



Arrêt du 18 janvier 2017

Composition

Pascal Mollard (président du collège),
Daniel Riedo, Michael Beusch, juges,
Lysandre Papadopoulos, greffier.

Parties

1. **A.** _____,
2. **B.** _____,
les deux représentées par Maître Roger Mock,
recourantes,

contre

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

Objet

TVA; succession fiscale; évasion fiscale; périodes fiscales du
1er trimestre 2007 au 4ème trimestre 2011.

Faits :**A.**

L'association dénommée A._____ (ci-après: recourante 1), dont l'adresse se trouve à ***, exploitait une salle de concert dans un bâtiment sis ***. Elle a été immatriculée en raison de cette activité au registre de l'Administration fédérale des contributions (ci-après: AFC ou autorité inférieure) en qualité d'assujettie à la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après: TVA) depuis le 1^{er} janvier 2007 jusqu'au 31 décembre 2012. La recourante 1 a notamment pour but d'encourager et développer la culture sous toutes ses formes par l'organisation de concerts et de soirées.

B.

B.a Par courrier du 13 septembre 2012, l'AFC a informé la recourante 1 qu'il serait procédé à un contrôle fiscal au titre de la TVA les 25 et 26 octobre 2012 pour la période du 1^{er} janvier 2007 au 31 décembre 2011.

B.b L'Association B._____ (ci-après: recourante 2) a son adresse aussi à ***.

L'assemblée générale constitutive a eu lieu le 18 septembre 2012 (voir procès-verbal et date des statuts [pièce 13 du dossier de l'AFC]). La recourante 2 est immatriculée en raison de son activité au registre de l'AFC en qualité d'assujettie à la TVA depuis le 19 octobre 2012. Elle est inscrite au registre du commerce depuis le ***.

La recourante 2 a notamment pour but d'encourager et développer la culture sous toutes ses formes par l'organisation de concerts et de soirées.

B.c A l'occasion d'un contrôle effectué le 10 mai 2013 pendant trois jours chez la fiduciaire de la recourante 1, l'AFC a estimé que la comptabilité de cette dernière n'était pas probante.

B.d Le résultat dudit contrôle a conduit l'AFC à fixer la créance fiscale pour la période allant du premier trimestre 2007 au quatrième trimestre 2009, soit les périodes fiscales échues sous l'ancienne loi fédérale du 2 septembre 1999 sur la TVA (aLTVA, RO 2000 1300 et les modifications ultérieures), à Fr. 161'699.- (soit Fr. 57'117.- additionnés à Fr. 46'912.- et à 57'670.-); le montant de la correction d'impôt s'élevait ainsi à Fr. 95'105.- (notification d'estimation n. X._____).

B.e Le résultat du contrôle a en outre conduit l'AFC à fixer la créance fiscale pour la période allant du premier trimestre 2010 au quatrième trimestre

2011, soit les périodes fiscales échues sous la loi fédérale du 12 juin 2009 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (LTVA, RS 641.20), à Fr. 86'370.- (soit Fr. 42'459.- additionnés à Fr. 43'911.-); le montant de la correction d'impôt s'élevait ainsi à Fr. 49'384.- (notification d'estimation n.Y._____).

B.f Le 22 mai 2013, l'AFC a adressé à la recourante 1 deux notifications d'estimation valant, selon elle, "décisions formelles" et confirmant, pour les périodes susvisées, le montant des créances fiscale et des corrections d'impôts évoquées.

C.

Le 24 juin 2013, la recourante 1 a, par le biais de son avocat, Me Mock, contesté la notification d'estimation n. X._____. Un délai pour compléter l'écriture était sollicité.

La notification d'estimation n. Y._____ a pareillement été contestée par courrier séparé.

D.

Par e-mail du 31 juillet 2013, un membre de la recourante 1 a informé l'AFC de la cessation de l'activité de la recourante 1, en annonçant la dissolution de cette dernière, décidée par une assemblée générale extraordinaire. Selon le document envoyé à l'AFC et daté du 1^{er} novembre 2012, la dissolution "a été votée en faveur le 20 août 2012".

E.

Le 12 août 2013, l'AFC a invité la recourante 1, par le biais de son avocat et conformément à l'art. 83 al. 3 LTVA, à compléter sous cinq jours ce que l'AFC a considéré comme deux réclamations du 24 juin 2013, qui ne contenaient ni moyens de preuve ni motivation, à défaut de quoi les réclamations seraient déclarées irrecevables.

F.

Par courrier du 26 septembre 2013, Me Mock a informé l'AFC de ce qu'il avait été procédé à la liquidation de la recourante 1 sans qu'un liquidateur n'ait été formellement désigné à cette mission. Il a confirmé qu'aucune réponse n'avait été apportée à la missive de l'AFC du 12 août 2013.

G.

Par courrier du 22 mai 2014, l'AFC a demandé des informations à la recourante 1, toujours par le biais de son avocat, relatives à sa dissolution. Un délai au 20 juin 2014 a été fixé pour répondre.

H.

Par courrier non daté mais expédié le 3 septembre 2014 et parvenu à l'AFC le 4 septembre 2014, Me Mock s'est adressé à l'AFC en se référant au courrier du 22 mai 2014. Il a indiqué que la recourante 1 avait été dissoute lors de l'assemblée générale extraordinaire du 20 août 2012.

Me Mock a aussi soutenu que la recourante 2 était pour sa part en cours d'inscription auprès du registre du commerce. Par ailleurs, ainsi était-il prétendu, "la nouvelle association est totalement en règle avec la TVA, la *** et l'****".

Des listes de matériel étaient jointes à l'envoi, ainsi qu'une police d'assurance dommages et risques de la recourante 1 chez l'assureur C._____. Pour sa part, la recourante 2 était assurée chez D._____, comme cela ressort de la police également annexée à la correspondance de Me Mock.

I.

Le 10 mars 2015, un responsable de l'administration/comptabilité écrivant sur papier à en-tête "[nom reprenant des éléments de la raison sociale de la recourante 1, respectivement de la recourante 2 – adresse]" a fourni à l'AFC différentes pièces, notamment des procès-verbaux d'assemblées générales de la recourante 2 datés de 2012 à 2014, les statuts de la recourante 2 du 18 septembre 2012 et du 10 juin 2014 ainsi que les statuts de la recourante 1 du 2 janvier 2007. Le courrier indiquait : "Nous ne savons pas pourquoi l'association A._____ a été dissoute. La salle du *** était disponible et nous souhaitons promouvoir les mêmes buts que ceux de [la recourante 1], ce qui nous a permis d'avoir la salle".

J.

Le 19 mars 2015, l'AFC s'est adressée à la recourante 2, directement à son adresse à ***. L'AFC a indiqué que la recourante 1 avait fait l'objet d'un contrôle fiscal qui avait conduit aux notifications d'estimation n. X._____, respectivement Y._____, envoyées le 22 mai 2013, contestées par Me Mock; la recourante 1 avait été dissoute et liquidée. L'AFC était d'avis que la recourante 2 succédait du point de vue de la TVA à la recourante 1 dans ses droits et obligations. L'AFC a souligné que les deux contestations de Me Mock du 24 juin 2013 n'étaient pas conformes aux exigences formelles de l'art. 83 al. 2 LTVA et n'avaient pas été régularisées. Les deux notifications d'estimation n. X._____ et Y._____ du 22 mai 2013 étaient jointes à l'envoi. Un délai pour prendre position et régulariser lesdites contestations a été fixé au 31 mars 2015. A défaut de régularisation, l'AFC a

informé la recourante 2 que les "réclamations" seraient déclarées irrecevables.

K.

Par courrier du 31 mars 2015 à l'AFC, Me Mock a annoncé représenter la recourante 2 et s'est référé au courrier du 19 mars 2015. Il a contesté l'intégralité des créances réclamées au titre de la TVA par notifications n. X._____, respectivement Y._____. La recourante 2 a en substance soutenu qu'elle n'aurait pas succédé à la recourante 1, dont elle n'aurait repris ni les droits, ni les obligations. Les créances alléguées dans la notification de l'AFC n. X._____ concernant les années 2007 à 2009 seraient par ailleurs prescrites.

L.

L.a L'AFC a rendu deux décisions. Par décision du 16 avril 2015 sur "réclamation" de la recourante 1, représentée par Me Mock, l'AFC a rejeté (ch. 1), sans frais (ch. 4), la réclamation et a décidé que la recourante 2 est débitrice des dettes de TVA dues par la recourante 1 (ch. 2). La recourante 2 doit acquitter pour les périodes fiscales allant du premier trimestre 2007 au quatrième trimestre 2009 selon la notification d'estimation n. X._____ du 22 mai 2013: Fr. 95'105.- au titre de la taxe sur la valeur ajoutée plus intérêt moratoire dès le 1^{er} janvier 2009 (ch. 3) (ci-après: décision A). La décision A a été envoyée à l'adresse de Me Mock.

L.b Ensuite, par décision du 16 avril 2015 sur "réclamation" de la recourante 1, représentée par Me Mock, l'AFC a rejeté (ch. 1), sans frais (ch. 4), la réclamation dans la mesure de sa recevabilité et a décidé que la recourante 2 est débitrice des dettes de TVA dues par la recourante 1 (ch. 2). La recourante 2 doit acquitter pour les périodes fiscales allant du premier trimestre 2010 au quatrième trimestre 2011 selon la notification d'estimation n. Y._____ du 22 mai 2013: Fr. 49'384.- au titre de la taxe sur la valeur ajoutée plus intérêt moratoire dès le 16 avril 2011 (ch. 3) (ci-après: décision B; ensemble avec la décision A: décisions). La décision B a été envoyée à l'adresse de Me Mock.

M.

Ces deux décisions ont été frappées de recours au Tribunal administratif fédéral (ci-après: Tribunal).

M.a Quant à la décision A, Me Mock conclut par recours du 18 mai 2015, au nom de la recourante 1, "aujourd'hui dissoute", et de la recourante 2, notamment de la manière suivante:

"Annuler la décision attaquée.

[...]

1. Constaté que [la recourante 1] a été régulièrement dissoute et qu'elle n'est dès lors plus redevable de la TVA si tant est, qu'au moment de sa dissolution, elle était encore et réellement débitrice de l'AFC.

2. Dire et constater que [la recourante 2] n'a pas la qualité pour défendre dans le cadre de la présente procédure.

3. Dire et prononcer qu'il n'existe pas de relations juridiques et économiques entre [la recourante 1] et [la recourante 2]."

Ce recours fait l'objet de la procédure A-3141/2015.

M.b Un recours identique a été déposé contre la décision B.

Ce recours fait l'objet de la procédure A-3144/2015.

N.

Sur invitation du Tribunal, l'AFC a produit ses réponses le 8 juillet 2015 dans les causes A-3141/2015, respectivement A-3144/2015. Les recourantes ont répliqué le 6 août 2015 dans chacune des causes, avant que l'AFC ne duplique le 2 septembre 2015.

Les autres faits déterminants seront repris en tant que besoin dans les considérants qui suivent.

Droit :

1.

1.1 En vertu de l'art. 31 de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal administratif fédéral (LTAF, RS 173.32) et sous réserve des exceptions mentionnées à l'art. 32 LTAF, le Tribunal administratif fédéral 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, notamment celles rendues par l'AFC (art. 33 let. d LTAF). Selon l'art. 37 LTAF, la procédure est régie par la PA, pour autant que la LTAF n'en dispose pas autrement.

1.2 Selon l'art. 83 al. 1 de la loi fédérale du 12 juin 2009 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (LTVA, RS 641.20), les décisions de l'AFC peuvent

faire l'objet d'une réclamation dans les trente jours qui suivent leur notification. Par ailleurs, selon la jurisprudence du Tribunal fédéral et du Tribunal administratif fédéral, une notification d'estimation ne peut, en temps normal, être qualifiée de décision (ATF 140 II 202 consid. 5.6; arrêt du TAF A-707/2013 du 25 juillet 2013 consid. 4). Or tel a été le procédé employé ici par l'AFC. Il en résulte que, formellement, cette autorité n'a rendu que deux décisions, à savoir la décision A et la décision B, et qu'elle devrait dès lors se prononcer à nouveau sur le cas en rendant des décisions sur réclamation dans l'affaire concernant la décision A, respectivement la décision B. Cependant, dans la mesure où les recourantes n'ont pas contesté la manière de faire de l'AFC, qu'elles ont déposé directement et sans réserve leurs recours devant le Tribunal et que les décisions attaquées sont motivées en détail, la Cour de céans peut néanmoins se saisir des causes par application analogique de l'art. 83 al. 4 LTVA. On peut en effet déduire que les recourantes consentent à ce que leurs recours, déposés directement et sans réserve auprès du Tribunal, soient traités comme des recours "omisso medio" (arrêts du TAF A-3640/2015 du 29 août 2016 consid. 1.2, A-707/2013 du 25 juillet 2013 consid. 1.2.3). La compétence fonctionnelle du Tribunal est donc donnée.

1.3

1.3.1 Au surplus, la décision A a été prise et envoyée le 16 avril 2015. Le mémoire de recours adressé au Tribunal le 18 mai 2015 a donc été déposé dans le délai légal (art. 50 al. 1 PA). Le recours remplit en outre les exigences de l'art. 52 PA, compte tenu des précisions qui ont été sollicitées par le Tribunal et obtenues de Me Mock quant à la procuration de la recourante 2.

La décision A indique qu'elle a été prise sur "réclamation" de la recourante 1. La recourante 2 pour sa part ne figure pas sur la page de garde de la décision A, alors que l'AFC a décidé qu'elle – et non la recourante 1 – est débitrice des sommes dues par la recourante 1. Dans ces circonstances, conformément à l'art. 48 PA, la recourante 2 dispose de la qualité pour recourir.

Quant à la recourante 1, tant sa capacité d'être partie que sa capacité d'ester en justice (voir arrêt du TF 4A_347/2014 du 24 août 2014 consid. 4) – toutes deux des conditions de recevabilité du recours (VERA MARANTELLI-SONANINI/SAID HUBER, in Waldmann/Weissenberger [éd.], Praxiskommentar Verwaltungsverfahrensgesetz, 2e éd., 2016, n. 6 ad art. 48) – sont douteuses.

En effet, le recours contient des confusions au sujet de la recourante 1, "aujourd'hui dissoute". Il faut rappeler à ce titre que la fin d'une société se divise en trois étapes: la dissolution de la société, la liquidation et la disparition (*Untergang*), qui emporte cessation de l'existence de la société, avec la perte de son éventuelle personnalité juridique; la disparition se produit à la fin de la liquidation (ROLAND RUEDIN, *Droit des sociétés*, 2e éd., 2006, n. 1914, 2053 s.; ARTHUR MEIER-HAYOZ/PETER FORSTMOSER, *Droit suisse des sociétés*, avec mise à jour 2015, 2015, n. 84). La liquidation d'une association se déroule comme dans la société coopérative et, partant, d'après les règles relatives à la société anonyme, car le droit coopératif renvoie à celle-ci (art. 739 ss du Code des obligations du 30 mars 1911 [CO, RS 220], combiné avec l'art. 58 du Code civil suisse du 10 décembre 1907 [CC, RS 210] et l'art. 913 al. 1 CO; MEIER-HAYOZ/FORSTMOSER, *op. cit.*, n. 83).

Le Tribunal a dès lors sollicité des clarifications quant à la recevabilité du recours de la recourante 1, puisque cette question s'examine d'office. Me Mock soutient que la recourante 1 "n'existait plus" lors de la notification des décisions (voir réplique du 6 août 2015 p. 2). Au surplus, aucun liquidateur n'aurait été désigné après la dissolution de la recourante 1 (courrier de Me Mock non daté mais expédié le 3 septembre 2014). Me Mock a indiqué que la recourante 1, dont la "réclamation" a été rejetée, se devait de réagir aux côtés de la recourante 2, en tant que la première figure sur la page de garde de la décision A.

Les explications fournies demeurent ambiguës, puisque l'existence de la recourante 1 semble aussi bien admise que contestée. Cela dit, la question de la recevabilité du recours de la recourante 1 peut rester ouverte, les recours devant de toute manière être rejetés.

1.3.2 Ce qui vient d'être exposé vaut également pour le recours dirigé contre la décision B (procédure A-3144/2015).

1.4 Il convient donc d'entrer en matière sur les recours des recourantes dans les causes A-3141/2015, respectivement A-3144/2015.

2.

Les recourantes peuvent 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) ainsi que l'inopportunité (art. 49 let. c PA). Le Tribunal administratif fédéral dispose d'un plein pouvoir de cognition (cf. art. 49 PA). Il constate les faits et applique le droit d'office (art. 62 al. 4 PA). Néanmoins, il se limite en principe

aux griefs invoqués et n'examine les autres points que dans la mesure où les arguments des parties ou le dossier l'y incitent (ATF 122 V 157 consid. 1a, 121 V 204 consid. 6c).

3.

3.1 Quant à la jonction des causes, le Tribunal relève ce qui suit. D'après l'art. 24 de la loi fédérale du 4 décembre 1947 de procédure civile fédérale (PCF, RS 273) en relation avec l'art. 4 PA, il y a lieu de réunir en une seule procédure des recours 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 ou des questions de droit similaires (ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, 2e éd., 2013, ch. 3.17). Une telle solution répond en effet à un souci d'économie de procédure, correspond à l'intérêt de toutes les parties (ATF 131 V 224 consid. 1, 128 V 126 consid. 1; arrêts du TAF A-3945/2013 du 2 avril 2014 consid. 1.4.1, A-1275/2011, A-1304/2011 du 20 septembre 2012 consid. 1) et permet d'éviter que des décisions contradictoires ou incohérentes ne soient rendues (arrêt du TAF A-5090/2014, A-5135/2014 du 16 avril 2015 consid. 2).

3.2 Dans la présente affaire, les périodes fiscales sont certes distinctes et conduisent à l'application de l'aLTVA à l'égard de la décision A, et de la LTVA pour ce qui est de la décision B. Cela dit, dans le cas ici soumis au Tribunal, les questions de fait et de droit litigieuses sont identiques: sont contestées en effet les prétentions soulevées par l'AFC à l'encontre de la recourante 2, qui se dit indépendante de la recourante 1, initialement contrôlée fiscalement par l'AFC. D'ailleurs, les recours dans chacune des causes à A-3141/2015, respectivement A-3144/2015, dont le Tribunal connaît ici, sont identiques.

3.3 Les deux affaires doivent donc être jointes sous le numéro de procédure A-3141/2015.

4.

4.1 Il convient d'abord d'apporter quelques précisions quant à l'objet du litige (à ce propos, voir arrêt du TAF A-4363/2014 du 4 août 2016 consid. 3.1 et les références citées). Premièrement, toute question relative à la responsabilité de la recourante 1 ou de ses organes pour toute créance, notamment au titre de la responsabilité solidaire (voir art. 32 aLTVA et art. 15 LTVA) hypothétique, sort de l'objet de la contestation et ne peut faire l'objet du litige ici, puisque l'AFC, dans ses décisions, ne fait que réclamer des créances fiscales à la recourante 2 (let. L ci-dessus), à l'exclusion

d'autres personnes. Seule la relation entre l'AFC en tant que créancière, respectivement représentante de la Confédération, et la recourante 2 fait ainsi l'objet de l'examen qui suit.

4.2 Ensuite, la conclusion n. 1, contenue dans les recours, tendant à ce que le Tribunal constate la dissolution de la recourante 1, de sorte qu'elle ne serait plus redevable de dettes fiscales en faveur de l'AFC (let. M.a s. ci-dessus), sort pareillement de l'objet de la contestation. Il en va de même de la conclusion n. 3, qui vise à obtenir une constatation de l'absence de relation entre la recourante 1 et la recourante 2. Cette relation ne sera examinée que dans la mesure utile à la motivation du présent arrêt, mais ne saurait faire partie de son dispositif.

4.3 Partant, les conclusions n.1 et n. 3 des recours sont irrecevables.

5.

5.1 Le 1^{er} janvier 2010, la LTVA et l'ordonnance du 27 novembre 2009 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (OTVA, RS 641.201) sont entrées en vigueur (art. 116 al. 2 LTVA, art. 167 al. 1 OTVA). 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. La prescription est toujours régie par les art. 49 et 50 de l'ancien droit (art. 112 al. 1 LTVA). Dans la mesure où l'état de fait de la décision A concerne la période du 1^{er} janvier 2007 au 31 décembre 2009, la présente cause tombe ainsi matériellement dans le champ de l'aLTVA et de son ordonnance du 29 mars 2000 (aOLTVA, RO 2000 1347 et les modifications ultérieures). Quant aux faits relatifs à la décision B (période du 1^{er} janvier 2010 au 31 décembre 2011), il convient d'y appliquer la LTVA et l'OTVA.

Les règles – avant tout jurisprudentielles – régissant l'évasion fiscale s'appliquent aussi bien dans le contexte de l'aLTVA que de la TVA (arrêt du TF 2C_632/2007 du 7 avril 2008 consid. 4.2; arrêts du TAF A-3251/2014 du 19 mai 2015 consid. 2 et 11.4, A-1570/2006 du 13 septembre 2008 consid. 3.3).

5.2 Sur le plan de la procédure, le nouveau droit s'applique à toutes les causes pendantes à l'entrée en vigueur de la LTVA (art. 113 al. 3 LTVA;

arrêt du TAF A-5745/2015 du 13 juin 2016 consid. 2.1; concernant l'interprétation restrictive de cette disposition, voir arrêts du TAF A-4136/2009 du 18 mars 2011 consid. 1.2, A-3190/2008 du 15 juillet 2010 consid. 1.2.2).

6.

6.1 Conformément à l'art. 21 al. 1 aLTVA, est assujetti à l'impôt quiconque, même sans but lucratif, exerce de manière indépendante une activité commerciale ou professionnelle, en vue de réaliser des recettes, à condition que les livraisons de biens, les prestations de services et les prestations à soi-même qu'il a effectuées sur le territoire suisse dépassent annuellement Fr. 75'000.- (ATAF 2008/63 consid. 3.1, arrêt du TAF A-4450/2010 du 8 septembre 2011 consid. 3.2). L'art. 10 al. 1 LTVA correspond matériellement en grande partie à l'art. 21 al. 1 aLTVA (ATF 141 II 199 consid. 4.2). La jurisprudence relative au terme d'activité indépendante basé sur l'art. 21 al. 1 aLTVA reste au demeurant valable sous le nouveau droit (arrêts du TAF A-777/2013 du 30 juillet 2014 consid. 2.1 confirmé par arrêt du TF 2C_850/2014 du 10 juin 2016 [destiné à la publication], A-849/2012 du 27 septembre 2012 consid. 3.1). Conformément à l'art. 10 al. 1 LTVA, est assujetti à l'impôt quiconque exploite une entreprise, même sans but lucratif et quels que soient sa forme juridique et le but poursuivi, s'il n'est pas libéré de l'impôt selon le second alinéa de cette disposition. Est réputé exploiter une entreprise quiconque remplit les conditions suivantes: il exerce soit à titre indépendant une activité professionnelle ou commerciale en vue de réaliser, à partir de prestations, des recettes ayant un caractère de permanence (art. 10 al. 1 let. a LTVA) ou il agit en son propre nom vis-à-vis de tiers (art. 10 al. 1 let. b LTVA) (arrêt du TAF A-7032/2013 du 20 février 2015 consid. 5.1). L'assujettissement repose donc sur l'activité économique, commerciale ou professionnelle et non sur la forme juridique de l'entreprise (arrêt A-7029/2013 du 20 février 2015 consid. 5.1).

6.2 La Confédération perçoit notamment, au titre de la TVA, un impôt sur les prestations que les assujettis fournissent à titre onéreux sur le territoire suisse (impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse; art. 1 al. 2 let. a LTVA). Il y a opération TVA lorsqu'il y a échange d'une prestation et d'une contre-prestation, entre lesquelles doit exister un rapport économique étroit, entre un prestataire et un bénéficiaire (ATF 138 II 239 consid. 3.2, 132 II 353 consid. 4.1; arrêt du TAF A-704/2012 du 27 novembre 2013 consid. 4.1; PASCAL MOLLARD/XAVIER OBERSON/ANNE TISSOT BENEDETTO, *Traité TVA*, 2009, p. 214 n. 166 à 168; ALOIS CAMENZIND/NIKLAUS HONAUER/KLAUS A. VALLENDER/MARCEL R. JUNG/SIMEON L. PROBST, *Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz*, 3e éd., 2012, p. 263 ss n. 639 ss). Cette

définition de la notion d'opération valait également sous l'aLTVA (arrêt du TAF A-3157/2011 du 2 décembre 2013 consid. 2).

7.

7.1 Quiconque reprend une entreprise succède au précédent titulaire dans ses droits et obligations (art. 16 al. 2 LTVA). Autrement dit, pour qu'une succession ait lieu, il faut à tout le moins que l'entreprise soit transférée par son propriétaire à un nouveau détenteur (arrêts du TF 2A.351/2004 du 1^{er} décembre 2004 consid. 2.2, 2A.349/2004 du 1^{er} décembre 2004 consid. 2.2; arrêt du TAF A-3640/2016 du 29 août 2016 consid. 5.1). Cet alinéa correspond à la première phrase de l'art. 30 al. 2 aLTVA (voir arrêt du TAF A-6665/2011 du 20 novembre 2012 consid. 1.3) et a été adapté conformément à la loi fédérale du 3 octobre 2003 sur la fusion, la scission, la transformation et le transfert de patrimoine (LFus, RS 221.301). Le reste de ladite disposition relative à l'obligation de l'ancien débiteur a été supprimé.

7.2 Selon le message du Conseil fédéral, il faut examiner au cas par cas s'il y a transfert d'une entreprise au sens de l'art. 16 al. 2 LTVA. Pour qu'un tel transfert soit reconnu, il n'est en particulier pas nécessaire, selon la LFus, de reprendre l'ensemble des actifs et des passifs ou des éléments de l'actif constituant une entité organique. Une fusion au sens des art. 3 ss LFus est admise dans tous les cas comme la reprise d'une entreprise. Par contre, les transformations au sens de la LFus ne sont pas considérées comme des reprises d'entreprise, car dans ce cas, aucun transfert de droits n'a lieu. Le genre de reprise ne joue pas de rôle; elle peut avoir lieu par voie de succession à titre particulier (par exemple la transformation d'une raison individuelle en société de capitaux selon le CO) ou par voie de fusion, scission ou transfert de patrimoine selon la LFus (message sur la simplification de la TVA du 25 juin 2008, FF 2008 6277, 6347). La succession fiscale implique que l'ancienne personne qui détenait l'entreprise disparaisse (*wegfällt*) en tant qu'assujetti, puisque si elle existait toujours, l'AFC pourrait faire valoir la créance fiscale à son encontre, sans avoir à recourir à l'institution de la succession fiscale. La disparition de l'assujetti peut par exemple être retenue en cas de fusion, ou après un transfert, qui a pour conséquence que la personne n'exploite plus d'entreprise. Dans ces cas, le transfert implique que la personne perd la qualité d'assujetti et est radiée du registre des assujettis à la TVA (CLAUDIO FISCHER, in Zweifel/Beusch/Glauser/Robinson [éd.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht: Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer/Loi fédérale régissant la taxe sur la valeur ajoutée, 2015, n. 13 ad art. 16).

8.

8.1 Aux termes de l'art. 60 aLTVA, 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 à une estimation dans les limites de son pouvoir d'appréciation (arrêts du TF 2C_206/2012 du 6 septembre 2012 consid. 2.3, 2C_59/2011 du 1^{er} juin 2011 consid. 3.2; arrêts du TAF A-3640/2015 du 29 août 2016 consid. 4, A-351/2014 du 10 juillet 2014 consid. 4.3.1, A-4480/2012 du 12 février 2014 consid. 4.1). 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 (JÜRIG STEIGER, in Zweifel/Beusch/Glauser/Robinson [éd.], op. cit., n. 7 ss ad art. 79 LTVA; PASCAL MOLLARD, TVA et taxation par estimation, in Archives de droit fiscal suisse 69/2000-2001 p. 511, 545).

Le nouveau droit n'a rien changé à cet égard (voir l'art. 79 al. 1 LTVA; arrêts du TF 2C_595/2016 et 2C_596/2016 du 11 janvier 2017 consid. 3.2.2, 2C_1077/2012 et 2C_1078/2012 du 24 mai 2014 consid. 2.2; arrêt du TAF A-351/2014 du 10 juillet 2014 consid. 4.3.2, A-6188/2012 du 3 septembre 2013 consid. 2.8; STEIGER, op. cit., n. 1 ss ad art. 79 LTVA).

8.2 Lorsqu'elle procède par voie d'évaluation, l'autorité de taxation doit choisir la méthode d'estimation qui lui permet le plus possible de tenir compte des conditions particulières prévalant dans l'entreprise en cause et aboutir à un résultat s'approchant le plus possible de la réalité (arrêts du TF 2C_1077/2012 et 2C_1078/2012 du 24 mai 2014 consid. 2.3, 2C_82/2014 du 6 juin 2014 consid. 3.1; arrêts du TAF A-351/2014 du 10 juillet 2014 consid. 4.3.4, A-4480/2012 du 12 février 2014 consid. 4.3.1). 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; arrêts du TAF A-351/2014 du 10 juillet 2014 consid. 4.3.4, A-4480/2012 du 12 février 2014 consid. 4.3.1).

Parmi les méthodes d'estimation dites reconstructives, la méthode par extrapolation ("Umlage") consiste à établir le chiffre d'affaires pour un court laps de temps par une autre voie de reconstruction (voire par une application des chiffres d'expérience) et à en appliquer le résultat obtenu à une période plus longue, voire à toute une période contrôlée (arrêt du TF 2C_657/2012 du 9 octobre 2012 consid. 3.1; arrêt du TAF A-3640/2016 du

29 août 2016 consid. 4.4, 5.2.2). Cette méthode est admissible pour autant que les défauts constatés et les circonstances déterminantes prévalant pour la courte période contrôlée se retrouvent également au cours des périodes sujettes à extrapolation, de sorte que le résultat obtenu apparaît vraiment représentatif (arrêts du TAF A-175/2014 du 9 décembre 2014 consid. 4.4.4, A-7647/2010 du 7 février 2012 consid. 5.2.2, A-4309/2008 du 30 avril 2010 consid. 7.2.4).

8.3 Dans la procédure de recours, l'assujéti 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 tel. La procédure en trois étapes détaillée ci-dessous vaut aussi bien pour l'aLTVA que pour la LTVA (arrêt du TAF A-1662/2014, A-1672/2014 du 28 juillet 2015 [confirmé par arrêt du TF 2C_797/2015 du 2 septembre 2016] consid. 2.2 et 5).

8.3.1 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 (ATAF 2009/60 consid. 2.9.2; arrêts du TAF A-351/2014 du 10 juillet 2014 consid. 4.3.6, A-4480/2012 du 12 février 2014 consid. 4.4.2; MOLLARD/OBERSON/TISSOT BENEDETTO, op. cit., p. 881 s. n. 277 s.).

8.3.2

8.3.2.1 Dans un deuxième temps, il sied de se demander si l'AFC a procédé correctement à l'estimation, ce que le Tribunal contrôle d'office, notamment sous l'angle de la motivation suffisante (arrêts du TAF A-6198/2012 du 3 septembre 2013 consid. 2.10.3, 3 et 5.2, A-4876/2012 du 11 mars 2013 consid. 2.2.1 s., 2.7.5, 3.2.2.3 in fine et 2.8, A-2601/2012 du 3 janvier 2013 consid. 3.3, A-1560/2007 du 20 octobre 2009 consid. 4.5.1 s.).

8.3.2.2 En particulier, le Tribunal examine l'estimation sous l'angle du choix des méthodes par l'AFC et sur le point de savoir s'il a été tenu compte des particularités de l'entreprise (arrêt du TAF A-1662/2014, A-1672/2014 du 28 juillet 2015 [confirmé par arrêt du TF 2C_797/2015 du 2 septembre 2016] consid. 4.3.4 in initio et consid. 5.2.2.1). Le Tribunal examine aussi la question de savoir si les périodes fiscales prises à titre de référence sont transposables aux périodes intéressées dans l'affaire sous examen, ce qui est admissible dans la mesure où les secondes ont les mêmes caractéristiques que les premières (arrêts du TAF A-5279/2011 du 1^{er} mars 2013 consid. 2.4.3 et 3.3.5, A-2998/2009 du 11 novembre 2010 consid. 2.7.3, A-

1379/2007, A-1700/2007 du 18 mars 2010 consid. 5.2.1 et 6.2; voir aussi arrêt du TF 2C_309/2009, 2C_310/2009 du 1^{er} février 2010 consid. 2.2 et 2.4). En outre, les chiffres d'expérience sont établis sur une base statistique au moyen de relevés effectués auprès d'entreprises dont la comptabilité est tenue de manière fiable. Ces chiffres permettent de savoir ce qui, dans une branche économique donnée, constitue la norme générale en matière de revenus. Or, ils ne remplissent cette fonction que dans la mesure où ils reposent sur des bases solides. Ils doivent ainsi résulter d'un large échantillon qui doit être représentatif, homogène et actuel, ce qui est contrôlé là encore par le Tribunal (arrêts du TAF A-351/2014 du 10 juillet 2014 consid. 4.3.5 in fine, A-1331/2013 du 2 octobre 2014 consid. 5.3.6). Enfin, le Tribunal vérifie que l'AFC a bien distingué la moyenne de la médiane (arrêts du TAF A-589/2014 du 27 août 2014 consid. 2.9.3 s., A-351/2014 du 10 juillet 2014 consid. 5.2.1).

8.3.2.3 En conséquence, il revient au Tribunal de céans la tâche d'exercer un certain contrôle d'office (arrêt du TAF A-1331/2013 du 2 octobre 2014 consid. 5.3.7 et 6.2). Certes, le fardeau de la preuve appartient à l'AFC, et le Tribunal administratif fédéral – lors même que sa cognition n'est pas restreinte par la loi – fait preuve de retenue lors de son analyse de l'exactitude de l'estimation, ne remplaçant l'appréciation de l'autorité inférieure par la sienne qu'en présence d'erreurs manifestes (arrêts du TAF A-351/2014 du 10 juillet 2014 consid. 4.3.6, A-4480/2012 du 12 février 2014 consid. 4.4.2; STEIGER, op. cit., n. 37 ad art. 79 LTVA). Le Tribunal de céans ne procède pas moins à une forme de contrôle, ce sous l'angle évoqué de l'examen de la motivation fournie par l'AFC (consid. 8.3.2.1 ci-dessus).

8.3.2.4 Il est à relever que le Tribunal fédéral adopte en substance la même approche, puisqu'il considère la question de la méthode d'estimation comme une question de droit, dont il connaît avec libre pouvoir d'examen (arrêts du TF 2C_311/2016 du 23 mai 2016 consid. 2.2.3, 2C_576/2015 du 29 février 2016 consid. 3.5).

8.3.3 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 (consid. 8.3.2 ci-dessus) effectuée par l'administration, le Tribunal administratif fédéral faisant preuve de retenue lors de son examen (arrêt du TF 2C_429/2009 du 9 novembre 2009 consid. 3; arrêt du TAF A-451/2014 du 10 juillet 2014 consid. 4.3.6; STEIGER, op. cit., n. 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. Celles-ci ne sont d'ailleurs que le résultat d'une situation incorrecte juridiquement 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; arrêts du TAF A-351/2014 du 10 juillet 2014 consid. 4.3.6, A-4480/2012 du 12 février 2014 consid. 4.4.2, A-7752/2009 du 15 mars 2012 consid. 3.3). L'assujetti doit ainsi supporter l'incertitude qui résulte nécessairement d'une estimation, vu qu'il a lui-même violé son devoir d'auto-taxation (arrêt du TF 2C_309/2009, 2C_310/2009 du 1^{er} février 2010 consid. 2.2). Ce n'est qu'au moment où l'assujetti prouve que l'instance précédente a commis de très importantes erreurs d'appréciation lors de l'estimation que le Tribunal de céans remplace l'appréciation de l'instance précédente par la sienne (arrêts du TAF A-351/2014 du 10 juillet 2014 consid. 4.3.6, A-4480/2012 du 12 février 2014 consid. 4.4.2, A-7752/2009 du 15 mars 2012 consid. 3.3).

9.

Quant à la question de la prescription relative aux créances fiscales, selon l'ancien droit, la créance fiscale se prescrit par cinq ans à compter de la fin de l'année civile pendant laquelle elle a pris naissance (art. 49 al. 1 aLTVA). Elle est interrompue par tout acte tendant à son recouvrement et par toute rectification venant des autorités compétentes (art. 49 al. 2 aLTVA; arrêts du TAF A-666/2012 du 28 octobre 2013 consid. 3.8.1, A-3044/2009 du 21 décembre 2011 consid. 2.1, A-1427/2006 du 23 novembre 2007 consid. 2.6), ce qui inclut des décisions de l'AFC (MOLLARD/OBERSON/TISSOT BENEDETTO, op. cit., p. 234 n. 656). Selon le nouveau droit, le droit de taxation se prescrit par cinq ans à compter de la fin de la période fiscale pendant laquelle la créance est née (art. 42 al. 1 LTVA).

10.

10.1 Le principe général de l'interdiction de l'abus de droit prévoit que l'invocation abusive d'un droit ne mérite pas d'être protégée (arrêt du TF 2C_146/2010 du 15 août 2012 consid. 4.1.4; arrêts du TAF A-5059/2014 du 26 février 2015 consid. 3.1, confirmé par arrêt du TF 2C_321/2015 du 22 décembre 2015, A-3157/2011 du 2 décembre 2013 consid. 5.5.2).

L'autorité fiscale peut s'écarter d'une appréciation juridique pour se fonder sur la réalité économique en cas d'évasion fiscale – cette notion étant conçue comme l'invocation abusive d'une norme – soit lorsque la forme juridique à laquelle le contribuable a recouru apparaît insolite et n'a été choisie

qu'aux fins d'éviter l'impôt (ATF 138 II 239 consid. 4.1, 131 II 627 consid. 5.2; ATAF 2015/36 consid. 2.9.4, arrêt du TAF A-3688/2012 du 8 avril 2013 consid. 2.4).

10.2 Ainsi, selon la jurisprudence, il y a évasion fiscale: a) lorsque la forme juridique choisie par le contribuable apparaît comme insolite, inappropriée ou étrange, en tout cas inadaptée au but économique poursuivi, b) lorsqu'il y a lieu d'admettre que ce choix a été arbitrairement exercé uniquement dans le but d'économiser des impôts qui seraient dus si les rapports de droit étaient aménagés de façon appropriée, c) lorsque le procédé choisi conduirait effectivement à une notable économie d'impôt dans la mesure où il serait accepté par l'autorité fiscale. Si ces trois conditions sont remplies, l'imposition doit être fondée non pas sur la forme choisie par le contribuable, mais sur la situation qui aurait dû être l'expression appropriée au but économique poursuivi par les intéressés (ATF 138 II 239 consid. 4.1, 131 II 627 consid. 5.2, arrêt du TF 2C_632/2007 du 7 avril 2008 consid. 4.1; arrêt du TAF A-3696/2012 du 14 juin 2013 consid. 2.4.1 s. confirmé par arrêt du TF 2C_711/2013 du 7 janvier 2014). Une fiction de fait (*Sachverhaltsfiktion*) est ainsi retenue lorsque les conditions de l'évasion fiscale sont remplies (MICHAEL BEUSCH, in Zweifel/Beusch/Glauser/Robinson [éd.], op. cit., Auslegung n. 31).

Les deux premières conditions citées ne sont pas indépendantes l'une de l'autre mais bien connexes et se recoupent même partiellement, en ce sens que la première question qui se pose est de déterminer si la forme juridique apparaît abusive (DIETER METZGER, *Kurzkommentar zum Mehrwertsteuergesetz*, 2000, ch. 248 s.). A cet égard, le caractère abusif se concrétise notamment par le fait qu'un assujetti invoque une disposition légale pour régler une situation ou un état de fait que le législateur n'a absolument pas entendu appréhender dans la norme en question (arrêt du TF 2C_146/2010 du 15 août 2012 consid. 4.1.4), respectivement pour obtenir des avantages fiscaux contraires aux buts couverts par la disposition légale invoquée (arrêt du TF 2C_146/2010 du 15 août 2012 consid. 4.1.5). L'élément objectif – à savoir le caractère totalement inadapté du procédé au but économique poursuivi – a valeur d'indice pour attester d'une éventuelle intention de procéder à une évasion fiscale. L'élément subjectif a toutefois également son importance, à mesure que l'assujetti peut rendre vraisemblables des circonstances particulières, qui l'ont déterminé à choisir cette forme plutôt qu'une autre, sans avoir eu pour autant la volonté d'éviter l'impôt (arrêt du TAF A-3157/2011 du 2 décembre 2013 consid. 4.1). Concernant en outre l'élément effectif, touchant aux effets de la construction abusive, savoir si le comportement adopté a effectivement mené à

une économie d'impôt notable, ceci doit être tranché sur la base de la reprise d'impôt litigieuse correspondante de l'AFC (arrêts du TAF A-4695/2010 du 14 janvier 2013 consid. 4.1, A-4674/2010 du 22 décembre 2011 consid. 4.1). L'économie peut résulter du fait que l'impôt n'a pas été prélevé ou que des remboursements ont été effectués à tort, par exemple par le biais de la déduction de l'impôt préalable (arrêts du TF 2C_487/2011 du 13 février 2013 consid. 2.8, 2C_146/2010 du 15 août 2012 consid. 4.1.4, 2C_732/2010 du 28 juin 2012 consid. 5.1).

10.3 Il appartient à l'autorité fiscale d'apporter la preuve d'une évasion fiscale (arrêt du TF 2C_732/2010 consid. 5.4.3).

10.4 La jurisprudence visée dans le présent considérant trouve aussi application dans le domaine de la TVA (ATF 138 II 239 consid. 4.2, arrêt du TF 2C_632/2007 du 7 avril 2008 consid. 4.2; arrêt du TAF A-5059/2014 du 26 février 2015 consid. 3.1, confirmé par arrêt du TF 2C_321/2015 du 22 décembre 2015).

11.

11.1 En l'espèce, il convient d'abord de cerner les créances fiscales eu égard à la taxation par voie d'estimation à laquelle l'AFC a procédé (consid. 11.2) et d'aborder brièvement la question de la prescription (consid. 11.3), puis de déterminer si l'AFC peut rechercher la recourante 2 pour les créances ainsi reconnues en examinant la succession fiscale (consid. 11.4), puis l'évasion fiscale (consid. 11.5).

11.2

11.2.1 L'AFC a procédé à une taxation par estimation pour établir les créances fiscales dues pour les périodes de décompte idoines, étant souligné que la réalisation d'opérations (consid. 6.2 ci-dessus) par la recourante 1 n'est ni critiquée, ni critiquable et que la qualité d'assujetties (consid. 6.1 ci-dessus) des recourantes n'est pas non plus sujette à controverse.

11.2.2 En outre, ni le principe (consid. 8.1 ci-dessus), ni la méthode de la taxation par voie estimation (consid. 8.2 ci-dessus) ne sont contestés, à juste titre. A ce titre, le Tribunal examinera le cas conformément à la procédure en trois étapes rappelée ci-dessus (consid. 8.3).

Quant à la première étape de l'examen (consid. 8.3.1 ci-dessus), le Tribunal relève ce qui suit. Les deux notifications d'estimation du 22 mai 2013 (let. B.f ci-dessus) font en effet état d'une comptabilité lacunaire (par

exemple: absence de livre de caisse, absence de caisse enregistreuse) et imprécise (par exemple: en 2007, des recettes ont été sciemment annulées pour ajuster la caisse; en 2008, aucune recette n'est comptabilisée en fin de semaine; en 2010-2011, les achats ressortant de fiches sont inférieurs aux achats comptabilisés). Or, la taxation par voie d'estimation s'impose à chaque fois que sur la base des documents comptables à disposition, il n'est pas possible d'établir une taxation en bonne et due forme, ce qui est bien le cas ici, étant par ailleurs rappelé que le nouveau droit n'a rien changé à cet égard (consid. 8.1 ci-dessus). La décision A expose le raisonnement suivi par l'AFC quant à l'obligation de tenir une comptabilité en bonne et due forme (art. 58 aLTVA) et à la taxation par voie d'estimation. Ce raisonnement n'est pas critiquable, compte tenu de ce qui précède. La première étape du raisonnement qui s'impose dans l'examen de la taxation par estimation conduit dès lors le Tribunal à confirmer ici sur le principe la taxation par estimation. Même si la décision B n'expose pour sa part rien au titre de la taxation par estimation, il y a lieu de confirmer aussi dans le cadre de ladite décision le principe de la taxation par estimation ayant été conduite par l'AFC.

Au sujet de la deuxième étape, il sied de rappeler que le Tribunal de céans fait preuve de retenue s'agissant de la méthode d'estimation choisie par l'AFC (consid. 8.3.2 ci-dessus), étant rappelé que le Tribunal examine avant tout la motivation de l'AFC (consid. 8.3.2.1 et 8.3.2.3 ci-dessus). Il suffit de relever que la méthode d'estimation dite reconstructive choisie par l'AFC, soit une méthode par extrapolation (consid. 8.2 ci-dessus), ne saurait être remise en cause ici. L'AFC a procédé à une estimation du chiffre d'affaires non comptabilisé sur la base d'une analyse de marges sur les boissons compte tenu des boissons vendues selon des fiches datées du 1^{er} octobre 2010 au 30 mars 2011, ainsi que des factures et ristournes de fournisseurs. Cette approche tient compte des particularités de l'entreprise; ce sont en effet ses chiffres qui sont extrapolés. Un coefficient de majoration a ainsi été appliqué au prix d'achat des différents articles pour établir le chiffre d'affaires. Ladite période a d'ailleurs été choisie d'un commun accord et est représentative de l'activité, de sorte qu'elle est transposable aux périodes fiscales sous examen (2007 à 2011). Puisque les décisions se rapportent à un même contrôle (let. B.d et B.e ci-dessus) et qu'elles n'ont été rendues séparément que pour distinguer l'application du nouveau droit de l'application de l'ancien droit – tous deux reprenant les mêmes règles (consid. 8.3 ci-dessus) – le fait que la décision B ne contienne pas de motivation quant à l'estimation à laquelle il a été procédé ne saurait emporter son annulation. Les recourantes ne se plaignent à ce titre pas d'une moti-

vation déficiente. Quoi qu'il en soit, l'AFC a bien procédé de la même manière pour toutes les périodes sous contrôle, comme cela ressort des annexes à la notification d'estimation n. Y. _____ (pièce 3 du dossier de l'AFC). Dans les circonstances particulières des présentes causes, la motivation contenue dans la décision A peut ainsi être transposée à la décision B, de sorte que cette dernière ne souffre pas d'un défaut de motivation.

Quant à la troisième étape du raisonnement (consid. 8.3.3 ci-dessus), les recourantes ne discutant pas la question de la taxation par estimation, elles n'ont a fortiori pas démontré le caractère manifestement inexact de l'estimation opérée par l'AFC.

Le Tribunal applique il est vrai le droit d'office, principe qui trouve cela dit sa limite dans le devoir de collaboration des parties (consid. 2 ci-dessus). Or, les recourantes se contentent de contester les créances fiscales au travers d'allégations excessivement vagues: "les anciens responsables de [la recourante 1] avaient régulièrement présenté à [l'AFC] des éléments précis en relation avec la perception de la TVA. Malheureusement, [l'AFC] a contesté les éléments recueillis malgré leur sincérité". Ces dires ne sont pas de nature à amender la conclusion qui vient d'être exposée.

En conséquence, le montant des créances fiscales et des reprises d'impôts consécutives, telles que cristallisées dans les décisions attaquées, doit être confirmé.

11.3 La correspondance du 22 mai 2013 relative à la notification d'estimation n. X. _____ (let. B.f ci-dessus) constituant un acte tendant au recouvrement (consid. 9 ci-dessus), toute prescription des créances fiscales réclamées par l'AFC dans la décision A est exclue ici, y compris à l'égard des créances nées en 2007, étant précisé que c'est l'ancien droit qui s'applique (art. 112 al. 1 LTVA). La prescription du droit de taxation, selon le nouveau droit, est au surplus exclue dans le cadre de la décision B.

11.4

11.4.1 La particularité du cas d'espèce tient au fait que l'AFC a initialement – et à juste titre – recherché, pour les créances fiscales identifiées ci-dessus, la recourante 1, qui les a lapidièrement contestées le 24 juin 2013 (let. C ci-dessus). Cela dit, l'AFC a finalement décidé de réclamer les créances à la recourante 2, débitrice, selon l'AFC, des dettes de TVA dues par la recourante 1.

11.4.2 Il convient donc d'examiner si la recourante 2 peut légitimement être recherchée à la place de la recourante 1. A ce titre, les dispositions régissant la succession fiscale (art. 30 al. 2 aLTVA et art. 16 al. 2 LTVA [consid. 7 ci-dessus]) entrent en ligne de compte. Il convient dans ce contexte de souligner toutefois que les recourantes contestent catégoriquement la reprise par la recourante 2 de l'entreprise de la recourante 1, en tout cas pour ce qui est du passif constitué par la dette fiscale. Tout au plus, le 31 mars 2015 (let. K ci-dessus), il a été allégué qu'au moment de la dissolution de la recourante 1, ses quelques biens auraient été "donnés" à la recourante 2, nouvellement créée et "entièrement indépendante" de la recourante 1. Dans les recours, il est de plus soutenu que "[à] part quelques éléments factuels tels que la localisation des deux [recourantes], il n'existe contrairement à l'avis de l'AFC, aucune connexion entre elles". Ainsi, les responsables et animateurs seraient distincts, tout comme les "disc-jockey" et la clientèle.

11.4.3 Le Tribunal constate pourtant que l'adresse des recourantes n'est pas le seul élément qu'elles ont en commun. Le but des recourantes est identique (let. A et B.b ci-dessus). L'en-tête du courrier du 10 mars 2015 (let. I ci-dessus) laisse au demeurant clairement apparaître que la recourante 1 et la recourante 2 se confondent. Selon ledit courrier, la recourante 2 a payé les dettes de la recourante 1 relatives à l'exploitation de la salle. L'AFC allègue au surplus dans sa réponse que les recourantes exploitent le même local et sont joignables sous un numéro de téléphone identique. Les activités des recourantes sont par ailleurs présentées sur un site internet commun. Les recourantes mandatent la même fiduciaire et servent "très certainement" la même clientèle. Le Tribunal relève que ces allégations sont étayées par des pièces au dossier, sans être contestées. Dans les circonstances de la présente affaire, ces faits doivent ainsi être considérés comme établis, à l'exception de l'identité de la clientèle. Il faut à l'égard de cette question retenir qu'il est seulement rendu vraisemblable que la clientèle de la recourante 2 se compose, dans une certaine mesure à tout le moins, de la clientèle servie antérieurement par la recourante 1.

11.4.4 Cela dit, restera ouverte la question de savoir si un transfert d'entreprise peut être retenu en l'occurrence, soit lorsque l'entreprise *apparaît clairement* avoir été reprise dans les faits, au sens de l'art. 30 al. 2 aLTVA, respectivement l'art. 16 al. 2 LTVA, alors que les personnes concernées *contestent* dite reprise. Les règles en matière d'évasion fiscale prennent en effet le relais dans un cas d'abus de droit afin de permettre au Tribunal de retenir une imposition fondée non pas sur la forme choisie par les recourantes, mais sur la situation qui aurait dû être l'expression appropriée au

but économique poursuivi par les intéressées. Il sied ainsi d'examiner la réalisation des conditions de l'évasion fiscale (consid. 11.5.1 ss) avant d'en tirer la conséquence juridique (consid. 11.5.5).

11.5

11.5.1 Quant à l'évasion fiscale, l'AFC souligne que la recourante 2 a repris l'activité de la recourante 1 dans les mêmes conditions que cette dernière, la constitution de la recourante 2 étant ainsi inadaptée au but poursuivi.

11.5.2 Au sujet de la première condition de l'évasion fiscale, si la recourante 2 a expliqué le 10 mars 2015 qu'elle souhaitait promouvoir les mêmes buts que la recourante 1 (let. I), reste obscure la raison pour laquelle la première a été constituée le 18 septembre 2012 (let. B.b), soit exactement cinq jours après l'envoi du courrier de l'AFC à la seconde annonçant un contrôle fiscal (let. B.a). Dans les circonstances de l'affaire, une telle proximité temporelle emporte présomption naturelle d'évasion fiscale, présomption qu'il appartient au contribuable de renverser (voir arrêt du TF 2C_732/2010 du 28 juin 2012 consid. 5.4.3).

Or, les recourantes ne parviennent pas à renverser cette présomption. Le Tribunal estime qu'il est en tout cas étrange et vraisemblablement insolite de constituer la recourante 2 pour exercer un but social identique à celui de la recourante 1, au même endroit, soit dans une salle (let. I ci-dessus) sise sur ***.

Le fait prétendu selon lequel les animateurs et les responsables seraient distincts n'explique pas pourquoi il faudrait constituer une nouvelle entité pour exercer une activité identique dans un lieu donné, ce d'autant plus que des similitudes importantes ont été déjà soulignées (consid. 11.4.3). L'absence de lien entre les recourantes s'avère d'autant plus discutable que le site internet cité par l'AFC indique que "[élément de la raison sociale de la recourante 1]", derrière lequel "se trouve une association à but non lucratif nommée [la recourante 2]", exerce ses activités culturelles depuis 15 ans (www.*** [consulté le 18 janvier 2017]). Ceci n'apparaît pas compatible avec l'allégation selon laquelle la recourante 2 a été constituée en 2012, en l'absence de tout lien avec la recourante 1, qui, elle, a exercé ses activités plusieurs années avant 2012.

Au demeurant, le 3 septembre 2014 (let. H) a été adressé à l'AFC un courrier et son annexe, datée d'avril 2012, comprenant un inventaire détaillé du matériel détenu par la recourante 1, notamment des appareils audio/vidéo. Il a été allégué dans ce courrier de Me Mock – ce qui a été répété le 31

mars 2015 – que le matériel aurait été "donné" à la recourante 2, sans qu'aucun document de cession ne soit établi. Cette allégation de donation suscite les plus expresses réserves lorsque l'on prend connaissance de la valeur totale du matériel détaillé dans l'annexe: Fr. 364'735.59. Il est singulièrement étrange de transmettre par donation du matériel d'une telle valeur à une entité en l'absence de lien entre le donateur (la recourante 1) et le donataire (la recourante 2), ce d'autant plus que la recourante 2 a payé les dettes de la recourante 1 (consid. 11.4.3 ci-dessus), à l'exclusion remarquable des dettes fiscales.

Au surplus, Me Mock a annoncé le 31 mars 2015 à l'AFC qu'il se constituait à la défense des intérêts de la recourante 2 (let. K). Pourtant, bien avant cette date, soit le 3 septembre 2014 à tout le moins, Me Mock avait accès aux documents d'affaires de la recourante 2 (let. H). On ne sait rien des motifs pour lesquels Me Mock, qui représente par ailleurs la recourante 1 depuis le début du litige, disposait des documents de la recourante 2 avant même d'annoncer sa qualité de représentant de cette dernière à l'AFC, avec laquelle il correspond dans cette affaire à tout le moins depuis 2013.

La présente procédure n'est pas le lieu d'établir si la recourante 1 a été régulièrement dissoute, liquidée, avant, par hypothèse, de cesser d'exister. Le Tribunal relève néanmoins que demeure inexpliquée la raison pour laquelle la recourante 1 aurait été dissoute par décision du 20 août 2012, portée à la connaissance de l'AFC de manière informelle presque un an plus tard (let. D ci-dessus). Pourtant, entre août 2012 et juillet 2013, l'AFC a annoncé son contrôle fiscal (let. B.a), procédé audit contrôle (let. B.d, B.e) et notifié des décisions (let. B.f). A aucun moment, la recourante 1 n'a annoncé sa dissolution. Bien au contraire, Me Mock, agissant pour la recourante 1, a exposé que la "situation est susceptible de l'amener à mettre un terme à ses activités". Dans les courriers du 24 juin 2013 (let. C), il n'est ainsi fait aucune mention de la prétendue dissolution survenue en août 2012. Les allégations relatives au processus de dissolution de la recourante 1 sont donc, elles aussi, sujettes à caution.

Partant, on ne saurait retenir que les recourantes ont rendu vraisemblable des circonstances particulières qui justifieraient la constitution de la recourante 2, de sorte que la première condition de l'évasion fiscale est remplie.

11.5.3 La première condition de l'évasion fiscale étant connexe à la deuxième condition (consid. 10.2 ci-dessus), il faut retenir que le choix de constituer la recourante 2 a été mis en œuvre dans le but d'économiser la TVA due par la recourante 1, puisque, objectivement, cette constitution est

invoquée de manière totalement inadaptée au but poursuivi, à savoir la poursuite du but social et des activités de la recourante 1. Par ailleurs, il n'existe subjectivement aucune justification à la manière de procéder mise en place par les recourantes, qui ne tentent pas même de présenter une explication, mais se contentent de répéter qu'elles seraient indépendantes l'une de l'autre. Ainsi, si la recourante 2 n'avait pas été créée, et s'il n'avait pas été allégué que la recourante 1 avait cessé d'exister – c'est-à-dire si les rapports de droit avaient été aménagés de façon appropriée – alors l'AFC pourrait réclamer la TVA à la recourante 1.

11.5.4 La troisième condition de l'évasion fiscale est également remplie. Si l'AFC devait accepter l'édifice mise en place par les recourantes, la recourante 2 ne serait pas débitrice des créances fiscales réclamées, puisqu'elle n'existait pas pendant les périodes fiscales idoines et qu'elle conteste succéder à la recourante 1. En outre, on ne sait si la recourante 1 a à ce jour cessé d'exister, compte tenu des confusions entre les notions de dissolution, de liquidation et de disparition (consid. 1.3.1 ci-dessus) entraînées par les allégations des recourantes. En tout cas, il est prétendu que la recourante 1 ne peut plus être actionnée pour les dettes fiscales en raison du fait qu'elle n'existerait plus. Ainsi, si on devait suivre les recourantes dans leurs constructions juridiques, le procédé consistant à constituer une nouvelle société remplaçant une autre, qui disparaîtrait, conduirait effectivement à une notable économie d'impôt de l'ordre de Fr. 144'489.- (somme totale réclamée dans les décisions, voir let. L ci-dessus).

11.5.5 Les trois conditions de l'évasion fiscale étant remplies, il faut en venir aux conséquences juridiques. L'imposition doit être fondée non pas sur la forme choisie par les recourantes, mais sur la situation qui aurait dû être l'expression appropriée au but économique poursuivi par les intéressés.

Les recourantes soutiennent ainsi de manière abusive – dans un contexte d'allégations au demeurant non étayées et contradictoires – que la recourante 2 serait distincte tant formellement que matériellement de la recourante 1. La recourante 2 ayant été créée uniquement pour permettre à la recourante 1 d'échapper à ses dettes de TVA, l'AFC peut parfaitement réclamer à la recourante 2 la TVA en question.

11.6 Puisque l'AFC réclame uniquement ses créances à la recourante 2, peut rester ouverte la question de savoir si la recourante 1 existe toujours et peut de ce fait être recherchée pour les créances, malgré la décision de dissolution. En outre, il ne saurait être critiqué avec succès, sous l'angle du

droit d'être entendu, que la recourante 1 figure en page de garde des décisions, alors que la recourante 2 est débitrice de dettes fiscales listées dans les dispositifs attaqués, de sorte que les décisions n'auraient pas été notifiées à la personne débitrice correctement. Tel qu'exposé, il convient de retenir dans la présente cause que la création de la recourante 2 ne visait pas d'autre but que d'échapper aux dettes de TVA, de sorte que les actes procéduraux de la recourante 1, comme ses contestations, sont opposables à la recourante 2.

11.7 On relèvera encore que l'intérêt moratoire à compter du 1^{er} janvier 2009 (décision A), respectivement 16 avril 2011 (décision B), réclamé par l'AFC est dû (arrêt du TF 2C_641/2008 du 12 décembre 2008 consid. 5; arrêt du TAF A-7514/2014 du 4 février 2016 consid. 3.5), ce qui n'est pas contesté dans une argumentation subsidiaire.

11.8 En conséquence, les recours sont rejetés dans la mesure de leur recevabilité.

12.

En résumé, l'AFC a annoncé un contrôle fiscal à venir à la recourante 1 le 13 septembre 2012. L'assemblée générale constitutive de la recourante 2 a eu lieu quelques jours plus tard, le 18 septembre 2012, ce qui n'a pas été porté à la connaissance de l'AFC avant 2014, voire 2015. L'AFC a procédé au contrôle annoncé et notifié en mai 2013 deux notifications d'estimation par lesquelles elle a opéré une reprise d'impôt pour des périodes fiscales allant de 2007 à 2011, ce qui a été contesté de manière lapidaire en juin 2013. En juillet 2013, un membre de la recourante 1 a informé l'AFC de ce qu'elle avait été dissoute en août 2012. En septembre 2014, l'avocat des deux recourantes a porté à la connaissance de l'AFC que la procédure d'inscription au registre du commerce de la recourante 2 était en cours. Dans leur recours, sans contester les créances fiscales ni la qualité d'assujettie des recourantes (consid. 11.2), la recourante 1 et la recourante 2 prétendent qu'elles sont indépendantes l'une de l'autre et contestent toute succession fiscale qui serait issue de la reprise par la première de l'entreprise de la seconde (art. 30 al. 2 aLTVA et art. 16 al. 2 LTVA). La succession fiscale semble néanmoins réalisée dans les faits (consid. 11.4.3 s.). Peut toutefois rester ouverte la question de savoir si les règles de la succession fiscale peuvent s'appliquer ici malgré la contestation par les recourantes de la reprise de l'entreprise. En effet, il y a évasion fiscale dans cette affaire (consid. 11.5). En conséquence, l'AFC peut parfaitement réclamer ses créances fiscales à la recourante 2 (consid. 11.5.5). Les recours sont donc rejetés dans la mesure de leur recevabilité.

13.

Les considérants qui précèdent conduisent le Tribunal de céans à rejeter les recours. En conséquence, conformément à l'art. 63 al. 1 PA et aux art. 1 ss du règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral (FITAF, RS 173.320.2), les frais de procédure sont fixés à Fr. 3'300.- dans le dossier A-3141/2015 et à Fr. 3'000.- dans le dossier A-3144/2015. Ils comprennent l'émolument judiciaire et les débours et sont mis à la charge des recourantes, qui succombent. Il convient d'imputer ces montants sur les avances de frais du même montant déjà fournies par les recourantes, soit Fr. 3'300.- dans le dossier A-3141/2015, respectivement Fr. 3'000.- dans le dossier A-3144/2015. Par ailleurs, vu l'issue de la cause, il n'y pas lieu de procéder à l'allocation de dépens (art. 64 al. 1 PA a contrario, art. 7 al. 1 FITAF a contrario, art. 7 al. 3 FITAF).

(Le dispositif de l'arrêt se trouve à la page suivante.)

Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :

1.

L'affaire A-3144/2015 est jointe à l'affaire A-3141/2015.

2.

Dans la mesure de leur recevabilité, les recours sont rejetés.

3.

Les frais de procédure dans le cadre du recours contre la décision A (cause A-3141/2015) sont fixés à Fr. 3'300.- (trois mille trois cents francs). Ils sont mis à la charge des recourantes. Ce montant est entièrement imputé sur l'avance de frais de Fr. 3'300.- (trois mille trois cents francs) effectuée par les recourantes dans le cadre de la cause A-3141/2015.

4.

Les frais de procédure dans le cadre du recours contre la décision B (cause A-3144/2015) sont fixés à Fr. 3'000.- (trois mille francs). Ils sont mis à la charge des recourantes. Ce montant est entièrement imputé sur l'avance de frais de Fr. 3'000.- (trois mille francs) effectuée par les recourantes dans le cadre de la cause A-3144/2015.

5.

Il n'est pas alloué de dépens.

6.

Le présent arrêt est adressé :

- aux recourantes (Acte judiciaire)
- à l'autorité inférieure (n° de réf. *** ; Acte judiciaire)

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

Le président du collège :

Le greffier :

Pascal Mollard

Lysandre Papadopoulos

Indication des voies de droit :

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

Expédition :