

# **BVGer A-6927/2013 vom 26. Mai 2015**

Bundesverwaltungsgericht, 2015-05-26, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger\\_A-6927\\_2013](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-6927_2013)

FR: TAF A-6927/2013 du 26 mai 2015

IT: TAF A-6927/2013 del 26 maggio 2015

## **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 LTAF, connaît des recours contre les décisions au sens de l'art. 5 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA, RS 172.021) prises par les autorités mentionnées à l'art. 33 LTAF, à savoir notamment les décisions rendues par l'AFC. La procédure est régie par la PA, pour autant que la LTAF n'en dispose pas autrement (art. 37 LTAF). En l'occurrence, le mémoire de recours du 9 décembre 2013 a été déposé en temps utile par le destinataire de la décision attaquée (art. 48 al. 1 et 50 al. 1 PA). En outre, un examen préliminaire du recours révèle qu'il remplit les exigences de forme et de contenu posées à l'art. 52 PA, de sorte que le recours est recevable, sous réserve des considérations ci-dessous (cf. consid. 1.2).

### **E. 1.2**

Concernant la compétence fonctionnelle du Tribunal de céans, il sied d'observer ce qui suit.

#### **E. 1.2.1**

Selon la loi fédérale du 12 juin 2009 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (LTVA, RS 641.20), dont le droit de procédure est applicable dès son entrée en vigueur à tous les cas pendants (cf. consid. 1.3 ci-après), les décisions de l'AFC peuvent faire l'objet d'une réclamation dans les trente jours qui suivent leur notification. Il en résulte que l'assujetti a droit, normalement, à ce que l'AFC examine par deux fois son cas et prenne deux décisions successives à son sujet (la seconde étant soumise à des exigences de forme plus élevées), du moins s'il dépose une réclamation (cf. arrêts du TAF A-4506/2011 du 30 avril 2012 consid. 1.2.1, A 5747/2008 du 17 mars 2011 consid. 3.3.2, A-1601/2006 du 4 mars 2010 consid. 5.1.2). En l'occurrence, l'AFC a adressé une notification d'estimation à la recourante le 23 janvier 2012. Elle a qualifié cet acte de décision et a indiqué que la recourante bénéficiait de trente jours pour formuler une réclamation. Celle-ci a ainsi contesté la décision par courrier du 23 février 2012. L'acte attaqué a été rendu sur cette base le 6 novembre 2013 et l'AFC l'a qualifié de décision sur réclamation. 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. En temps normal, le procédé utilisé par l'AFC n'est donc pas conforme à la LTVA (cf. arrêt du TAF A-707/2013 du 25 juillet 2013 consid. 4 [confirmé par l'ATF 140 II 202]). Il s'ensuit que le courrier de la recourante du 23 janvier 2012 ne constitue pas une réclamation au sens de l'art. 83 LTVA, mais bien une demande de

première décision au fond (cf. art. 82 al. 1 let. c LTVA) et, partant, on ne saurait qualifier de "décision sur réclamation" la décision de l'AFC du 6 novembre 2013. Il en résulte que la compétence fonctionnelle du Tribunal de céans n'est en principe pas donnée.

### **E. 1.2.2**

Toutefois, l'acte en cause, qui représente indéniablement une décision au sens de l'art. 5 PA est motivé en détail. Attendu que la recourante l'a déférée directement et sans réserve au Tribunal administratif fédéral, on peut en déduire qu'elle a accepté, à tout le moins implicitement, d'avoir été privée d'une procédure de réclamation en bonne et due forme et qu'elle consent à ce que son recours soit traité comme un recours "omisso medio", par application analogique de l'art. 83 al. 4 LTVA (cf. arrêt du TF 2C\_842/2014 du 17 février 2015 consid. 5.4 et 5.6; arrêts du TAF A-707/2013 précité consid. 1.2.3, A-1017/2012 du 18 septembre 2012 consid. 1.2.3, A-6740/2011 du 6 juin 2012 consid. 1.1.4, A 5798/2011 du 29 mai 2012 consid. 1.3 et A-4506/2011 du 30 avril 2012 consid. 1.2.3). Le Tribunal administratif fédéral est donc compétent pour connaître du présent litige.

### **E. 1.3**

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.

#### **E. 1.3.1**

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 (art. 112 al. 1 LTVA). Dans la mesure où l'état de fait concerne les périodes allant du 1er trimestre 2006 au 4ème trimestre 2009, la présente cause tombe matériellement sous le coup de l'ancienne loi fédérale du 2 septembre 1999 sur la TVA (aLTVA, RO 2000 1300 et les modifications ultérieures) et de son ordonnance du 29 mars 2000 (aOLTVA, RO 2000 1347 et les modifications ultérieures), toutes deux en vigueur depuis le 1er janvier 2001 (cf. arrêté du Conseil fédéral du 29 mars 2000 [RO 2000 1346] et art. 48 aOLTVA; cf. également art. 93 et 94 aLTVA).

#### **E. 1.3.2**

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 (art. 113 al. 3 LTVA; cf. arrêts du TAF A-6692/2012 du 23 juillet 2014 consid. 1.3.2, A-1237/2012 du 23 octobre 2012 consid. 1.2). S'agissant de l'appréciation des preuves, l'art. 81 al. 3 LTVA n'entre pas en ligne de compte si l'ancien droit matériel demeure applicable. En outre, la possibilité d'une appréciation anticipée demeure admissible, même dans le nouveau droit et a fortiori pour les cas pendants (cf. arrêts du TAF A 6692/2012 du 23 juillet 2014 consid. 1.3.2, A-4674/2010 du 22 décembre 2011 consid. 1.4, A-393/2009 du 14 avril 2011 consid. 1.2.2 et A 3603/2009 du 16 mars 2011 consid. 1.2; Message du Conseil fédéral sur la simplification de la TVA du 25 juin 2008 in: Feuille fédérale [FF] 2008, pp. 6394 ss; Pascal Mollard et al., Traité TVA, Bâle 2009, ch. 157, p. 1126). En l'occurrence, la présente cause était pendante lors de l'entrée en vigueur de la LTVA, de sorte que les règles du nouveau droit de procédure doivent s'appliquer.

### **E. 1.4**

Le recourant peut invoquer la violation du droit fédéral, y compris l'excès ou l'abus du pouvoir d'appréciation (art. 49 let. a PA), la constatation inexacte ou incomplète des faits

pertinents (art. 49 let. b PA) ou l'inopportunité (art. 49 let. c PA; cf. également André Moser et al., *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, 2ème éd., Bâle 2013, ch. 2.149; Ulrich Häfelin et al., *Allgemeines Verwaltungsrecht*, 6ème éd. 2010, Zürich, ch. 1758 ss). 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. 300s.). 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 11 consid. 1b et 122 V 157 consid. 1a; arrêts du TAF A-6692/2012 du 23 juillet 2014 consid. 1.4, A-4674/2010 du 22 décembre 2011 consid. 1.3 et A-4659/2010 du 14 juin 2011 consid. 1.2).

## **E. 1.5**

Il appartiendra dans la présente cause au Tribunal de céans d'examiner tout d'abord les questions relatives à l'administration des preuves (cf. consid. 2 et 3), avant d'étudier celle du lieu des prestations de services (cf. consid. 4 ci-dessous). Ensuite, il sera question d'aborder la problématique de la taxation par voie d'estimation (cf. consid. 5) avant enfin d'examiner celle de la remise d'impôt (cf. consid. 6).

### **E. 2.1.1**

Selon la maxime inquisitoire applicable en procédure administrative, l'autorité définit les faits et apprécie les preuves d'office et librement (art. 12 PA). Cette maxime doit être relativisée par son corollaire, soit le devoir des parties de collaborer à l'établissement des faits (art. 13 PA), ainsi que par le droit des parties, compris dans le droit d'être entendu, de participer à la procédure et d'influencer la prise de décision (cf. ATF 128 II 139 consid. 2b, 120 V 357 consid. 1a).

### **E. 2.1.2**

Il n'appartient en principe pas à l'autorité de recours d'établir les faits *ab ovo*. Il s'agit souvent de vérifier les faits établis par l'autorité inférieure (cf. arrêts du TAF A-606/2012 du 24 janvier 2013 consid. 1.5.2 et A 1933/2011 du 29 mai 2012 consid. 3.2; Pascal Mollard in: Oberson/Hinny [édit.], *LT Commentaire droits de timbre*, Zurich/Bâle/Genève 2006 [ci-après cité *Commentaire LT*], ad art. 39a LT ch. 12 pp.1192 ss; Moor/Poltier, *op. cit.*, p. 820; René Rhinow et al., *Öffentliches Prozessrecht*, 2ème éd., Bâle 2010, n. marg. 294a). S'il apparaît que celle-ci a procédé à une constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents, il convient en règle générale de lui renvoyer la cause (art. 61 al. 1 PA; Rhinow et al. *op. cit.*, n. marg. 1597 et 1679).

### **E. 2.1.3**

Aux termes des art. 113 al. 3 et 81 LTVA concernant l'application du nouveau droit de procédure aux affaires pendantes au 1er janvier 2010, les art. 12 ss PA sont désormais immédiatement applicables (cf. arrêt du TAF A-6692/2012 du 23 juillet 2014 consid. 2.1.3 et les références citées; Mollard et al., *op. cit.*, p. 1194 n. marg. 472 ss et p. 1234 n. marg. 662 ss). Concrètement, cela n'opère guère de changement (voir à cet égard l'arrêt du TAF A-4309/2008 et A-4313/2008 du 30 avril 2010 consid. 2.3), puisque, déjà sous l'angle de l'aLTVA, il s'agissait pour l'AFC de prendre en considération les preuves offertes qui pouvaient être potentiellement décisives pour le cas d'espèce.

### **E. 2.2.1**

En particulier, cela implique que l'AFC procède s'il y a lieu à l'administration des preuves par les moyens à sa disposition (art. 12 ss PA). Cela signifie également qu'elle peut renoncer à des mesures d'instruction et à des offres de preuves supplémentaires, en faisant appel à une appréciation anticipée des preuves (cf. arrêts du TAF A-4695/2010 du 14 avril 2013 consid. 1.2.2, A-393/2009 du 14 avril 2011 consid. 1.2.2, A 3603/2009 du 16 mars 2011 consid. 1.2). Cependant, elle se doit de respecter la jurisprudence constante en la matière. En particulier, une telle appréciation anticipée ne doit pas être arbitraire (cf. ATF 133 II 384 consid. 4.2.3 et les références citées; arrêts du TF 2C\_462/2011 du 9 mai 2012 consid. 3.2, 2C\_552/2011 du 15 mars 2012 consid. 3.1 et 1C\_559/2011 du 7 mars 2012 consid. 2.1; arrêt du TAF A-4309/2008 et A 4313/2008 précité consid. 2.3). En d'autres termes, l'AFC doit expliquer, dans sa décision, les raisons pour lesquelles elle procède de la sorte. Ainsi, s'agissant de la déclaration d'un réclamant, elle ne peut pas/plus l'écarter d'emblée, sans fournir aucune explication.

### **E. 2.2.2**

La décision de renoncer à de plus amples mesures d'instruction est également admissible s'il apparaît que les nouveaux éléments seraient de toute façon impropres à entamer la conviction qu'il s'est forgé sur la base de pièces écrites ayant une haute valeur probatoire (cf. ATF 133 II 384 consid. 4.2.3 et les références citées; arrêts du TAF A-606/2012 du 24 janvier 2013 consid. 1.5.3, A-163/2011 du 1er mai 2012 consid. 2.3, A 1604/2006 du 4 mars 2010 consid. 2.4 et les références citées; Moser et al., op. cit., ch. 3.144). Par ailleurs, on mentionnera également que les pièces établies après coup ont, sur le plan fiscal, une valeur probante quasi nulle (cf. ATF 133 IV 153 consid. 7.2 et 7.4 in fine; arrêts du TF 2C\_614/2007 du 17 mars 2008 consid. 3.4, 2C\_470/270 du 19 février 2008 consid. 3.4; cf. également arrêt du TAF A-1373/2006 du 16 novembre 2007 consid. 3.4).

### **E. 2.2.3**

Enfin l'autorité se doit d'établir un état de fait aussi complet et exact que possible et ce, également lorsque l'administré a manqué à son devoir de collaboration. Il sied donc de relever que si l'administré doit collaborer à l'établissement des faits (art. 13 PA) et/ou supporte le fardeau de la preuve, l'autorité n'est nullement dispensée de son devoir d'instruire la cause (cf. ATF 130 I 258 consid. 5, 103 Ib 192 consid. 1, 100 Ib 358 consid. 2 et 97 V 173 consid. 3; Moor/Poltier, op. cit., p. 295; Clémence Grisel, L'obligation de collaborer des parties en procédure administrative, Zurich/Bâle/Genève 2008, n. marg. 156, 159 ss, 196 et 300). En outre, les règles sur le fardeau de la preuve ne trouvent application que dans les cas où, après la phase d'instruction, l'état de fait déterminant demeure incertain (cf. ATF 112 Ib 65 consid. 3; cf. également Grisel, op. cit., n. marg. 196). En définitive, le principe inquisitoire postule que l'autorité administrative instruisse véritablement et d'office les faits.

### **E. 3.1.1**

S'agissant du devoir de collaborer à l'établissement des faits (devoir de collaborer sur le plan matériel), l'art. 13 PA est applicable. A cet égard, il sied de remarquer que, d'une manière générale, l'administré ne doit agir de manière spontanée que si la loi le prévoit (cf. notamment art. 52 al. 1 PA, art. 46 et 47 aLTVA et art. 6 ss et 86 al. 1 LTVA). Si tel n'est pas le cas, l'autorité inférieure se doit de procéder, en principe, à une sommation (cf. Christophe Auer, in: Auer et al. [édit.], Kommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren [VwVG], Zurich/St-Gall 2008, ch. 26 ad art. 13).

### **E. 3.1.2**

Ainsi, elle ne saurait exiger que l'administré lui fournisse de lui-même les renseignements et preuves adéquats, mais doit au contraire indiquer les faits qu'elle considère comme pertinents et les moyens de preuve qu'elle attend (art. 12 PA). C'est en effet l'autorité qui a la charge d'instruire la cause et, partant, de définir les moyens de preuve nécessaires à l'établissement des faits. Il lui appartient en conséquence de juger s'il y a lieu de requérir la collaboration de l'administré, ainsi que du moment et de la forme de celle-ci. Lorsque tel est le cas, l'autorité impartit en principe un délai à l'intéressé pour qu'il s'exécute et l'avertit des conséquences d'un défaut de collaboration (cf. art. 23 PA; ATF 130 I 258 consid. 5, 116 V 23 consid. 3c et 3d et 102 Ib 97 consid. 3; Moor/Poltier, op. cit., pp. 293 ss; Grisel, op. cit., n. marg. 252 ss, 376, 614 ss et 65). Par ailleurs, le devoir de l'administré de collaborer à l'établissement des faits ne concerne pas seulement ceux pour lesquels il a le fardeau de la preuve, mais également ceux pour lesquels l'autorité supporte cette charge (cf. notamment arrêt du TF 1A.242/2005 du 17 mars 2006 consid. 4).

### **E. 3.2.1**

Après une libre appréciation des preuves en sa possession, l'autorité 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 faisant appel à une appréciation anticipée de celles-ci. En revanche, si l'autorité de recours reste dans l'incertitude après avoir procédé aux investigations requises, elle appliquera les règles sur la répartition du fardeau de la preuve. Dans ce cadre, et à défaut de dispositions spéciales en la matière, le juge s'inspire de l'art. 8 du Code civil suisse du 10 décembre 1907 (CC, RS 210), en vertu duquel quiconque doit prouver les faits qu'il allègue pour en déduire un droit. Autrement dit, le défaut de preuve d'un fait va au détriment de la partie qui entendait en tirer un droit (cf. arrêts du TAF A-606/2012 précité consid. 1.5.3, A-163/2011 du 1er mai 2012 consid. 2.3 et A-7046/2010 du 1er avril 2011 consid. 2.4.2; Moor/Poltier, op. cit., pp. 299 ss; Rhinow et al., op. cit., n. marg. 996 ss; Thierry Tanquerel, Manuel de droit administratif, Genève/Zurich/Bâle 2010 n. marg. 1563).

### **E. 3.2.2**

En droit fiscal, il en découle que l'autorité supporte le fardeau de la preuve des faits qui fondent ou accroissent la créance fiscale, alors que l'assujetti supporte celui des faits qui la suppriment ou la réduisent (cf. arrêt du TF 2A.642/2004 du 14 juillet 2005 consid. 5.4; arrêts du TAF A 5938/2011 du 4 juillet 2012 consid. 2.1.2, A-516/2011 du 3 mai 2012 consid. 2.1.2). De plus, lorsque des documents écrits, tels que des factures, s'avèrent nécessaires, la seule allégation ne suffit pas (cf. arrêts du TF 2C\_576/2013 du 20 décembre 2013 consid. 5.1, 2A.269/2005 du 21 mars 2006 consid. 2.3 et 4.5; voir également l'arrêt du TAF A-163/2011 du 1er mai 2012 consid. 2.3).

### **E. 3.3.1**

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. arrêt du TAF A-6120/2008 du 18 mai 2010 consid. 1.3.3 et les références citées; Grisel, op. cit., n. marg. 174 ss, 177 ss et 296). Cependant, il existe en pratique une certaine connexité entre ces différentes notions.

### **E. 3.3.2**

Ainsi, dans la mesure où pour établir l'état de fait, l'autorité fiscale est dépendante de la collaboration de l'administré, le refus, par celui-ci, de fournir des renseignements ou des moyens de preuve requis peut conduire à un "état de nécessité en matière de preuve" (Beweisnot), c'est-à-dire à une impossibilité, pour l'autorité, d'établir les faits pertinents. Dans une telle hypothèse, la violation du devoir de collaborer peut être prise en compte au stade de la libre appréciation des preuves (cf. art. 19 PA et renvoi à l'art. 40 de la loi fédérale du 4 décembre 1947 de procédure civile fédérale [PCF, RS 273]) ou conduire à un allègement de la preuve à charge de l'autorité - voire à un renversement du fardeau de la preuve - ainsi qu'à une diminution de son obligation d'établir l'état de fait pertinent (cf. ATF 132 III 715 consid. 3.1 et 130 III 321 consid. 3.2; arrêts du TF 4A.186/2009 du 3 mars 2010 consid. 6.1.1 et 4A.193/2008 du 8 juillet 2008 consid. 2.1.1; arrêts du TAF A-5927/2007 du 3 septembre 2010 consid. 3.3, A-4417/2007 du 10 mars 2010 consid. 3.2, A-1597/2006 et A-1598/2006 du 17 août 2009 consid. 4.1 et 4.2; cf. également Grisel, op. cit., n. marg. 149, 168, 185 ss et 801). 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. arrêts du TF 2C\_569/2012 du 6 décembre 2012 consid. 4 et 2C\_623/2007 du 15 août 2008 consid. 3.2; arrêt du TAF A-629/2010 du 29 avril 2011 consid. 3.3 ss, Grisel, op. cit., n. marg. 199 et la référence citée).

### **E. 3.3.3**

En outre, l'administré qui refuse de fournir des renseignements ou des moyens de preuve ne saurait à cet égard reprocher à l'autorité d'avoir constaté les faits de manière inexacte ou incomplète (cf. arrêt du TF 2A.23/2003 du 13 août 2003, reproduit in: Revue de droit administratif et de droit fiscal [RDAF], consid. 2.3; Grisel, op. cit., n. marg. 165), ni se prévaloir des règles sur le fardeau de la preuve (cf. Mollard, in: Commentaire LT, ad. art. 39a ch. 13 p. 1194; arrêt du TAF A-1557/2006 du 3 décembre 2009 consid. 1.6). La violation du devoir de collaborer ne doit en effet pas conduire à l'obtention d'un avantage (cf. ATF 103 Ib 192 consid. 1 et les références citées; arrêts du TAF A-2682/2007 du 7 octobre 2010 consid. 2.4.1, A-5078/2008 du 26 mai 2010 consid. 2.2, A 4216/2007 et A-4230/2007 du 24 juillet 2009 consid. 3.2.2; Grisel, op. cit., n. marg. 800).

### **E. 3.3.4**

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'étant toutefois pas le cas lorsqu'il incombe audit administré un devoir d'auto-déclaration. De même, le degré de preuve requis se limitera à la vraisemblance prépondérante s'agissant des faits pour lesquels l'administré ne peut apporter de preuve absolue (cf. Grisel, op. cit., n. marg. 195, 200 et 348 ss). 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. Grisel, op. cit., n. marg. 159 ss et 196).

## **E. 4**

Une opération se caractérise par une livraison de biens (art. 6 aLTVA) ou une prestation de services (art. 7 aLTVA), une contre-prestation ainsi qu'un rapport d'échange entre les deux (cf. arrêts du TAF A-4674/2010 du 22 décembre 2011 consid. 2.2 et A-2387/2007 du 29

juillet 2010 consid. 2.2).

#### **E. 4.1**

Conformément à l'art. 7 al. 1 aLTVA, est réputée prestation de services toute prestation qui ne constitue pas la livraison d'un bien (cf. arrêt du TAF A-1933/2011 du 29 mai 2012 consid. 4.2.3; Mollard et al., op. cit., ch. 217 p. 228). Par cette formule négative, le législateur, conformément au principe de généralité, fait en sorte que toute prestation entrant dans le champ de la TVA au sens technique et ne constituant pas une livraison de bien soit imposable comme prestation de services. Si cette solution permet d'assurer la cohérence du système de la TVA en évitant toute lacune, dès l'instant où une opération entre dans le champ d'application de l'impôt, elle suppose en revanche une énumération détaillée et exhaustive des prestations de services exonérées au sens propre (art. 18 aLTVA; cf. arrêts du TAF A-6692/2012 du 23 juillet 2014 consid. 3.1.2, A-6743/2009 du 3 mai 2010 consid. 2.2.1, A-1612/2006 et A-1613/2006 du 9 juillet 2009 consid. 2.2; Mollard et al., op. cit., ch. 218 ss p. 228; Camenzind et al., Handbuch 2003, ch. 275 ss pp. 112 ss; voir également Camenzind et al., Handbuch 2012, n. marg. 730 ss).

#### **E. 4.2.1**

Les prestations sont en principe attribuées à celui qui, vis-à-vis de l'extérieur, en apparaissant comme prestataire, agit en son propre nom (cf. arrêts du TAF 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; Ralf Imstepf, Die Zuordnung von Leistungen gemäss Art. 20 des neuen MWSTG, in: Archives de droit fiscal suisse [ASA] 78 757, p. 761 s.; Mollard et al., op. cit., p. 148, ch. 472 ss). La question déterminante est de se demander comment la prestation offerte apparaît pour le public de manière générale, autrement dit, comment elle est objectivement perçue par un tiers neutre (cf. arrêts du TAF A-5747/2008 du 17 mars 2011 consid. 2.4.1, A-1382/2006 et A 1383/2006 du 19 juillet 2007 consid. 3.4.2 [confirmé par l'arrêt du TF 2C\_518/2007 et 2C\_519/2007 du 11 mars 2008, in: ASA 77 567]).

#### **E. 4.2.2**

Par ailleurs, il convient de relever l'importance déterminante que revêt la facturation en matière de TVA. Selon un principe admis, elle constitue un indice important, voire une présomption, qu'une opération TVA a eu lieu et qu'elle a été effectuée par l'auteur de la facture, agissant en principe en son propre nom (cf. ATF 131 II 185 consid. 3.3 et 5; arrêts du TF 2C\_309/2009 et 2C\_310/2009 du 1er février 2010 consid. 6.7 et 2C\_285/2008 du 29 août 2008 consid. 3.2; arrêts du TAF A-1107/2008 et A-1108/2008 du 15 juin 2010 consid. 2.2, A-1612/2006 et A-1613/2006 du 9 juillet 2009 consid. 5.2; Mollard et al., op. cit., ch. 459 p. 144). En outre, et suivant la "théorie des stades", la facture crée un stade distinct dans la chaîne des opérations TVA, sa valeur dépassant celle du simple titre (cf. arrêt du TF 2C\_612/2007 du 7 avril 2008 consid. 6.5; arrêt du TAF A 502/2007 du 26 mai 2008 consid. 2.2; Pascal Mollard, la TVA: vers une théorie du chaos? in: Festschrift SRK-mélanges CRC, Lausanne 2004, pp. 47 ss, ch. 4.2.2).

#### **E. 4.3.1**

Intitulé "Lieu de la prestation de services", l'art. 14 aLTVA dispose à son al. 1 que, sauf exception, est réputé lieu de la prestation de services l'endroit où le prestataire a le siège de son activité économique ou un établissement stable à partir duquel la prestation de services est fournie ou, à défaut d'un tel siège ou d'un tel établissement, le lieu de son domicile ou

l'endroit à partir duquel il exerce son activité (cf. ATF 133 II 153 consid. 5.1; arrêts du TAF A-3190/2008 du 15 juillet 2010 consid. 5.2.1, A 1107/2008 et A-1108/2008 du 15 juin 2010 consid. 5.1.1, A-1558/2006 du 3 décembre 2009 consid. 4.1, A-1505/2006 du 25 septembre 2008 consid. 3.1.2, A-1418/2006 du 14 mai 2008 consid. 4.3; Mollard et al., op. cit., ch. 142 p. 207).

#### **E. 4.3.2**

Pour sa part, l'al. 3 de l'art. 14 aLTVA établit une liste exhaustive de prestations de services - dites immatérielles (cf. Xavier Oberson, Qualification et localisation des services internationaux en matière de TVA, in: Archives 69 403, p. 414 s.) - qui sont localisées à l'endroit où le destinataire a le siège de son activité économique ou un établissement stable pour lequel les prestations de services sont fournies ou, à défaut d'un tel siège ou d'un tel établissement, le lieu de son domicile ou l'endroit à partir duquel il exerce son activité (cf. arrêts du TAF A-3190/2008 du 15 juillet 2010 consid. 5.2.3.1, A-1558/2006 du 3 décembre 2009 consid. 4.3, A 1505/2006 du 25 septembre 2008 consid. 3.1.2, A-1418/2006 du 14 mai 2008 consid. 4.3 et les références citées). L'art. 14 al. 3 aLTVA fait ainsi exception à la règle générale, le lieu de la prestation de services se déterminant en fonction du destinataire et non du prestataire. Cette exception se justifie parce que le lieu où les prestations de services énumérées à l'art. 14 al. 3 aLTVA sont utilisées coïncide en général avec le lieu où se trouve le destinataire (cf. arrêts du TAF A-6692/2012 du 23 juillet 2014 consid. 4.2.2, A-1107/2008 et A-1108/2008 du 15 juin 2010 consid. 5.1.3, A-617/2008 du 31 mars 2010 consid. 3.1, A-1418/2006 du 14 mai 2008 consid. 4.3; Camenzind et al., Handbuch 2012, n. marg. 258 ss.; Dieter Metzger, Kurzkommentar zum Mehrwertsteuergesetz, Berne 2000, p. 44 ch. 10).

#### **E. 4.3.3**

Conformément à la pratique administrative, il y a utilisation ou exploitation de prestations de services à l'endroit où le destinataire a son siège social ou son domicile. Il ne peut y avoir exonération avec droit à la déduction de l'impôt préalable que si l'on peut prouver que la prestation est consommée à l'étranger. Dans le cas d'exportation de biens, ceci n'est guère problématique. Il y a passage des biens au-travers de la frontière, qui est attesté par l'autorité douanière et les documents douaniers correspondants. Il en va autrement des prestations de services. En l'absence d'un mouvement physique des marchandises, le droit en vigueur doit se rattacher au siège social, respectivement au domicile du destinataire de la prestation. Si le destinataire de la prestation a son siège social, respectivement son domicile à l'étranger, on admet - du moins en relation avec d'autres indications ressortant de copies de factures, de pièces justificatives du paiement, de contrats etc. - que la prestation de services est consommée à l'étranger, respectivement qu'elle y est utilisée ou exploitée. A l'inverse, si le destinataire de la prestation a son siège social, respectivement son domicile en Suisse, on admet que la prestation de services est consommée en Suisse et, en conséquence, qu'elle y est utilisée ou exploitée. Faute de véritable alternative, le siège social, respectivement le domicile du destinataire de la prestation, constitue donc un indice important en faveur du lieu de la consommation de la prestation de services (cf. décisions de la CRC 2000-111 du 22 mai 2001 in: JAAC 65.103 consid. 8 et les références citées; Marco Molino, Les opérations transfrontalières en matière de TVA, Etude de droit comparé, Agno 1999, p. 92 s.). Ainsi, dans l'idée de mettre en pratique le principe du pays de destination, respectivement le principe du domicile, l'exigence de l'indication du siège social, respectivement du domicile du destinataire par le prestataire est indispensable et, par voie

de conséquence, justifiée (cf. arrêts du TF 2A.541/2006 du 21 février 2007 consid. 2.3 et 2A.247/2000 du 20 avril 2001 consid. 2e; arrêts du TAF A-1107/2008 et A-1108/2008 du 15 juin 2010 consid. 4.3.3, A-680/2007 du 8 juin 2009 consid. 4.2 et A-1367/2006 du 2 juin 2008 consid. 3.2; décision de la CRC 1999-134 du 29 mai 2000, in: JAAC 64.112 consid. 3e).

#### **E. 4.4.1**

A teneur de l'art. 5 let. a et b aLTVA, sont soumises à l'impôt, pour autant qu'elles ne soient pas expressément exclues du champ de l'impôt (art. 18 aLTVA), les livraisons de biens faites à titre onéreux sur le territoire suisse et les prestations de services fournies à titre onéreux sur le territoire suisse.

#### **E. 4.4.2**

Concernant le lieu de de la prestation de services, le fardeau de la preuve du fait qu'une opération a été fournie à l'étranger repose sur les épaules de l'assujetti, conformément au principe qui vient d'être rappelé (cf. arrêt du TF 2A.534/2004 du 18 février 2005 consid. 4.1; arrêt du TAF A-1107/2008 du 15 juin 2010 consid. 5.2.1). Comme cela a été dit, l'art. 20 al. 1 3ème phrase aLTVA précise de plus que le droit à l'exonération doit être prouvé par des documents comptables et des pièces justificatives. Il appartient au Département fédéral des finances de régler les modalités (art. 20 al. 2 aLTVA). Formellement, l'art. 20 al. 1 3ème phrase aLTVA concerne la preuve des exonérations (au sens propre) d'impôt. Toutefois, cette disposition est également appliquée en matière de preuve du lieu des prestations de services. L'entrée en vigueur, le 1er janvier 2010, de la LTVA n'a eu aucune incidence sur l'applicabilité de cet article, celui-ci continuant à être pertinent pour les procédures relatives à des faits révolus (cf. arrêts du TAF A-692/2012 du 23 juillet 2014 consid. 5.2, A 5627/2009 du 12 septembre 2011 consid. 4.2.2.3, A-617/2008 du 31 mars 2010 consid. 3.3 et 3.4).

#### **E. 4.4.3**

La distinction entre une livraison de biens ou une prestation de services, à laquelle il y a lieu de procéder de cas en cas, revêt une importance particulière en ce qui concerne les opérations exonérées de la TVA. En effet, alors que les biens exportés sont taxés par l'administration fédérale des douanes (ci-après: l'AFD) et que leur exportation doit être prouvée au moyen des documents douaniers appropriés, il suffit pour les prestations de services, exonérées ou fournies à l'étranger, d'apporter la preuve à cet égard au moyen de documents comptables et de pièces justificatives (cf. Instructions 2008, ch. 529, voir également ch. 535 et 388). S'agissant des prestations de services, l'AFC (cf. Instructions 2008, ch. 388) ajoute une liste de documents qui peuvent être présentés à titre de preuve, à savoir: des copies de factures, justificatifs du paiement et des procurations écrites (fiduciaires, avocats, notaires, etc.), des contrats de mandat, pour autant que ceux-ci aient été établis ou conclus. Par ailleurs, certaines indications doivent ressortir clairement des copies des factures et/ou contrats ou mandats: le nom/la raison sociale, l'adresse et le lieu de domicile/siège de l'acquéreur ou du client, ainsi que des indications détaillées sur le genre et l'utilisation des prestations fournies. Cet élément revêt une importance particulière dans la mesure où il détermine le rattachement local des prestations de services et, partant, leur soumission à la TVA suisse: leur localisation dépend du point de savoir si elles entrent dans l'une des catégories des al. 2 et 3 de l'art. 14 aLTVA ou si elles tombent sous le coup de la règle générale de l'al. 1. En particulier, l'indication de la nature des prestations de services

dans les factures et autres documents s'avère indispensable, puisqu'elle permet de les localiser et de déterminer si elles sont, ou non, imposables en Suisse (cf. ATF 133 II 153 consid. 5.2; arrêts du TF 2C\_614/2007 du 17 mars 2008 consid. 3.3; arrêts du TAF A-617/2008 du 31 mars 2010 consid. 3.2, A 1505/2006 du 25 septembre 2008 consid. 3.1.4.1). Si la preuve de l'exportation de prestations de services est soumise à des exigences particulièrement rigoureuses, cela tient au fait qu'il n'est en général pas possible d'effectuer un contrôle après coup du destinataire, celui-ci se trouvant à l'étranger. Pour cette raison, on ne saurait tenir compte de documents non contemporains des opérations concernées (cf. ATF 133 II 153 consid. 7.2; arrêts du TF 2C\_614/2007 du 17 mars 2008 consid. 3.4, 2C\_470/2007 du 19 février 2008 consid. 3.4; arrêts du TAF A 692/2012 du 23 juillet 2014 consid. 5.3, A-5627/2009 du 12 septembre 2011 consid. 4.2.2.5, A-1107/2008 du 15 juin 2010 consid. 5.2.3).

### **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; arrêts du TAF A 163/2011 du 1er mai 2012 consid. 3.1, A-7752/2009 du 15 mars 2012 consid. 2.1, A 1328/2011 du 16 février 2012 consid. 5.1, A-2950/2011 du 8 février 2012 consid. 2.5.1; Ernst Blumenstein/Peter Locher, *System des schweizerischen Steuerrechts*, 6ème éd., Zurich 2002, pp. 421 ss). 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 (arrêts du TF 2C\_246/2010 du 28 septembre 2010 consid. 7, 2A.109/2005 du 10 mars 2006 consid. 2.1; arrêt du TAF A-16372011 du 1er mai 2012 consid. 3.1 et les références citées). En d'autres termes, l'administration n'a pas à intervenir à cet effet. L'AFC n'établit le montant de l'impôt à la place de l'assujetti que si celui-ci ne remplit pas ses obligations (cf. Mollard et al., op. cit., ch. 144 ss, p. 839). 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. Commentaire du Département fédéral des finances de l'Ordonnance régissant la taxe sur la valeur ajoutée du 22 juin 1994 [Commentaire DFF], p. 37; arrêts du TF 2C\_614/2007 du 17 mars 2008 consid. 4.2, 2A.304/2003 du 14 novembre 2003 consid. 3.5, arrêts du TAF A 7752/2009 du 15 mars 2012 consid. 2.1, A-2950/2011 du 8 février 2012 consid. 2.5.1, A 7647/2010 du 7 février 2012 consid. 4.1). Enfin, il incombe à l'assujetti lui-même d'examiner et de contrôler s'il remplit les conditions d'assujettissement (ATAF 2009/60 consid. 2.5.1; arrêt du TAF A-163/2011 du 1er mai 2012 consid. 3.1 et les références citées).

### **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 sur la manière dont les livres comptables doivent être tenus, ce qu'elle a fait avec l'édition des Instructions 2001, rédigées suite à l'adoption de l'aLTVA (ch. 881 ss; arrêt du TF 2C\_426/2007 du 22 novembre 2007, publié dans la Revue de droit administratif et de droit fiscal [RDAF] 2008, 2ème partie, pp. 20 ss consid. 3.1; arrêt du TAF A-163/2011 du 1er mai 2012 consid. 3.4 et les références citées). 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 banques (ou dans les comptes correspondants). Ces enregistrements doivent être additionnés de façon suivie et les soldes des comptes doivent être établis périodiquement. Les soldes doivent être comparés avec les espèces en caisse relevées régulièrement, les avis de situation de l'office des chèques postaux et les extraits des comptes bancaires. Des livres régulièrement tenus, accompagnés d'un compte d'exploitation et d'un bilan, sont plus crédibles et constituent de meilleurs moyens de preuve que de simples relevés épars sans bilan de clôture (Instructions 2001, 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 (ch. 890 des Instructions 2001; cf. également arrêts du TAF A-7752/2009 du 15 mars 2012 consid. 2.2, A-7647/2010 du 7 février 2012 consid. 4.2, A-7675/2009 du 6 octobre 2011 consid. 4.2 et A-4450/2010 du 8 septembre 2011 consid. 3.3). De plus, une comptabilité qui n'est pas tenue correctement, de même que l'absence de boucllements, 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 (ch. 892 des Instructions 2001). Au demeurant, l'assujetti doit être attentif au fait que le suivi des opérations commerciales, à partir de la pièce justificative jusqu'au décompte TVA en passant par la comptabilité (et vice-versa) doit pouvoir être garanti sans perte de temps importante (ch. 893 des Instructions 2001; cf. arrêts du TAF A-163/2011 du 1er mai 2012 consid. 3.4, A 7752/2009 du 15 mars 2012 consid. 2.2, A-7647/2010 du 7 février 2012 consid. 4.2, A-7675/2009 du 6 octobre 2011 consid. 4.2 et A-4450/2010 du 8 septembre 2011 consid. 3.3).

### **E. 5.3**

Conformément à l'art. 58 al. 2 aLTVA, l'assujetti doit conserver en bon ordre pendant dix ans ses livres comptables, pièces justificatives, papier d'affaires et autres documents. Il est également précisé que lorsqu'au terme du délai de conservation, la créance fiscale à laquelle se rapportent les pièces précitées n'est pas encore prescrite, cette obligation subsiste jusqu'à la survenance de la prescription (art. 58 al. 2 in fine aLTVA; cf. également les ch. 943 ss des Instructions 2001; cf. arrêt du TAF A 1508/2014 du 19 mai 2015 consid. 4.5).

### **E. 5.4**

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 (arrêts du TF 2C\_59/2011 du 1er juin 2011 consid. 3.2, 2C\_170/2008 du 30 juillet 2008 consid. 4, 2A.552/2006 du 1er février 2007 consid. 3.2; arrêts du TAF A 163/2011 du 1er mai 2012 consid. 4.1, A-7752/2009 du 15 mars 2012 consid. 3.1, A-1328/2011 du 16 février 2012 consid. 6.1, A-2950/2011 du 8 février 2012 consid. 2.5.3, A-7647/2010 du 7 février 2012 consid. 5.1, A 5119/2011 du 23 janvier 2012 consid. 2.5.1). 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 (arrêt du TF 2A.437/2005 du 3 mai 2006 consid. 3.1; arrêts du TAF A-7752/2009 du 15 mars 2012 consid. 3.1, A-1328/2011 du 16 février 2012 consid. 6.1, A-7647/2010 du 7 février 2012 consid. 5.1, A-5110/2011 du 23 janvier 2012 consid. 2.5.2). Ainsi, 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 de la comptabilité.

### **E. 5.5**

Lorsqu'elle procède par voie d'estimation, 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 (arrêts du TF 2C\_59/2011 du 1er juin 2011 consid. 3.2, 2C\_426/2007 du 22 novembre 2007 consid. 3.2; arrêts du TAF A-163/2011 du 1er mai 2012 consid. 4.2, A-7752/2009 du 15 mars 2012 consid. 3.2, A-1328/2011 du 16 février 2012 consid. 5.2, A-5110/2011 du 23 janvier 2012 consid. 2.6.2, A-6299/2009 du 21 avril 2011 consid. 5.4). Entrent en ligne de compte, d'une part, les méthodes qui tendent à compléter ou à 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 (arrêt du TF 2A.253/2005 du 3 février 2006 consid. 4.2; arrêt du TAF A-163/2011 du 1er mai 2012 consid. 4.2 et les références citées; Schaller et al., TVA annotée, Genève/Zurich/Bâle 2005, ad art. 60a LTVA ch. 2.3 p. 270 et les références citées). Les parties probantes de la comptabilité et, le cas échéant, les pièces existantes doivent, autant que possible, être prises en compte dans l'estimation. Elles peuvent également servir de base de calcul pour l'estimation (cf. arrêts du TAF A-163/2011 précité consid. 4.2, A-7752/2009 du 15 mars 2012 consid. 3.2, A-1328/2011 du 16 février 2012 consid. 6.2, A 7647/2010 du 7 février 2012 consid. 5.2).

### **E. 5.6**

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 (arrêts du TF 2C\_429/2009 du 9 novembre 2009 consid. 3, 2C\_430/2008 du 18 février 2009 consid. 5.2, 2C\_171/2008 du 30 juillet 2008 consid. 4.2; arrêts du TAF A-163/2011 du 1er mai 2012 consid. 4.3, A-7752/2009 du 15 mars 2012, A-1328/2011 du 16 février 2012 consid. 6.3, A-7647/2010 du 7 février 2012). 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 (ATF 105 Ib 181 consid. 4c; arrêts du TF 2C\_429/2009 du 9 novembre 2009 consid. 3, 2A.569/2006 du 28 février 2007 consid. 3.3 in fine, 2A.253/2005 du 3 février 2006 consid. 4.1; arrêts du TAF A-163/2011 du 1er mai 2012 consid. 4.3, A 7752/2009 du 15 mars 2012 consid. 3.3, A-1328/2011 du 16 février 2012 consid. 6.3, A-7647/2010 du 7 février 2012 consid. 5.3, A-5110/2011 du 23 janvier 2012 consid. 2.6.3, A-7675/2009 du 6 octobre 2011 consid. 5.3, A-281/2009 du 14 octobre 2010 consid. 5.2). L'assujetti doit ainsi supporter l'incertitude qui résulte nécessairement d'une estimation en raison de sa violation du devoir d'auto-taxation (arrêt du TF 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 TAF A-163/2011 du 1er mai 2012 consid. 4.3, A-7752/2009 du 15 mars 2012 consid. 3.3, A 1328/2011 du 16 février 2012 consid. 6.2, A-7647/2010 du 7 février 2012 consid. 5.3, A 5110/2011 du 23 janvier 2012 consid. 2.8.3, A 7675/2009 du 6 octobre 2011 consid. 5.3, A-4450/2010 du 8

septembre 2011 consid. 4.3).

## **E. 6.1**

Aux termes de l'art. 51 aLTVA, l'Administration fédérale des contributions peut accorder une remise d'impôt dans le cadre d'une procédure concordataire judiciaire.

### **E. 6.1.1**

Sous l'ancien droit, à savoir dans le cadre de l'aLTVA, la seule possibilité de remise de la TVA en régime intérieur ressort de l'art. 51 aLTVA. Cette disposition permet à l'AFC d'accorder une remise dans le cadre d'une procédure concordataire judiciaire. La remise d'impôt n'est ainsi possible qu'à l'occasion d'une telle procédure (cf. arrêt du TF 2A.344/2002 du 23 décembre 2002 consid. 2.2 et les références citées; arrêt du TAF A 3469/2010 du 15 avril 2011 consid. 3.1; Mollard et al., op.cit., pp. 118 ss n. marg. 381 ss). A contrario, elle n'est pas envisageable pour d'autres motifs (cf. arrêt du TF 2A.344/2002 précité consid. 2.2; arrêts du TAF A 3469/2010 précité consid. 3.1, A 4136/2009 du 18 mars 2011 consid. 2.3.3, A-1404/2006 et A-1405/2006 du 21 juin 2007 consid. 7; Alois Camenzind et al., Handbuch 2003, ch. 1635) Il n'y a, à cet égard, pas de lacune proprement dite qui se produit lorsque le texte légal ne répond pas à une question dont son application nécessiterait la solution et lorsque le législateur aurait prévu la règle nécessaire s'il y avait songé (cf. ATF 121 III 225), ce qui permettrait au Tribunal de céans de concevoir d'autres ou de plus amples possibilités de remise de la TVA, en s'inspirant des buts et des valeurs véhiculés par la loi. Il y a tout au contraire un silence qualifié du législateur. En d'autres termes, cette omission correspond à son intention (arrêt du TAF A 3469/2010 du 15 avril 2011 consid. 3.1).

### **E. 6.1.2**

L'art. 51 aLTVA constitue ce qu'on appelle une Kann-Vorschrift, c'est-à-dire une disposition donnant à l'administration la possibilité d'agir, mais ne l'y obligeant pas, si cela ne lui apparaît pas opportun, et lui conférant une grande marge de manoeuvre, si elle se décide à agir. Elle dispose par conséquent d'une liberté d'appréciation et il s'agit ainsi d'une seule faculté donnée à l'administration fiscale, dont il ne découle pour l'assujetti aucun droit (cf. sous la nLTVA l'arrêt du TAF A-7110/2014 du 23 mars 2015 consid. 2.4 à 2.6; Mollard et al. op. cit., Traité TVA, 2009, pp. 118 ss n. marg. 381 ss). L'exercice de ce pouvoir d'appréciation peut tout de même être contrôlé par le Tribunal de céans en vertu de l'art. 49 let. c PA, qui prévoit que le recourant peut faire valoir le grief de l'inopportunité. L'un des buts de l'art. 51 aLTVA est de permettre à l'AFC de participer à la procédure concordataire, puisque le concordat homologué peut de toute façon lui être opposé (cf. Beusch, Der Untergang der Steuerforderung, Zurich/Bâle/Genève 2012, p. 230; cf. décision de la CRC 2004-002-067 du 13 décembre 2005 in: JAAC 70.59 consid. 4b et 5dd et les références citées).

## **E. 7.1**

En l'espèce et par souci de clarté, le Tribunal de céans procédera comme suit. En premier lieu, il s'agira de résoudre une question de principe, à savoir la problématique du lieu des prestations de services, ce lieu étant en l'occurrence contestée par la recourante pour les périodes fiscales 2008 et 2009 (cf. consid. 7 ci-après). Le cas échéant ensuite, s'agissant du montant de la créance fiscale relatif aux périodes susdites, soit en d'autres termes du nombre des opérations finalement imposables, son bien-fondé sera déterminé dans le cadre de l'examen de la taxation par estimation effectuée par l'AFC (cf. consid. 8 ci-après).

Finalement, il conviendra d'examiner la validité de la remise d'impôt accordée par l'administration pour la période fiscale 2005, avant de résoudre la question relative à la déduction du paiement de l'impôt sur la créance fiscale 2005 ou 2006 (cf. consid. 9).

#### **E. 7.2.1**

Il ressort du dossier de la présente procédure que la recourante est principalement active dans le marketing publicitaire et plus précisément dans la création de mailings publicitaires. Le mailing publicitaire représente une technique consistant à adresser directement une information ou une proposition de vente au consommateur. La recourante crée donc de tels mailings pour des sociétés principalement actives dans le domaine de l'(...). Dites prestations doivent ainsi être considérées comme des prestations de services dans le domaine publicitaire. Les parties n'en disconviennent d'ailleurs pas.

#### **E. 7.2.2**

Il y a par conséquent lieu de déterminer quelle disposition légale est applicable, afin de régler la problématique du lieu des prestations de services (cf. art. 14 al. 1 et 2 aLTVA). Aux termes de l'art. 14 al. 3 let. b aLTVA, est réputé lieu des prestations relevant du domaine publicitaire l'endroit où le destinataire a le siège de son activité économique ou un établissement stable pour lequel les prestations de services sont fournies ou, à défaut d'un tel siège ou d'un tel établissement, le lieu de son domicile ou l'endroit à partir duquel il exerce son activité. Un examen préliminaire du dossier permet en l'occurrence aisément de conclure que l'exception figurant à l'art. 14 al. 3 let. b aLTVA est pertinente pour la résolution du cas d'espèce, de telle sorte qu'il y a lieu d'appliquer l'exception au principe général, à savoir celle du lieu du destinataire de la prestation de services. Ces considérations sont pour le surplus admises par les parties à la présente procédure.

#### **E. 7.3**

Il sied ainsi d'examiner les preuves à disposition, afin d'établir ou de rejeter la réalité de l'exportation des prestations de services fournies par la recourante et de finalement déterminer le lieu du destinataire desdites prestations.

##### **E. 7.3.1**

Il convient tout d'abord de constater que la recourante a produit, à l'appui de son recours, une multitude de pièces justificatives consistant pour la plupart en des relevés de comptes et avis de crédit. De telles pièces peuvent certes, selon les instructions élaborées par l'AFC, être considérées en tant que documents comptables (cf. Instructions 2008, ch. 388). Quant à leur contenu, il sied d'admettre qu'elles renferment un certain nombre d'indications ne paraissant, de prime abord, pas erronées. Il est donc possible d'obtenir, à la lecture des documents susdits, plusieurs informations relatives au montant du paiement, à la monnaie utilisée ainsi qu'au donneur d'ordre. Lesdits documents contiennent pour le surplus plusieurs renvois à des numéros de factures. Cela étant, il ressort des instructions de l'AFC que les documents comptables susmentionnés doivent contenir davantage d'informations, telles que le nom/la raison sociale, l'adresse et le lieu de domicile/du siège de l'acquéreur ou du client, ainsi que des indications détaillées sur le genre et l'utilisation des prestations fournies (cf. Instructions 2008, ch. 388). Or il sied en l'occurrence de constater que les relevés de compte ne satisfont pas aux exigences susdites. S'il est vrai que ceux-ci sont détaillés, il ressort toutefois d'un examen approfondi desdits documents qu'il est difficile - voire impossible - d'obtenir des informations pertinentes sur les destinataires des prestations en question ainsi que sur leur localisation. En effet, il ressort des avis de crédit que différents donneurs

d'ordre se sont acquittés en faveur de l'assujettie de sommes en euros. Cependant, il convient d'admettre qu'aucune autre indication concernant notamment le type de prestation fournie ainsi que l'identité du destinataire n'est disponible. Or, il ne peut être conclu, sur la base des seuls relevés de comptes - ne satisfaisant pour le surplus pas aux exigences de contenu prévues dans les instructions de l'administration - que l'identité du donneur d'ordre corresponde forcément à celle du destinataire de la prestation. Il n'existe en outre aucun autre document au dossier susceptible de confirmer cette hypothèse, excepté la liste de la clientèle établie après coup par la recourante elle-même, dont la valeur probante paraît, de prime abord, manifestement faible. Une telle liste ne figure au surplus manifestement pas dans l'énumération des moyens de preuves prévue par l'administration. Seule la production de contrats ou d'éventuelles factures aurait permis d'obtenir davantage d'informations sur le destinataire des prestations en question et ainsi de prouver éventuellement l'exportation desdites prestations.

### **E. 7.3.2**

Il y a ensuite lieu de préciser à ce sujet que les documents susmentionnés constituent les seules pièces justificatives produites par la recourante, ce qui tend fortement à altérer leur valeur probante. En effet, excepté une liste de clients ainsi qu'un tableau des mailings fournis à "W. \_\_\_\_\_", la recourante n'a produit aucune comptabilité ni d'ailleurs aucun autre document exigé par l'art. 20 aLTVA ainsi que par les Instructions 2008 de l'AFC, attestant de la relation qu'elle entretiendrait avec ses clients sis, selon elle, à l'étranger. L'assujettie prétend certes être en possession d'une comptabilité et d'autres documents probants. Cela étant, il y a lieu de rappeler que plusieurs délais lui ont été octroyés afin de fournir davantage de moyens de preuve et que, malgré plusieurs sommations, elle ne s'est jamais exécutée. En outre, si l'on examine plus en détail les avis de crédit, il est possible de constater qu'ils renvoient à des numéros de facture, ce qui laisse présager que de telles factures existent et que la recourante devrait être en mesure de les produire, ce qui lui appartenait d'ailleurs de faire sur la base de l'art. 20a LTVA. Sur le vu des considérations qui précèdent, l'assujettie a clairement violé son devoir de collaborer.

### **E. 7.3.3**

Enfin, le fait que les documents fassent état de paiement en faveur de la recourante en euros ne saurait permettre, de l'avis du Tribunal de céans, de prouver que les destinataires de ses prestations de services se trouvent à l'étranger. D'une part, un tel critère ne figure pas dans les instructions de l'administration et ne saurait par conséquent être pertinent. D'autre part, le fait de procéder à un paiement au moyen d'une monnaie étrangère ne permet manifestement pas de conclure que le bénéficiaire de la prestation se situe forcément à l'étranger. Ainsi, il est tout à fait plausible que le destinataire soit situé en Suisse, tout en payant ses factures au moyen d'une monnaie étrangère. Une telle pratique ne semble pas rare et ne saurait accréditer l'argumentation de la recourante. Ainsi, le Tribunal de céans estime - après une analyse circonstanciée des relevés de comptes produits - que lesdits documents ne sont pas susceptibles d'établir la localisation à l'étranger des destinataires des prestations de services.

### **E. 7.4**

Il convient encore, dans la mesure où ils apparaissent pertinents, d'examiner les griefs de la recourante, afin de déterminer si ceux-ci sont susceptibles d'infléchir la conviction de la juridiction de céans quant à l'absence de preuve de l'exécution à l'étranger des prestations de

services en cause.

#### **E. 7.4.1**

La recourante prétend, dans un premier grief, que les relevés de compte établissent, par la mention du donneur d'ordre, l'identité du destinataire de la prestation ainsi que sa localisation à l'étranger. Elle estime en outre dans un second grief que de tels documents, faute d'indices contraires, constituent en l'occurrence la meilleure preuve possible pour établir le lieu de l'exécution de la prestation, contrairement aux contrats et factures susceptibles, selon elle, d'être trop facilement falsifiés. Il est certes vrai que sur certains des relevés de compte figure, en qualité de donneur d'ordre, le nom des diverses sociétés telles que "Y. \_\_\_\_\_", "W. \_\_\_\_\_" ou encore "Z. \_\_\_\_\_" ayant apparemment leur siège à l'étranger. Il appert en outre que le nom des sociétés débitrices figurant sur les avis de crédit sont identiques à ceux mentionnés sur la liste des clients étrangers produite par la recourante.

#### **E. 7.4.2**

Cela étant et dans un premier temps, il convient à nouveau de rappeler que de tels documents revêtent certes la forme de documents comptables, mais ne contiennent toutefois pas les indications nécessaires afin de prouver la localisation à l'étranger des clients de l'assujettie (cf. Instructions 2008 ch. 388). En effet, force est de constater que certains mentionnent effectivement le nom d'une société revêtant le rôle de donneur d'ordre, mais ne contiennent pour ainsi dire aucune autre indication concernant notamment, l'adresse de la société et le lieu de son domicile ainsi que le genre et l'utilisation des prestations fournies. En outre et comme le souligne à juste titre l'AFC, la mention du donneur d'ordre sur les documents bancaires ne donne d'indications que sur l'identité de la personne ayant procédé au paiement, mais n'offre aucune autre information sur le destinataire de la prestation en question. Ainsi, il ne peut être conclu trop hâtivement que la personne ayant payé la prestation constitue forcément son destinataire. En effet, s'il convient d'admettre que cet aspect puisse constituer un indice dans ce sens, il ne faut cependant pas perdre de vue qu'il se peut que le donneur d'ordre n'ait eu que pour rôle de s'acquitter du montant de la facture, sans pour autant bénéficier de la prestation litigieuse (cf. arrêt du TAF A-6616/2011 du 29 janvier 2013 consid. 3.3.2; Beusch, op. cit., p. 97) Il sied dans un second temps de souligner que, contrairement à ce que soutient la recourante, la production de factures ainsi que de contrats - pour autant qu'ils satisfassent aux exigences de contenu fixées par les instructions de l'administration - aurait permis d'obtenir de plus amples informations concernant les destinataires des prestations et partant, de confirmer la réalité de l'exportation desdites prestations. Or, la recourante n'a pas produit de telles pièces, malgré toutefois plusieurs sommations de l'AFC.

#### **E. 7.5.1**

Enfin, il sied de souligner que les divers documents produits représentent une simple déclaration - certes écrite - de la recourante elle-même et ne font aucunement état des relations existantes avec ses clients ainsi que de la nature de l'échange ayant eu lieu entre eux. Cette seule allégation de l'assujettie, en l'absence de pièces justificatives probantes, ne saurait en l'occurrence suffire à établir la véracité de l'exportation des prestations, d'autant plus qu'il a été démontré suffisamment ci-dessus qu'elle a violé son devoir de collaborer, à telle enseigne que ladite allégation ne saurait être accréditée.

#### **E. 7.5.2**

D'ailleurs et même s'il devait être retenu par la Cour de céans que le nouveau droit (art. 81 al. 3 LTVA) - stipulant que l'appréciation d'une preuve ne doit pas dépendre exclusivement de la présentation de moyens de preuve précis - trouvait en l'occurrence application, force serait de constater qu'elle n'aboutirait pas à une autre conclusion. A l'appui de sa jurisprudence, le Tribunal fédéral a en effet considéré, en laissant ouverte la question de savoir si l'aLTVA ou la LTVA s'appliquait, que l'assujetti devait de toute façon, c'est-à-dire sans se poser la question d'une violation du devoir de collaborer, produire des pièces écrites, en tous cas les pièces écrites existantes, de sorte que la possibilité d'une simple allégation est reléguée à l'arrière-plan. "En assouplissant les exigences pour la preuve à travers, (a-t-il précisé), l'instauration du principe de la libre appréciation des preuves (art. 81 al. 3 LTVA), le législateur n'a pas voulu dispenser l'assujetti de l'incombance de se procurer les documents requis par d'autres dispositions légales (...)". "Pour les prestations de services, le droit à l'exonération doit être prouvé par des documents comptables et des pièces justificatives" (arrêt du TF 2C\_842/2014 du 17 février 2015 consid. 6.3.1). L'arrêt rendu dans la cause A-6940/2013 corrobore d'ailleurs ces considérations puisque, même sous l'égide de la LTVA, les moyens de preuves produits par la recourante n'ont pas été jugés suffisants afin de prouver la localisation à l'étranger des prestations de services. En conclusion, il s'avère que la recourante n'a pas non plus réussi à prouver - sous l'égide de l'aLTVA - que les destinataires de ses prestations se situaient à l'étranger. Par conséquent, les opérations sont considérées comme ayant été exécutées en Suisse et doivent, partant, être soumises à l'impôt.

## **E. 8**

Reste désormais à examiner la validité du montant de l'impôt retenu par l'AFC. Concernant la taxation par voie d'estimation pour les périodes fiscales 2008-2009, il convient de procéder en trois étapes. Tout d'abord, il y aura lieu d'examiner les conditions de la taxation par voie d'estimation (cf. consid. 8.1), puis de déterminer l'exactitude de l'estimation elle-même, en analysant la méthode utilisée par l'AFC (cf. consid. 8.2) et enfin de voir dans quelle mesure la recourante parvient à démontrer le caractère inexact de l'estimation opérée par l'AFC (cf. consid. 8.3).

### **E. 8.1**

Il convient tout d'abord de vérifier si les conditions d'une taxation par voie d'estimation sont réalisées. L'AFC prétend que de telles conditions sont remplies en l'espèce, la recourante n'ayant pas été en mesure de fournir, lors du contrôle, une comptabilité en bonne et due forme. L'intéressée, quant à elle, ne conteste pas le principe même de la taxation par estimation, en considérant toutefois que sa comptabilité n'était pas lacunaire au moment du contrôle susdit, mais plutôt, mal archivée. Elle prétend implicitement qu'une telle comptabilité existe et qu'elle aurait, selon elle, à maintes reprises proposé de la mettre à disposition de l'AFC. Cela étant et sur le vu des considérations qui précèdent, le Tribunal de céans considère qu'une taxation par estimation est - en l'occurrence - justifiée sur son principe. En effet, force est de constater que la recourante n'a pas été en mesure de fournir, à l'occasion du contrôle, une comptabilité en bonne et due forme, malgré toutefois les obligations lui incombant en tant que société anonyme (art. 58 al. 2 aLTVA). Les considérations qui précèdent ne sont d'ailleurs pas contestées par l'intéressée qui admet, à l'occasion de sa réplique du 9 avril 2014, que "malheureusement le responsable n'a pas pu mettre la main sur les archives 2008 à 2010 car l'administrateur, arrivé à l'âge de la retraite, remettait son Cabinet de conseils juridiques et plusieurs intervenants participaient au

déménagement". Ainsi, la recourante ne conteste manifestement pas l'absence de toute comptabilité pour les exercices 2008 et 2009 au jour du contrôle effectué par l'AFC, mais prétend avoir proposé ultérieurement et plusieurs fois à l'autorité inférieure de lui fournir. Il ressort certes du dossier de la cause que l'intéressée, à l'occasion de son courrier du 7 octobre 2013, s'est référée à la production d'éventuels documents comptables. Cela étant, elle a précisé dans ladite écriture être en mesure d'établir une "comptabilité complète tenant compte des acquisitions de service à l'étranger, de l'impôt préalable, bref, tous les documents établissant exactement la charge fiscale due". Ces déclarations tendent ainsi à démontrer qu'une telle comptabilité n'a jamais été établie par la recourante. En outre, l'on peine à comprendre pour quelles raisons celle-ci ne s'est pas exécutée en procédure de recours, lors même qu'elle prétendait être en possession de tous les documents requis et que ladite production ne pouvait lui être que bénéfique. Finalement, l'argumentation de la recourante tendant à justifier l'absence de comptabilité au jour du contrôle en raison du déménagement de l'administrateur chargé apparemment de la comptabilité de sa société, ne convainc guère le Tribunal de céans. En effet, il appartient à la recourante de conserver ses livres comptables et autres pièces justificatives afin d'être en mesure de les produire lors d'un éventuel contrôle. En l'absence de tels documents et peu importe la raison de cette absence, l'AFC doit procéder par estimation. De ce fait et dès lors qu'aucune comptabilité ni aucun autre document susceptible de fixer la créance fiscale n'a été mis à disposition de l'AFC, celle-ci devait procéder à une taxation par estimation.

### **E. 8.2**

Il sied, dans une deuxième étape, de vérifier si l'estimation en cause a été faite correctement par l'AFC. Afin de déterminer le chiffre d'affaires réalisé par la recourante de manière à en approcher le plus possible la réalité, l'AFC a procédé de la manière suivante. Elle s'est fondée - en l'absence de toute comptabilité et d'autres documents probants - sur les recettes figurant sur les relevés de compte produits par la recourante. Les montants encaissés en euros ont été convertis en francs suisses en utilisant le cours moyen journalier en vigueur à la date de la valeur (Beusch, op. cit., p. 114 ss.). S'agissant ainsi de la méthode retenue par l'AFC, consistant à déterminer le chiffre d'affaires en procédant par une addition des écritures figurant au crédit des comptes bancaires résultant de versements par carte de client, elle ne paraît pas inadéquate au cas d'espèce. Cela étant et si cette méthode ne prêche manifestement pas flanc à la critique, il convient de constater qu'il ne s'agit pas d'une estimation au sens propre du terme, mais plutôt d'une détermination de la créance fiscale par addition. Toutefois, la recourante ne formule aucun grief à l'encontre de la méthode d'estimation choisie par ladite autorité; de la sorte, il n'y a en l'occurrence rien à redire au fait que l'administration ait choisi de recourir à une addition des écritures figurant au crédit des comptes bancaires, afin de déterminer le chiffre d'affaires de la recourante pour l'exercice 2008 et 2009. Il n'y a donc pas lieu d'examiner plus en détail cette question. S'agissant ensuite du résultat de l'estimation, il convient de rappeler que, contrairement à ce que soutenait la recourante, toutes les prestations de services doivent être considérées comme ayant été exécutées en Suisse (cf. consid. 7.3.3). Dès lors, et après avoir converti les montants en francs suisse et les avoir additionnés, le Tribunal estime que le chiffre d'affaires retenu par l'AFC pour les périodes fiscales 2006 à 2009 (Fr. 933'045.-) ne peut être sujet à la critique. La Cour de céans ne revoyant ces questions qu'avec retenue, il n'existe en l'occurrence nulle raison de corriger l'estimation en cause.

### **E. 8.3**

Il appartient enfin au Tribunal de céans de voir dans quelle mesure la recourante parvient à démontrer le caractère manifestement inexact de l'estimation opérée par l'AFC. La recourante se limite à contester le résultat de l'estimation en indiquant que certaines des opérations retenues comme imposables auraient dû être soustraites à l'impôt en raison du fait que leurs destinataires doivent être considérés comme se situant sur le territoire helvétique. Or, le contribuable qui entend contester l'exactitude d'une taxation par voie d'estimation opérée à bon droit par l'AFC à son égard doit prouver l'inexactitude de celle-ci, en fournissant les moyens de preuve nécessaires, afin d'attester du caractère manifestement erroné de l'estimation effectuée par l'administration. En l'occurrence, la recourante n'apporte pas une telle preuve, loin s'en faut. En définitive, cette dernière ne parvient pas à établir, preuves à l'appui, que l'estimation à laquelle a procédé l'AFC ne correspond manifestement pas à la réalité. Par conséquent, il y a lieu de considérer que l'estimation opérée par l'autorité inférieure est exacte, tant sur le principe que sur le montant, sur lequel des intérêts moratoires sont dus, comme l'a justement prononcé l'AFC, sans que la recourante ne le conteste.

## **E. 9**

Il sied encore d'examiner la validité de la remise de l'impôt accordée par l'AFC suite à l'homologation du concordat du 22 novembre 2007 (cf. consid. 9.1), ainsi que de déterminer la période fiscale (2005 ou 2006) sur laquelle doit être imputé le paiement de la somme de Fr. 2'799.80 par la recourante (cf. consid. 9.2).

### **E. 9.1**

Il ressort du dossier de la présente cause que l'AFC a accordé à la recourante, dans le cadre de la procédure concordataire, une remise d'impôt de 45% sur la créance fiscale 2005. A cet égard, il sied dans un premier temps de rappeler qu'une remise d'impôt ne constitue pas un droit pour l'assujetti, mais peut être accordée suivant les cas par l'AFC selon sa libre appréciation dans le cadre d'un sursis concordataire (cf. art. 51 aLTV et consid. 6 ci-dessus). Or, il appert en l'occurrence que l'autorité inférieure a produit dans le cadre du concordat une créance de Fr. 9'950.40. Contrainte ou non d'y procéder, suite à son vote ainsi qu'à celui des autres créanciers (cf. art. 305 de la loi fédérale sur la poursuite pour dettes et la faillite [LP, RS 281.1]), elle a en suite accordé à la recourante une remise de 45%, de telle sorte que l'assujettie n'était finalement redevable que du 55% de la créance produite. Dans un second temps, il y a lieu de souligner que le concordat précité a été valablement homologué en date du 22 novembre 2007, dite homologation n'ayant manifestement donné lieu à aucune remarque de la recourante. Sur le vu des considérations qui précèdent, il sied d'admettre que l'ensemble des conditions pour une remise d'impôt sont en l'occurrence réunies. Il convient en tout état de cause de constater qu'aucune des parties n'a contesté - lors de la procédure concordataire - la remise en question, de telle sorte qu'il n'y a pas lieu d'examiner plus en avant cette question.

### **E. 9.2**

Concernant le paiement de l'impôt ou, en d'autres termes, la période fiscale sur laquelle le montant de Fr. 2'799.80 payé par la recourante en mai, août et septembre 2006 doit être imputé, il y a lieu d'observer ce qui suit. L'autorité inférieure a produit dans le cadre du concordat une créance pour l'année 2005 de Fr. 9'950.40. En date du 4 décembre 2006, soit avant l'homologation du concordat, dite autorité a déduit de la créance produite la somme de Fr. 2'799.80 dont la recourante s'est acquittée au mois de mai, août et septembre 2006.

L'assujettie conteste la déduction susdite sur la période fiscale 2005, mais considère toutefois qu'elle aurait dû intervenir sur la période fiscale 2006. Le Tribunal de céans considère cependant que le grief que la recourante formule à cet égard doit être rejeté pour les deux motifs qui suivent.

#### **E. 9.2.1**

En effet, il convient de constater, dans une première approche, que l'autorité inférieure a envoyé un courrier recommandé en date du 4 décembre 2006 au commissaire au sursis (cf. pièce justificative n. 5 de l'autorité inférieure), afin de l'informer d'une modification de sa production, en raison du paiement par la recourante de la somme Fr. 2'799.60. Il sied de souligner, qu'à cette époque, le sursis concordataire n'était pas encore homologué. Or, il appartenait à la recourante de manifester son désaccord quant à la modification de la production par l'AFC, lorsque l'occasion d'y procéder lui a été donnée (art. 300 al. 2 LP). En outre, la recourante a également pu être présente, tant lors de l'assemblée des créanciers (art. 302 al. 2 LP) que lors de l'audience d'homologation (art. 304 al. 4 LP). Cela étant, il ne ressort aucunement du dossier de la cause qu'elle aurait contesté - à l'occasion des diverses étapes susdites - la production modifiée de l'autorité inférieure. Il convient pourtant d'admettre que la loi lui octroyait à plusieurs reprises la possibilité de le faire. Elle n'a apparemment pas non plus recouru contre la décision d'homologation, alors qu'une telle voie de droit lui était ouverte en vertu de 307 LP. Ainsi, force est d'admettre que la déduction de la somme de Fr. 2'799.60 et par conséquent la modification de la production de Fr. 7'150.60.- de l'AFC a été, en l'absence de contestation de sa part ainsi que de celle des autres créanciers, admise par la recourante.

#### **E. 9.2.2.1**

Finalement, il y a d'autant plus de raisons de rejeter le grief de la recourante, que celui-ci reviendrait à péjorer sa situation financière. S'il est certes vrai que la question de la déduction du montant de Fr. 2'799.80 soulevée par la recourante aurait été revêtue d'une importance non négligeable lors de la procédure concordataire, elle n'est désormais plus pertinente. En effet, la question susdite est - suite à l'homologation du concordat et en l'absence de contestation de sa part - sans aucun intérêt pour l'assujettie. Afin de corroborer les considérations qui précèdent, il y a lieu de procéder en deux étapes. Il convient dans un premier temps de calculer le montant dû pour la période fiscale 2005 de la manière dont la recourante le préconise, soit en d'autres termes, sans tenir compte de la production modifiée et, partant, de la déduction de Fr. 2'799.80 correspondant aux paiements effectués par l'assujettie. Dans un second temps, il convient d'examiner la somme due par la recourante pour la période fiscale 2005, telle que l'a calculée l'autorité inférieure, soit en tenant uniquement compte de la nouvelle production de l'AFC de Fr. 7'150.60 (Fr. 9'950.40 - Fr. 2'799.80).

#### **E. 9.2.2.2**

Ainsi, selon la recourante, il conviendrait de tenir compte d'une production dans le concordat par l'AFC de Fr. 9'950.40 et non de Fr. 7'150.60. Il y aurait ensuite lieu de déduire de cette production la remise de 45% octroyée par l'autorité susmentionnée. Par conséquent, la créance fiscale pour l'année 2005 s'élèverait, selon l'argumentation de la recourante, à Fr. 5472.70 (55% de Fr. 9'950.40). L'autorité inférieure a, quant à elle, procédé d'une autre manière. Ainsi et comme le démontre son courrier recommandé du 4 décembre 2006 (cf. pièce justificative n. 15 de l'autorité inférieure), il conviendrait de

prendre en compte la production modifiée se chiffrant à Fr. 7'150.60. Il s'agirait ensuite de déduire de cette production la remise d'impôt de 45%. La créance fiscale pour la période 2005 s'élèverait, selon la thèse de l'autorité inférieure, à Fr. 3'932.80, somme à laquelle il conviendrait d'ajouter celle de Fr. 2'799.80 due dans tous les cas par la recourante, celle-ci ne faisant pas partie de la production modifiée de l'AFC. Par conséquent, la créance fiscale se chiffrerait à Fr. 6'732.63.

### **E. 9.2.2.3**

Il convient d'admettre en l'occurrence que la méthode utilisée par l'AFC ne prête pas flanc à la critique. En effet, seule la production modifiée est - suite aux paiements effectués par la recourante avant l'homologation du concordat - pertinente pour calculer la créance due après remise. Ainsi, l'on ne saurait suivre la recourante et prendre comme base de calcul la production initiale de Fr. 9'950.40. Il y a certes lieu de constater que le calcul effectué par l'AFC aboutit à une créance fiscale pour l'année 2005 plus élevée que celle à laquelle parvient la recourante pour la même période. La recourante ne se prévaut pas d'un tel motif mais sollicite cependant la déduction de la somme de Fr. 2'799.80 sur la période fiscale 2006. Or, une telle déduction serait moins avantageuse pour la recourante du point de vue des intérêts moratoires. En effet, la créance fiscale pour la période 2006 (Fr. 5'803.-) est moins importante que celle calculée par l'AFC pour la période fiscale 2005 (Fr. 6'732.63), de telle sorte que la déduction de la somme de Fr. 2'799.80 sur la période 2005 est plus favorable à la recourante du point de vue des intérêts moratoires. Ainsi, l'assujettie n'a - dans le cadre de la présente procédure et suite à l'homologation du concordat - plus aucun intérêt à solliciter la déduction du montant de Fr. 2'799.80 sur l'année fiscale 2006. Qu'il soit déduit des périodes fiscales 2005 ou 2006 ne péjore manifestement pas la situation financière de la recourante, mais tend, comme expliqué ci-avant, à l'améliorer du point de vue des intérêts moratoires. D'un autre côté, suivre la direction proposée par la recourante conduirait à l'extrême à une véritable reformatio in pejus (cf. arrêts du TAF A 5105/2011 du 19 juillet 2012 consid. 2.5, A-6120/2008 du 18 mai 2010 consid. 7.3.3 et les références citées), dont les conditions n'apparaissent toutefois pas réalisées, et ce à quoi l'assujettie ne conclut manifestement pas.

### **E. 10**

Les considérations qui précèdent conduisent le Tribunal administratif fédéral à rejeter le recours. Vu l'issue de la cause, les frais de procédure, d'un montant total de Fr. 3'000.-, comprenant l'émolument judiciaire et les débours, sont mis à la charge de la recourante qui succombe, 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 fixées par le Tribunal administratif fédéral (FITAF, RS 173.320.2). L'autorité de recours impute, dans le dispositif, l'avance sur les frais de procédure correspondants. Une indemnité à titre de dépens n'est pas allouée (art. 64 al. 1 PA a contrario, et art. 7 al. 3 FITAF). (le dispositif se trouve à la page suivante)

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