeste pour l'assujetti, l'AFC n'a pas la charge de la preuve à cet égard. Il appartient en effet à la recourante, qui supporte l'incertitude qui résulte nécessairement de l'estimation opérée du fait de la violation de ses devoirs, de prouver que le résultat de celle-ci est sans lien avec la réalité (cf. consid. 4.4.2 ci-avant; cf. ég. consid. 4.3.2 et 4.4.1 i.f. ci-avant). Les chiffres avancés par cette dernière reposant sur des données incomplètes (cf. consid. 5.2.2 ci-avant), force est de constater qu'ils ne suffisent pas - non plus - à établir le caractère manifestement erroné de l'estimation réalisée. Le recours s'avère donc mal fondé sur ce point également.

### **E. 6**

Les considérants qui précèdent conduisent le Tribunal administratif fédéral à rejeter les recours. Vu l'issue des causes, les frais de procédure, d'un montant total de Fr. 23'500.--, sont mis à la charge de la recourante, en application de l'art. 63 al. 1 PA et des 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). Ce montant est compensé par les avances sur les frais de procédure déjà versées, d'un montant total de Fr. 47'000.--. Le solde

de Fr. 23'500.-- sera restitué à la recourante dès que le présent arrêt sera devenu définitif et exécutoire, à charge pour elle de communiquer un numéro de compte bancaire ou postal sur lequel ce montant pourra lui être versé. Une indemnité à titre de dépens n'est allouée ni à la recourante (cf. art. 64 al. 1 PA a contrario et art. 7 al. 1 FITAF a contrario), ni à l'autorité inférieure (cf. art. 7 al. 3 FITAF). (Le dispositif de l'arrêt se trouve à la page suivante.)

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