



## Arrêt du 20 février 2017

---

Composition

Pascal Mollard (président du collège),  
Daniel Riedo, Jürg Steiger, juges,  
Raphaël Bagnoud, greffier.

---

Parties

**A.** \_\_\_\_\_,  
représentée par Maîtres Clarence Peter, Frédéric Gante  
et Per Prod'hom, PYTHON,  
recourante,

contre

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

---

Objet

TVA; assujettissement d'une société sise à l'étranger, activité entrepreneuriale, prestations sur le territoire suisse; périodes fiscales allant du 1<sup>er</sup> trimestre 2011 au 2<sup>e</sup> trimestre 2013.

**Faits :****A.**

A.\_\_\_\_\_ (ci-après : la société) est une société sise aux Iles Vierges britanniques et dont l'actionnaire et ayant droit économique est B.\_\_\_\_\_. Dès le mois de novembre 2002, elle fut immatriculée en qualité d'assujettie à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA). Le 1<sup>er</sup> octobre 2008, elle communiqua à l'AFC qu'elle avait cessé toute activité et requit sa radiation du registre des assujettis (cf. pièce AFC 2), laquelle fut opérée avec effet au 30 septembre 2008 (cf. pièce AFC 3). Le 10 novembre 2009, la société demanda à être ré-immatriculée. Elle exposa avoir acquis des œuvres d'art destinées principalement à la vente à l'export, mais que des ventes en Suisse soumises à l'impôt ne pouvaient être exclues (cf. pièce AFC 4). Le 18 janvier 2010, l'AFC immatricula la société avec effet au 1<sup>er</sup> octobre 2009 (cf. pièce AFC 5). Par la suite, cette dernière ne déclara aucun chiffre d'affaires et obtint le remboursement de la TVA ayant grevé l'importation de différentes œuvres à hauteur de Fr. 2'404'011.65.

**B.**

Le 26 juin 2013, l'AFC communiqua à la société qu'elle ne remplissait pas les conditions d'assujettissement à la TVA et ne pouvait donc prétendre à la mise en compte de l'impôt à l'importation pour les années 2011 à 2013 (cf. pièce AFC 12 ; cf. ég. pièce AFC 37 [sous let. G *i.f.*]). Le 17 juillet 2013, l'AFC informa la société de sa radiation du registre des assujettis avec effet au 31 mars 2013 (cf. pièce AFC 13). La société contesta cette mesure et requit le maintien de son droit à l'inscription dans le registre TVA de l'AFC par courrier du 30 juillet 2013 (cf. pièce AFC 14).

Suite à divers échanges d'écritures (cf. pièces AFC 18 à 29 ; pièce recourante 10) et à plusieurs réunions, l'AFC prononça par décision du 6 janvier 2015 que la société ne remplissait pas les conditions d'assujettissement à la TVA et, dès lors, que c'était à bon droit qu'elle avait été radiée du registre des assujettis avec effet au 31 mars 2013 et qu'elle avait acquitté le montant de Fr. 2'404'011.65, plus intérêt moratoire (cf. pièce AFC 30). La société contesta cette décision par réclamation du 6 février 2015, concluant à son annulation, au maintien de son inscription dans le registre des contribuables avec effet au 1<sup>er</sup> octobre 2009 et à la déduction de l'impôt préalable relatif aux œuvres importées (cf. pièce recourante 18). A la suite d'une nouvelle réunion et de nouveaux échanges de correspondance (cf. pièce recourante 19 à 21 ; pièce AFC 34), l'AFC rejeta la réclamation du 6 février 2015 par décision du 29 juin 2015 (cf. pièce AFC 37).

**C.**

La société (ci-après : la recourante) a déféré cette décision au Tribunal administratif fédéral par recours du 6 août 2015 (cf. dossier du Tribunal, pièce n° 1), en prenant les conclusions suivantes :

« (...) [la recourante] demande que le Tribunal Administratif Fédéral :

**Principalement :**

- a. (...)
- b. annule la décision de l'Administration fédérale des contributions du 29 juin 2015 et constate que les conditions d'assujettissement de A.\_\_\_\_\_ à la TVA en Suisse ont été et sont toujours remplies depuis [le] 31 mars 2013 et jusqu'à ce jour. Dès lors, c'est à tort que l'Administration fédérale des contributions a procédé à sa radiation avec effet au 31 mars 2013 ;
- c. constate, à titre de conséquence de ce qui précède, que la recourante était assujettie jusqu'au 31 mars 2013, et qu'elle est par conséquent autorisée à déduire la TVA grevant l'importation des œuvres d'art pendant la période du 1<sup>er</sup> octobre 2009 au 31 mars 2013 et que c'est à tort que l'Administration fédérale des contributions [a] annulé la mise en compte de l'impôt à l'importation pour cette période.
- d. Déclare que le montant d'impôt préalable de CHF 9'438'827 doit être remboursé à la recourante pour la période du 1<sup>er</sup> janvier 2010 au 31 mars 2013.
- e. Déclare que le montant des intérêts facturés sur l'impôt préalable de CHF 9'438'827, soit un montant de CHF 519'430.00, réduit à CHF 96'334, doit être annulé.
- f. Déclare qu'un montant d'intérêt rémunérateur doit être alloué à la recourante sur le montant d'impôt préalable de CHF 9'438'827.
- g. Déclare que la recourante aurait dû être maintenue dans le registre des assujettis TVA pour la période dès le 1<sup>er</sup> avril 2013, qu'elle était autorisée à déduire la TVA grevant l'importation des œuvres d'art et que c'est à tort que l'Administration fédérale des contributions [a] annulé la mise en compte de l'impôt à l'importation pour cette période ;
- h. Déclare que le montant d'impôt préalable de CHF 3'000.75 doit être remboursé à la recourante pour la période dès le 1<sup>er</sup> avril 2013 à ce jour, ainsi que pour tout impôt préalable affecté à l'activité entrepreneuriale après cette date.
- i. Déclare qu'il n'y pas lieu de facturer des intérêts moratoires sur l'impôt préalable de CHF 3'000.75.

- j. Déclare qu'un montant d'intérêt rémunérateur doit être alloué à la recourante sur le montant de l'impôt préalable de CHF 3'000.75, ainsi que pour tout impôt préalable payé après la date du 31 mars 2013.
- k. Les frais de la procédure sont mis à la charge de l'Administration fédérale des contributions et une équitable indemnité de procédure est allouée [à la recourante] ;
- l. (...)

**Subsidiairement :**

autorise, par toutes voies de droit utiles, la recourante à apporter la preuve des faits allégués dans la présente écriture et dans la précédente. ».

Par réponse du 1<sup>er</sup> octobre 2015, l'AFC (ci-après : l'autorité inférieure) a conclu au rejet du recours (cf. dossier du Tribunal, pièce 7). Par mémoires des 13 et 26 octobre 2015, la recourante et l'autorité inférieure ont persisté dans leurs conclusions respectives (cf. dossier du Tribunal, pièces 9 et 11). Par courrier du 26 avril 2016, la recourante a produit une correction des décomptes concernant les périodes du 1<sup>er</sup> trimestre 2014 au 4<sup>e</sup> trimestre 2015 à titre de pièce complémentaire (cf. dossier du Tribunal, pièce 13). L'autorité inférieure s'est prononcée sur celle-ci, pièces à l'appui, par courrier du 23 mai 2016 (cf. dossier du Tribunal, pièce 15).

Pour autant que besoin, les autres faits et les arguments des parties seront repris dans les considérants qui suivent.

**Droit :**

**1.**

**1.1** Sous réserve des exceptions – non réalisées en l'espèce – prévues à l'art. 32 de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal administratif fédéral (LTAF, RS 173.32), celui-ci, en vertu de l'art. 31 de cette loi, connaît des recours contre les décisions au sens de l'art. 5 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA, RS 172.021) prises par les autorités mentionnées à l'art. 33 LTAF. En particulier, les décisions sur recours rendues par l'AFC en matière de TVA peuvent être contestées devant le Tribunal administratif fédéral conformément à l'art. 33 let. d LTAF. La procédure est régie par la PA, pour autant que la LTAF n'en dispose pas autrement (cf. art. 37 LTAF).

En l'occurrence, la recourante, qui est directement touchée par la décision attaquée et a participé à la procédure devant l'autorité inférieure, a

manifestement qualifié pour recourir (art. 48 al. 1 PA). La décision attaquée, datée du 29 juin 2015, a été notifiée le lendemain, de sorte que, compte tenu des fêtes (art. 22a al. 1 let. b PA), le mémoire de recours, posté le 6 août 2015, est intervenu dans le délai légal (art. 50 al. 1 PA). Le recours, qui répond en outre aux exigences de forme de la procédure administrative (art. 52 al. 1 PA), est donc recevable et il convient d'entrer en matière, sous réserve du considérant 1.5 ci-dessous.

**1.2** La loi fédérale du 12 juin 2009 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (LTVA, RS 641.20) est entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2010. Le présent litige portant sur des périodes fiscales postérieures au 1<sup>er</sup> janvier 2011, le nouveau droit est seul applicable, tant au fond qu'en ce qui concerne la procédure (cf. art. 112 et 113 LTVA).

### **1.3**

**1.3.1** Le recourant peut invoquer la violation du droit fédéral, y compris l'excès ou l'abus du pouvoir d'appréciation, la constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents ou l'inopportunité (art. 49 PA ; cf. ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, 7<sup>e</sup> éd., Zurich 2016, n. marg. 1146 ss ; ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, 2<sup>e</sup> éd., Bâle 2013, n. marg. 2.149). Le Tribunal administratif fédéral applique le droit d'office, sans être lié par les motifs invoqués (art. 62 al. 4 PA), ni par l'argumentation juridique développée dans la décision attaquée (cf. PIERRE MOOR/ETIENNE POLTIER, *Droit administratif*, vol. II, 3<sup>e</sup> éd., Berne 2011, ch. 2.2.6.5 p. 300 s.).

La procédure est régie par la maxime inquisitoire, ce qui signifie que le Tribunal définit les faits d'office et librement (cf. art. 12 PA, applicable en vertu de l'art. 81 al. 1 LTVA). Cette maxime doit toutefois être relativisée par son corollaire, à savoir le devoir des parties de collaborer à l'établissement des faits (cf. art. 13 PA), en vertu duquel celles-ci doivent notamment indiquer les moyens de preuve disponibles et motiver leur requête (cf. art. 52 PA). En conséquence, l'autorité saisie se limite en principe aux griefs soulevés et n'examine les questions de droit non invoquées que dans la mesure où les arguments des parties ou le dossier l'y incitent (cf. ATF 122 V 11 consid. 1b ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_842/2014 du 17 février 2015 consid. 6.3.2 et 6.3.5 ; ATAF 2014/24 consid. 2.2 ; ALFRED KÖLZ/ISABELLE HÄNER/MARTIN BERTSCHI, *Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes*, Zurich 2013, ch. 1135 s.).

**1.3.2** Dans son mémoire du 6 août 2015 (cf. ch. 1 p. 4), la recourante soutient que l'exposé des faits présentés par l'autorité inférieure serait lacunaire et semble ainsi lui faire grief de n'avoir pas constaté les faits pertinents de manière exacte et complète. A cet égard, il convient d'abord de noter que selon l'art. 61 al. 2 PA, il suffit que la décision de l'autorité inférieure contienne un résumé des faits essentiels. Il n'est donc nullement besoin, comme le relève cette dernière (cf. mémoire de réponse, ch. 1.1 p. 2), de rapporter de manière exhaustive le déroulement des faits, ni de reproduire *in extenso* le contenu des différentes pièces. Dès lors, on ne saurait lui reprocher d'avoir exposé de façon aussi succincte que possible les faits de la cause. Au vu du dossier complet sur la base duquel l'autorité inférieure s'est prononcée, la décision entreprise n'apparaît en outre pas reposer sur un état de fait erroné ou incomplet. Au demeurant, le tribunal de céans, qui revoit les faits d'office et librement (cf. consid. 1.3.1 ci-avant), aura tout loisir, le cas échéant, de corriger et/ou de compléter l'état de faits sur la base du dossier.

Par ailleurs, dans la mesure où la recourante critique non pas l'établissement des faits par l'autorité précédente, mais reproche à celle-ci de ne pas avoir fondé sa décision sur certains éléments ressortant du dossier, elle s'en prend à l'appréciation juridique des éléments en possession de cette autorité et soulève ainsi une question de droit que le tribunal de céans aura la possibilité d'examiner dans le cadre du présent arrêt (cf. consid. 1.3.1 ci-avant).

## **1.4**

**1.4.1** Selon l'art. 81 al. 3 LTVA, le principe de la libre appréciation des preuves est applicable aux litiges en matière de TVA et, ceci, en principe également devant le Tribunal administratif fédéral (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1679/2015 du 24 mai 2016 consid. 2.3 et A-4388/2014 du 26 novembre 2015 consid. 1.6). L'appréciation des preuves est libre en ce sens qu'elle n'obéit pas à des règles de preuve légales prescrivant à quelles conditions l'autorité devrait admettre que la preuve a abouti et quelle valeur probante elle devrait reconnaître aux différents moyens de preuve les uns par rapport aux autres (cf. arrêts du Tribunal fédéral 9C\_55/2016 du 14 juillet 2016 consid. 3.2 et 2C\_1201/2012 du 16 mai 2013 consid. 4.5 ; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1679/2015 précité consid. 2.3 et A-704/2012 du 27 novembre 2013 consid. 3.5.1 ; ERNST BLUMENSTEIN/PETER LOCHER, *System des schweizerischen Steuerrechts*, 7<sup>e</sup> éd., Zurich 2016, p. 502 s.).

**1.4.2** Après une libre appréciation des preuves en sa possession, l'autorité (administrative ou judiciaire) se trouve à un carrefour. Si elle estime que l'état de fait est clair et que sa conviction est acquise, elle peut rendre sa décision. Dans cette hypothèse, elle renoncera à des mesures d'instruction et à des offres de preuve supplémentaires, en procédant si besoin à une appréciation anticipée de celles-ci (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_842/2014 du 17 février 2015 consid. 6.2 et réf. cit. ; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1679/2015 précité consid. 2.4.1). En revanche, lorsque l'autorité de recours reste dans l'incertitude après avoir procédé aux investigations requises, elle applique les règles sur la répartition du fardeau de la preuve. Dans ce cadre et à défaut de disposition spéciale, le juge s'inspire de l'art. 8 du Code civil suisse du 10 décembre 1907 (CC, RS 210), en vertu duquel quiconque doit prouver les faits qu'il allègue pour en déduire un droit (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1129/2016 du 27 juillet 2016 consid. 1.5.2 et A-1679/2015 précité consid. 2.4.1 ; RENÉ RHINOW/HEINRICH KOLLER/CHRISTINA KISS/DANIELA THURNHERR/DENISE BRÜHL-MOSER, *Öffentliches Prozessrecht*, 3<sup>e</sup> éd., Bâle 2014, n. marg. 996 ss ; MOOR/POLTIER, *op. cit.*, p. 299 s. ; THIERRY TANQUEREL, *Manuel de droit administratif*, Genève 2010, n. marg. 1563).

## 1.5

**1.5.1** En procédure administrative contentieuse, l'objet du litige est défini par trois éléments, à savoir l'objet et les conclusions du recours et, accessoirement, les motifs de celui-ci (cf. arrêts du Tribunal fédéral 2C\_612/2007 du 7 avril 2008 consid. 4.1 et 1P.217/2001 du 28 mai 2001 consid. 2a). En outre, le contenu de la décision attaquée, en particulier son dispositif, délimite l'objet du litige. En vertu du principe de l'unité de la procédure, l'autorité de recours ne peut en effet statuer que sur les prétentions ou les rapports juridiques sur lesquels l'autorité inférieure s'est déjà prononcée ou aurait dû le faire (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1679/2015 précité consid. 3.1 et A-4321/2015 du 9 mai 2016 consid. 2.3.1 ; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, *op. cit.*, n. marg. 2.1 ss ; MARKUS MÜLLER, *in* : Auer/Müller/Schindler [édit.], *Kommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren*, Zurich 2008, ch. 5 *ad* art. 44).

**1.5.2** En l'occurrence, la recourante conteste sa radiation du registre des assujettis à la TVA avec effet au 31 mars 2013 et conclut notamment (1) au remboursement, pour les périodes du 1<sup>er</sup> janvier 2010 au 31 mars 2013 et dès le 1<sup>er</sup> avril 2013, des montants d'impôt préalable de Fr. 9'438'827.-- et de Fr. 3'000.75, ainsi qu'au paiement d'un intérêt rémunératoires sur ces montants (cf. let. d, f, h [a.i.] et j [a.i.] des conclusions du recours) ; (2) au

remboursement de tout impôt préalable postérieurement affecté à l'activité entrepreneuriale et au paiement d'un intérêt rémunérateur sur les montants en cause (cf. let. h [*i.f.*] et j [*i.f.*] des conclusions du recours). Dans le cadre de la décision attaquée, l'autorité inférieure s'est effectivement prononcée sur les montants de TVA à l'importation de Fr. 9'438'827.-- et de Fr. 3'000.75 dont la recourante réclame le remboursement à titre d'impôt préalable (cf. en particulier ch. 3 du dispositif de ladite décision). Ceux-ci font dès lors bien partie de l'objet du litige. La décision entreprise ne porte en revanche pas – et ne devait pas porter – sur la TVA en lien avec l'importation ultérieure d'œuvres d'art. Les conclusions de la recourante tendant au remboursement de l'impôt (éventuellement) perçu à ce titre et au paiement d'un intérêt rémunérateur sur les montants en cause sortent donc du cadre de la présente procédure et ne sont pas recevables.

## 2.

**2.1** Selon 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. L'assujettissement ne se rattache ainsi pas à l'entreprise, mais au sujet de droit, l'entrepreneur (cf. Message sur la simplification de la TVA du 25 juin 2008 *in* : Feuille fédérale [FF] 2008 p. 6337 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_1115/2014 du 29 août 2016 consid. 2.3.2). Exploite une entreprise au sens de la LTVA quiconque exerce à titre indépendant une activité professionnelle ou commerciale en vue de réaliser, à partir de prestations, des recettes ayant un caractère de permanence et agit en son propre nom vis-à-vis des tiers (art. 10 al. 1 let. a et b LTVA). La jurisprudence relative à la notion d'activité indépendante basée sur l'art. 21 al. 1 de l'ancienne loi fédérale du 2 septembre 1999 sur la TVA (aLTVA, RO 2000 1300 et les modifications ultérieures) reste valable sous le nouveau droit (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C\_850/2014 du 10 juin 2016 consid. 8.2.1 [non publié aux ATF 142 II 388] ; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-7032/2013 du 20 février 2015 consid. 5.1 ; REGINE SCHLUCKEBIER, *in* : Geiger/Schluckebier [édit.], MWSTG Kommentar, Schweizerisches Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Zürich 2012, n. marg. 40 ss *ad* art. 10).

La composante quantitative formelle (atteinte d'un chiffre d'affaires minimal) – érigée en condition d'assujettissement sous l'ancien droit (cf. not. art. 21 al. 1 aLTVA) – n'a plus qu'un effet libérateur dans le cadre de la nouvelle loi (cf. not. art. 10 al. 2 let. a LTVA ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_788/2015 du 3 juin 2016 consid. 3.1 ; BEAT KÖNIG, *Die unternehmerische Tätigkeit als Voraussetzung des Vorsteuerabzuges*, Bâle 2016, p. 23 ; IVO P. BAUMGARTNER/DIEGO CLAVADETSCHER/MARTIN

KOCHER, Vom alten zum neuen Mehrwertsteuergesetz, 2010, § 3 n. 2). Seul est donc désormais déterminant le fait d'exploiter une entreprise : quiconque exploite une entreprise – pour autant qu'il fournisse ses prestations ou exerce son activité sur le territoire suisse (cf. consid. 4 ci-après) – est assujéti à la TVA (cf. NIKLAUS HONAUER, Die subjektive Steuerpflicht - Massgebliche Verbesserungen und mehr Rechtssicherheit, *in* : L'Expert-comptable suisse [ECS], 2010, p. 252). *A contrario*, il s'ensuit également que les recettes issues d'activités non-entrepreneuriales n'entrent pas dans le champ d'application de l'impôt et ce, également lorsqu'elles sont réalisées en relation avec la consommation d'un bien ou d'un service (cf. arrêts du Tribunal administratif A-3251/2014 du 19 mai 2015 consid. 5.2 et A-5534/2013 du 5 novembre 2014 consid. 2.3.3 ; SCHLUCKEBIER, *op. cit.*, n° 2 *ad art.* 10).

**2.2** L'assujéttissement subjectif résulte ainsi de la simple exploitation d'une entreprise et doit être apprécié – uniquement – à l'aune d'éléments qualitatifs matériels, à savoir : i) l'exercice d'une activité professionnelle ou commerciale, ii) l'intention de réaliser, à partir de prestations, des recettes ayant un caractère de permanence, iii) l'indépendance et iv) le fait d'agir en son propre nom vis-à-vis des tiers. La notion d'entreprise sur laquelle repose l'assujéttissement ne peut être définie de manière exhaustive. L'existence d'une telle activité doit être déterminée de cas en cas, à la lumière de l'ensemble des circonstances concrètes (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C\_814/2013 du 3 mars 2014 consid. 2.3.3). Cela étant, on rappellera qu'au vu du principe de la généralité de l'imposition et du postulat de la neutralité concurrentielle, une interprétation extensive des éléments constitutifs de l'assujéttissement subjectif a sa place (cf. ATF 138 II 251 [traduit *in* : Revue de droit administratif et de droit fiscal {RDAF} 2012 II 364] consid. 2.3.4 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_781/2014 du 19 avril 2015 consid. 4.1 ; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-3251/2014 précité consid. 7 et A-5017/2013 du 15 juillet 2014 consid. 2.7 ; DANIEL RIEDO, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, 1999, p. 115 et 174 s.).

### **3.**

Il s'agit à présent de définir plus avant les différents éléments déterminants pour juger de l'existence d'une entreprise.

#### **3.1**

**3.1.1** L'activité est commerciale ou professionnelle lorsqu'elle intervient vis-à-vis des tiers, qu'elle vise à obtenir des recettes et qu'elle a un

caractère durable (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-3251/2014 précité consid. 6.1 et A-777/2013 du 30 juillet 2014 consid. 2.1.1). La notion d'activité commerciale ou professionnelle englobe tout type d'activité économique – notamment marchande, industrielle, artisanale ou libérale – qui conduit à la fourniture de prestations destinées à alimenter le circuit de production et de distribution précédant la consommation finale d'un bien ou d'un service (cf. CLAUDIO FISCHER, *in* : Zweifel/Beusch/Glauser/Robinson [édit.], Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Bâle 2015 [ci-après cité : MWSTG], n° 12 *ad* art. 10 ; BAUMGARTNER/CLAVADETSCHER/KOCHER, *op. cit.*, § 3 n. 20 s.). Les termes « commerciale » et « professionnelle » n'ont pas une signification différente et la locution « activité professionnelle ou commerciale » peut également s'entendre comme un synonyme d'activité entrepreneuriale (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-3251/2014 précité consid. 6.1 et A-5017/2013 précité consid. 2.6.1 ; KÖNIG, *op. cit.*, p. 22).

**3.1.2** Se référant aux critères développés par la jurisprudence européenne pour distinguer entre activité privée et activité professionnelle, qui peuvent être appliqués par analogie en matière de TVA suisse, le Tribunal fédéral a jugé qu'il n'y avait pas lieu de s'arrêter uniquement au nombre et à l'ampleur des opérations, ni au montant du chiffre d'affaires réalisé. Bien que ces éléments aient une signification certaine dans le cadre de l'examen de l'ensemble des circonstances, il s'agit avant tout de déterminer si le prestataire entreprend des démarches actives et use, dans l'ensemble, de moyens similaires à ceux d'un producteur, d'un commerçant, ou d'un prestataire de services (cf. ATF 138 II 251 consid. 2.5 et réf. cit. ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_814/2013 précité consid. 2.3.3 et 2.4.9). Dans l'ATF 138 II 251, le Tribunal fédéral a ainsi confirmé l'assujettissement d'un associé d'une galerie d'art qui avait vendu une partie de sa collection privée au cours de deux ventes aux enchères organisées par sa propre galerie. Relevant notamment le nombre et l'ampleur des cas de vente, le montant du chiffre d'affaires réalisé et le fait que l'intéressé, en tant qu'expert du domaine, disposait des connaissances, des capacités et de l'expérience professionnelle lui permettant de sélectionner les œuvres à vendre, le Tribunal fédéral a jugé que celui-ci s'était comporté à la manière d'un professionnel et non simplement comme administrateur de sa fortune (cf. ATF 138 II 251 consid. 4.3.3 et 4.4.4).

**3.2** L'activité entrepreneuriale doit en outre être axée sur la réalisation de recettes à partir de prestations. Cette dernière notion est définie à l'art. 3 let. c LTVA comme « le fait d'accorder à un tiers un avantage économique consommable dans l'attente d'une contre-prestation ». Au sens de la loi, la

contre-prestation s'entend de la « valeur patrimoniale que le destinataire, ou un tiers à sa place, remet en contrepartie d'une prestation » (art. 3 let. f LTVA). Dès lors qu'une entreprise fournit ou entend fournir des prestations au sens de la TVA, il convient de retenir l'existence d'une activité entrepreneuriale entraînant assujettissement subjectif à l'impôt. Lorsque des recettes sont réalisées à partir de ces prestations, la qualité d'entreprise doit en principe être admise. Il n'y a en revanche pas d'assujettissement à la TVA lorsque l'activité ne génère ni ne vise à la réalisation de recettes (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-3251/2014 précité consid. 6.2 et A-5017/2013 précité consid. 2.6.2.1). On notera à cet égard que le fait que des recettes soient effectivement réalisées ou non ne joue aucun rôle pour la définition de l'entreprise, la préparation ou la cessation de l'activité économique faisant aussi partie du cycle de vie d'une entreprise. L'activité de l'entrepreneur doit cependant être orientée de façon planifiée sur la réalisation de recettes (cf. Message sur la simplification de la TVA du 25 juin 2008 *in* : FF 2008 p. 6337).

Pour être assujetti, il n'est pas besoin – comme la loi le précise expressément (cf. art. 10 al. 1 LTVA) – de poursuivre un but lucratif, ce qui veut dire qu'il n'est nul besoin de réaliser des bénéfices (cf. ATF 138 II 251 consid. 2.4.3 et 132 II 353 consid. 9.2 ; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-3251/2014 précité consid. 6.2 et A-4450/2010 du 8 septembre 2011 consid. 5.1 ; FISCHER, *op. cit.*, n° 62 *ad art.* 10). Est déterminante l'activité économique, à savoir la recherche de recettes, étant entendu que seule l'intention suffit et qu'il n'est pas nécessaire qu'il s'agisse (objectivement et subjectivement) de la motivation première de l'activité exercée, c'est-à-dire du but final de celle-ci (cf. FISCHER, *op. cit.*, n° 28 *ss ad art.* 10 LTVA ; ALOIS CAMENZIND ET AL., *Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz*, 3<sup>e</sup> éd., Berne/Stuttgart/Vienne 2012, n. marg. 465 ; PASCAL MOLLARD/XAVIER OBERSON/ANNE TISSOT BENEDETTO, *Traité TVA*, Bâle 2009, p. 423 s. ch. 18 *ss* ; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-3251/2014 précité consid. 6.2). Dans la mesure où la TVA a pour but d'imposer la consommation du destinataire de la prestation, les motivations du prestataire doivent en effet demeurer en arrière-plan (cf. ATF 138 II 251 consid. 4.3.3 ; FISCHER, *op. cit.*, n° 29 et 61 *ad art.* 10).

Cela étant, la poursuite d'un but lucratif, de même qu'un haut degré de rentabilité, peuvent constituer des indices forts de l'existence d'une activité professionnelle ou commerciale (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C\_814/2013 précité consid. 2.3.3 et 2.4.9). Inversement, il ne saurait en principe être question d'une telle activité, lorsque celle-ci est financée à titre quasi exclusif par des non contre-prestations, notamment par des prêts et/ou des

apports des actionnaires, et que les recettes n'ont qu'un caractère symbolique ou bagatelle (cf. ATF 141 II 199 consid. 5.6). En effet, il n'est pas usuel qu'un actionnaire finance à perte indéfiniment une société assujettie. Une disproportion évidente entre les financements opérés par l'actionnaire et les recettes réalisées peut ainsi constituer un indice que la société ne poursuit pas (uniquement) des buts commerciaux, mais qu'elle est destinée à satisfaire par exemple un hobby ou certains goûts de luxe de l'actionnaire (consommation privée ; cf. ATF 132 II 353 consid. 10). On observera encore que selon le Tribunal fédéral, le fait de réaliser des recettes dans l'unique but d'obtenir le remboursement d'un excédent d'impôt préalable peut être constitutif d'un abus de droit (cf. ATF 141 II 199 consid. 5.6 ; cf. ég. consid. 7 ci-après).

**3.3** La réalisation de recettes doit par ailleurs avoir un caractère de permanence. Déjà applicable sous l'ancien droit, le critère de la permanence figure désormais expressément à l'art. 10 al. 1 LTVA.

**3.3.1** Dans l'ATF 138 II 251, le Tribunal fédéral a exposé que le caractère de permanence ne constitue pas un critère autonome, mais est inhérent à l'élément constitutif de l'exercice d'une activité professionnelle ou commerciale (cf. consid. 2.4.3 de l'arrêt en question). Selon notre Haute Cour, cela clarifie qu'une activité ayant un caractère de permanence est aussi entrepreneuriale (avec réf. à HEINZ KELLER, *Besondere mehrwertsteuerliche Probleme bei Selbständigerwerbenden*, in : Archives de droits fiscal suisse [Archives] 73 433, p. 444 avec les renvois) et rend manifeste qu'une activité purement occasionnelle – même si elle est appelée à se répéter – ne suffit pas pour être considérée comme ayant un caractère durable (avec réf. not. à MOLLARD/OBERSON/TISSOT BENEDETTO, op. cit., p. 424 ch. 22). N'exerce ainsi pas une activité commerciale la personne qui participe occasionnellement à des vide-greniers (cf. SCHLUCKEBIER, op. cit., n° 25 *ad* art. 10). Le critère de la permanence, qui remplace dans une certaine mesure celui du but lucratif, accentue dans ce sens la notion d'activité entrepreneuriale et fait en fin de compte partie de celle-ci de manière inséparable (cf. ATF 138 II 251 consid. 2.4.3 et réf. cit.).

**3.3.2** La notion de permanence comporte deux éléments : l'un temporel, relatif à la durée de l'activité, et l'autre quantitatif, relatif à l'étendue de l'activité, à son volume (cf. arrêts du Tribunal fédéral A-5534/2013 précité consid. 2.3.7 et A-5017/2013 précité consid. 2.6.2.2 ; BAUMGARTNER/CLAVADETSCHER/KOCHER, op. cit., § 3 n. 26). Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, les indices suivants peuvent parler en faveur du caractère de permanence des recettes, respectivement de l'activité : un engagement

sur plusieurs années, une manière d'agir planifiée, une activité tournée vers la répétition, la réalisation de plusieurs chiffres d'affaires, l'exécution de plusieurs actions du même genre en mettant à profit la même occasion, l'intensité de l'activité déployée, la participation au marché, l'entretien d'une exploitation commerciale, ainsi que la manière d'agir et de se présenter devant les autorités (cf. ATF 138 II 251 consid. 2.4.3 et réf. cit. ; arrêts du Tribunal fédéral 2C\_814/2013 précité consid. 2.3.3 s. et 2A.501/2001 du 27 mai 2002 [traduit *in* : RDAF 2003 II 14] consid. 2.1 ; cf. ég. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-3251/2014 précité consid. 6.3.1 s.). L'examen du caractère de permanence doit toujours être entrepris sur la base d'une appréciation de l'ensemble des circonstances du cas d'espèce (cf. ATF 138 II 251 consid. 2.4.3 *i.f.* ; arrêt du Tribunal fédéral 2A.501/2001 précité consid. 2.1).

**3.4** La question de l'indépendance se pose uniquement dans le cas de personnes physiques (cf. ATF 138 II 251 consid. 2.4.2 ; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-3251/2014 précité consid. 6.4 et A-5534/2013 précité consid. 2.3.9 ; FISCHER, *op. cit.*, n° 20 *ad art.* 10 ; CAMENZIND ET AL., *op. cit.*, n. marg. 464 ; KELLER, *op. cit.*, p. 437) et non lorsque, comme en l'occurrence, il s'agit d'une personne morale. Il ne s'impose donc pas d'examiner plus avant ce critère dans le cadre du présent arrêt.

### 3.5

**3.5.1** L'assujettissement subjectif suppose au surplus d'agir en son propre nom vis-à-vis des tiers. Ce critère constitue une condition autonome de l'assujettissement subjectif, sans lien avec celui de l'indépendance (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-3251/2014 précité consid. 6.5 ; RALF IMSTEPF, *Der mehrwertsteuerliche «Aussenauftritt»* [ci-après cité : «Aussenauftritt»], *in* : Archives 82 451 ss, p. 464). Il découle de la formulation de l'art. 10 al. 1 let. b LTVA, ainsi que de la jurisprudence rendue sous l'ancien droit (cf. not. arrêt du Tribunal fédéral 2A.520/2003 du 29 juin 2004 consid. 4.2), que l'assujettissement implique d'une part d'agir de manière reconnaissable à l'égard des tiers, c'est-à-dire accomplir des démarches actives à l'égard d'autrui (par exemple signer des contrats, établir des factures, passer des commandes, etc.). En d'autres termes, il faut un minimum d'apparence économique. D'autre part, les opérations doivent être effectuées en nom propre (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-3251/2014 précité consid. 6.5 ; MOLLARD/OBERSON/TISSOT BENEDETTO, *op. cit.*, p. 427 ch. 32 ; FISCHER, *op. cit.*, n° 49 *ad art.* 10 ; pour plus de détails, voir IMSTEPF, «Aussenauftritt», p. 458 ss et 464), ce qui signifie que l'entrepreneur doit afficher sa présence sur le marché sous

son propre nom (cf. Message sur la simplification de la TVA du 25 juin 2008 *in* : FF 2008 p. 6337).

Dans l'ATF 138 II 251, le Tribunal fédéral a toutefois relevé que la vente d'œuvres d'art en ayant recours à une maison de ventes aux enchères se caractérise par des exigences élevées en matière de discrétion et de retenue quant à l'apparition vers l'extérieur, de sorte que le critère de l'apparition en son propre nom sur le marché de référence peut ne jamais être rempli et, partant, se révéler inapproprié (cf. consid. 4.3.2).

#### 4.

**4.1** Conformément à l'art. 8 al. 1 de l'ordonnance du 27 novembre 2009 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (OTVA, RS 641.201), seule peut être assujettie une personne qui exploite une entreprise et qui fournit des prestations sur le territoire suisse (let. a), ou dont le siège de l'activité économique ou un établissement stable ou, en l'absence de ceux-ci, le domicile ou le lieu à partir duquel s'exerce l'activité se situe sur le territoire suisse (let. b). Si les conditions indiquées ci-dessus ne sont pas réunies, ce qui est notamment le cas si une entreprise sise à l'étranger ne dispose pas d'un établissement stable en Suisse et ne fournit pas de prestations en Suisse, l'inscription au registre des assujettis n'est pas possible. Si la légalité de l'art. 8 OTVA a été implicitement reconnue par le Tribunal fédéral, pour lequel l'exigence d'un lien minimal avec le territoire suisse permet d'éviter que toute entreprise de par le monde soit susceptible d'être assujettie à la TVA suisse (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C\_1002/2014 du 28 mai 2015 consid. 3.2), on relèvera que la révision partielle à venir prévoit d'inscrire ce lien directement dans la loi (cf. art. 10 al. 1 du projet LTVA *in* : FF 2015 2467, p. 2468 s. ; Message du Conseil fédéral du 25 février 2015 concernant la révision partielle de la loi sur la TVA *in* : FF 2015 2397, p. 2413 ; FISCHER, op. cit., n° 63 ss *ad* art. 10).

#### 4.2

**4.2.1** Selon l'art. 7 al. 1 let. a LTVA, lorsque le transport du bien est à la charge du destinataire de la prestation (*Abhollieferung*), soit que celui-ci doit aller chercher le bien ou mandater un tiers pour effectuer le transport, le lieu de la livraison du bien est celui où il se trouve lors du transfert du pouvoir d'en disposer économiquement, lors de sa remise au destinataire ou lors de sa mise à la disposition d'un tiers à des fins d'usage ou de jouissance (cf. ég. art. 3 let. d LTVA ; FELIX GEIGER, *in* : MWSTG, n°4 *ad* art. 7 ; PATRICK LOOSLI ET AL, *Die Mehrwertsteuer Eine Praxisorientierte Darstellung mit zahlreichen Beispielen*, 10<sup>e</sup> éd., Zürich 2014, p. 23 ; MOLLARD/OBERSON/TISSOT BENEDETTO, op. cit., p. 205 ch. 130 ; arrêt du

Tribunal administratif fédéral A-4388/2014 précité consid. 4.1). Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, l'acquéreur peut disposer économiquement d'un bien lorsqu'il peut soit l'affecter à son propre usage (p. ex. le consommer ou l'utiliser lui-même), soit le remettre dans le circuit économique en son propre nom. Il n'est en revanche pas nécessaire qu'un transfert de propriété intervienne ; il suffit que le pouvoir de disposer économiquement de la marchandise soit transféré, autrement dit que le preneur puisse en disposer comme un propriétaire (cf. arrêts du Tribunal fédéral 2C\_510/2007 du 15 avril 2008 consid. 2.3 et 2A.51/2005 du 19 mai 2006 consid. 3 ; décision de la Commission fédérale de recours en matière de contributions [CRC] 2003-046 du 17 décembre 2004 consid. 3b ; SONJA BOSSART/DIEGO CLAVADETSCHER, *in* : MWSTG, n° 61 ss *ad* art. 3).

**4.2.2** Selon l'art. 425 al. 1 du Code des obligations du 30 mars 1911 (CO, RS 220), le commissionnaire est celui qui se charge d'opérer en son propre nom, mais pour le compte du commettant, la vente ou l'achat de choses mobilières ou de papiers-valeurs, moyennant un droit de commission. La commission est ainsi un cas typique de représentation indirecte, le commissionnaire agissant certes pour le compte du mandant, mais en son propre nom. Contrairement à l'ancienne loi (cf. art. 11 al. 3 aLTVA), la LTVA n'évoque plus, à son art. 20, le contrat de commission ; compte tenu de sa nature, ce contrat tombe cependant nécessairement dans le champ des al. 1 et 3 de cette disposition (cf. PIERRE-MARIE GLAUSER, *in* : MWSTG, n° 42 *ad* art. 20). Du point de vue de la TVA, la livraison de biens par l'intermédiaire d'un commissionnaire engendre donc deux livraisons : la première entre le commettant et le commissionnaire et la seconde entre le commissionnaire et le tiers (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2A.599/2002 du 29 juillet 2003 consid. 2.1 ; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-7032/2013 précité consid. 3.1 et 4.2 et A-4614/2014 du 27 janvier 2015 consid. 2.2.3 ; Message sur la simplification de la TVA du 25 juin 2008 *in* : FF 2008 p. 6351 ; Info TVA n° 04 [Objet de l'impôt], ch. 5.3).

Concernant le lieu de chacune des deux livraisons successives, il doit être déterminé suivant la règle générale de l'art. 7 LTVA (cf. consid. 4.2.1 ci-avant ; GLAUSER, *in* : MWSTG, n° 23 *ad* art. 20). A cet égard, il s'agit de relever que lorsque le bien est remis au commissionnaire, le pouvoir d'en disposer économiquement ne lui est pas (encore) transféré. La remise du bien ne vaut en d'autres termes pas livraison. Bien qu'il s'agisse en soi d'opérations distinctes, les deux livraisons sont en effet réputées réalisées au même moment, soit lorsque le représentant effectue l'opération avec le tiers (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1469/2006 du 7 mai 2008 consid. 4.1.3 et A-1410/2006 17 mars 2008 consid. 6.1.2 ; GLAUSER, *in* :

MWSTG, n° 24 *ad* art. 20). Partant, c'est seulement à cet instant que le pouvoir de disposition économique est transféré du commettant au commissionnaire, de sorte que la première livraison est réputée fournie au même lieu que la seconde, soit au lieu où se trouve le bien lorsque le représentant effectue l'opération avec le tiers.

Le contrat d'agence est pour sa part réglé aux art. 418a ss CO. Selon la définition légale, l'agent est celui qui prend à titre permanent l'engagement de négocier la conclusion d'affaires pour un ou plusieurs mandants ou d'en conclure en leur nom et pour leur compte, sans être lié envers eux par un contrat de travail (art. 418a al. 1 CO). En tant qu'il agit au nom du mandat, l'agent intervient ainsi à titre de représentant direct au sens de l'art. 20 al. 2 LTVA, avec pour conséquence que la prestation fournie pour le compte du mandant doit en principe être attribuée à celui-ci (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-7032/2013 précité consid. 4.3 et A-4614/2014 précité consid. 2.2.1 ; RALF IMSTEPF, Die Zuordnung von Leistungen gemäss Art. 20 des neuen MWSTG [ci-après cité : Zuordnung], *in* : Archives 78 757 ss, p. 775 ; CAMENZIND ET AL., *op. cit.*, n. marg. 983 ; Message sur la simplification de la TVA *in* : FF 2008 p 6351 ; Rapport SPORI du 12 mai 2006, p. 35). En d'autres termes, il y a un unique rapport de prestations entre le mandant et le destinataire et la livraison est réputée fournie au lieu où se trouve le bien lorsque le pouvoir d'en disposer économiquement est transféré à ce dernier (cf. consid. 4.2.1 ci-avant).

## 5.

Conformément au principe de l'auto-taxation qui prévaut en matière de TVA (cf. ATF 140 II 202 consid. 5.4), l'assujetti doit lui-même examiner si les conditions d'assujettissement sont remplies (cf. arrêts du Tribunal fédéral 2C\_123/2010 du 5 mai 2010 consid. 4.2 et 2C\_356/2008 du 21 novembre 2008 consid. 3.2) et, dans l'affirmative, s'annoncer spontanément à l'AFC (art. 66 al. 1 LTVA) en vue de son inscription au registre des contribuables. L'assujettissement subjectif résulte de la seule réalisation des conditions légales et s'opère indépendamment de l'inscription, qui n'a qu'un caractère déclaratif (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-313/2007 du 18 septembre 2009 consid. 3.2 ; décision CRC du 7 août 1997 *in* : Jurisprudence des autorités administratives de la Confédération [JAAC] 62.47 [traduit *in* : RDAF1998 II 39] consid. 3b/cc). S'il apparaît qu'une société a été inscrite à tort, l'AFC doit opérer les corrections nécessaires : la société doit être radiée rétroactivement du registre des assujettis et les éventuels montant d'impôt préalable déduits à tort doivent être restitués (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C\_788/2015 précité consid. 2.3.2 et 4.3 ; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-4674/2010 précité consid. 2.4 et

A-2387/2007 du 29 Juillet 2010 consid. 2.5 ; cf. ég. MOLLARD/OBERSON/ TISSOT BENEDETTO, op. cit., p. 456 ch. 130).

## 6.

Sous réserve des art. 29 et 33 LTVA, l'assujetti peut notamment déduire, dans le cadre de son activité entrepreneuriale, l'impôt sur les importations acquitté ou dû dont la créance est ferme ou dont la créance conditionnelle est échue, ainsi que l'impôt qu'il a déclaré sur ses importations (art. 28 al. 1 let. c LTVA). L'assujettissement subjectif à la TVA est ainsi une condition personnelle du droit à la déduction de l'impôt préalable : il résulte en effet du caractère d'impôt sur la consommation de la TVA que la récupération de l'impôt préalable n'est possible que dans le cadre de l'exercice d'une activité commerciale (cf. KÖNIG, op. cit., p. 11 ss ; BARBARA HENZEN, *in* : MWSTG, n 11 ss *ad* art. 28).

## 7.

**7.1** Selon la jurisprudence, il y a évasion fiscale lorsque (i) la forme juridique choisie par le contribuable apparaît insolite, inappropriée ou étrange, en tous cas totalement inadaptée au but économique poursuivi, (ii) ce choix a été opéré abusivement, dans le seul but d'économiser des impôts qui seraient dus si les rapports de droit avaient été aménagés de façon appropriée et (iii) le procédé conduirait effectivement à une notable économie d'impôt s'il était admis par l'autorité fiscale (cf. ATF 142 II 399 consid. 4.2 et 138 II 239 consid. 4.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_321/2015 du 22 décembre 2015 consid. 5.1 ; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-3141/2015 du 18 janvier 2017 consid. 10.2 et A-3502/2016 du 19 décembre 2016 consid. 2.6.2).

Le Tribunal fédéral a encore récemment confirmé que la notion d'évasion fiscale – conçue comme l'invocation abusive d'une norme (cf. ATF 138 II 239 consid. 4.1 s. et 131 II 562 consid. 3.5) – s'applique également en matière de TVA : l'utilisation abusive d'une norme fiscale ne mérite aucune protection juridique, que la norme en question soit à interpréter selon le droit privé ou d'un point de vue économique (cf. ATF 138 II 239 consid. 4.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_321/2015 précité consid. 4.4 ; dans le même sens, arrêts du Tribunal administratif fédéral A-3141/2015 précité consid. 10.4 et A-3502/2016 précité consid. 2.6.2 ; nuancé : PIERRE-MARIE GLAUSER, *Evasion fiscale et TVA*, *in* : *Evasion fiscale, Une approche théorique et pratique de l'évasion fiscale*, 2010, p. 43 ; critique : BEATRICE BLUM, *Steuerumgehung bei der Mehrwertsteuer – Halten eines Flugzeuges in einer "Briefkastengesellschaft"* *in* : Michael Beusch/ISIS [édit.], *Entwicklungen im Steuerrecht 2009*, Zurich 2009, p. 343 ss).

**7.2** 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 (cf. 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, respectivement pour obtenir des avantages fiscaux contraires aux buts couverts par la disposition légale invoquée (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C\_146/2010 du 15 août 2012 consid. 4.1.4 s.). L'élément objectif – à savoir le caractère insolite de la forme juridique choisie par le contribuable – 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'éluider l'impôt (cf. ATF 142 II 399 consid. 4.2 et 138 II 239 consid. 4.1 ; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-3141/2015 précité consid. 10.2 et A-3157/2011 du 2 décembre 2013 consid. 4.1 ; ERNST BLUMENSTEIN, *Das subjektive Moment der Steuerumgehung*, in : Archives 18 p. 201).

Concernant en outre l'élément effectif, touchant aux effets de la construction abusive, la question de savoir si le comportement adopté a effectivement mené à une économie d'impôt notable doit être tranchée sur la base de la reprise d'impôt litigieuse correspondante de l'AFC. 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 (cf. arrêts du Tribunal fédéral 2C\_487/2011 du 13 février 2013 consid. 2.8 et 2C\_146/2010 précité consid. 4.1.4 ; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-3141/2015 précité consid. 10.2 et A-3157/2011 précité consid. 4.1).

**7.3** L'existence d'une évasion fiscale doit être appréciée à l'aune de l'ensemble des circonstances du cas concret (cf. ATF 138 II 239 consid. 4.1 ; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-3014/2016 du 18 novembre 2016 consid. 3.1 et A-3251/2014 du 19 mai 2015 consid. 9.1) et la preuve en incombe à l'autorité fiscale (cf. ATF 138 II 239 consid. 4.4 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_487/2011 précité consid. 2.8 ; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-3141/2015 précité consid. 10.3 et A-3502/2016 précité consid. 2.6.4). Lorsque les conditions de l'évasion fiscale 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 (cf. ATF 138 II 239 consid. 4.1 et 131 II 627 consid. 5.2 ; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-3141/2015 précité consid. 10.2 et A-3502/2016 précité consid. 2.6.4).

## **8.**

En l'espèce, il s'agit de déterminer si c'est à bon droit que l'autorité inférieure a radié la recourante du registre des assujettis avec effet au 31 mars 2013 et qu'elle a procédé à l'annulation de la mise en compte de l'impôt à l'importation en relation avec des œuvres d'art introduites sur le territoire suisse durant les années 2011 à 2013.

**8.1** Ainsi qu'il a été exposé, l'inscription au registre des assujettis et le droit de déduire la TVA sur les importations découle de la qualité d'assujetti à l'impôt (cf. consid. 5 et 6 ci-avant), laquelle résulte de l'exploitation d'une entreprise et suppose notamment l'exercice à titre indépendant d'une activité professionnelle ou commerciale, en vue de réaliser des recettes ayant un caractère de permanence à partir de prestations (cf. consid. 2 et 3 ci-avant). Concernant en particulier ce dernier point, il ressort du dossier – et cela n'est pas contesté (cf. not. mémoire de recours, p. 32) – qu'entre le moment, en 2009, où la recourante a requis (et obtenu) sa réimmatriculation au registre des assujettis à la TVA et la fin de l'année 2013, période couvrant celle considérée en l'espèce, l'intéressée n'a réalisé aucun chiffre d'affaires provenant de la vente d'œuvres d'art. Dans ces circonstances, il n'apparaît pas, *a priori*, que la composante relative à l'intention de réaliser des recettes à partir de prestations soit en l'occurrence donnée, ni, partant, que l'activité de la recourante puisse être qualifiée de commerciale au sens de la LTVA (cf. consid. 3.2 ci-avant).

**8.2** La recourante a certes procédé à plusieurs ventes au cours de sa première période d'immatriculation (4<sup>e</sup> trimestre 2002 au 3<sup>e</sup> trimestre 2008), puis dès 2014. Le tribunal de céans considère cependant que les recettes y relatives ne sauraient être déterminantes. D'une part, il ne s'agit pas ici d'examiner si c'est à bon droit que la recourante a été assujettie pour la période du 1<sup>er</sup> novembre 2002 au 30 septembre 2008, mais uniquement de déterminer si elle remplit les conditions d'assujettissement et de se prononcer sur son droit au remboursement (ou à la mise en compte) de l'impôt à l'importation pour la période considérée en l'espèce, allant du 1<sup>er</sup> trimestre 2011 au 2<sup>e</sup> trimestre 2013. Dans le cadre de cet examen, on ne saurait d'autre part tenir compte de l'évolution des chiffres d'affaires réalisés par la recourante après le 26 juin 2013, tant il ne peut être exclu que l'intéressée, après avoir été informée par l'autorité inférieure

qu'elle ne remplissait pas les conditions d'assujettissement à la TVA et ne pouvait prétendre à la mise en compte de l'impôt à l'importation, ait aménagé ses relations de manière à influencer sur l'issue du litige. En d'autres termes, sous l'angle de la bonne foi, on ne saurait tenir compte, dans l'analyse, des livraisons réalisées après que la recourante eut appris que son inactivité allait entraîner sa radiation.

A cet égard, la recourante fait valoir que les ventes réalisées au cours de l'année 2014 étaient prévues de longue date, mais qu'il appartient aux seules maisons de vente aux enchères de décider du lieu et du moment de la vente (cf. réplique, p. 2). Cependant, comme le relève l'autorité inférieure (cf. duplique, p. 2), il est peu concevable que le choix de la période de vente échappe totalement à la recourante, dans la mesure où l'initiative de vendre appartient *in fine* à cette dernière. On remarquera en outre que les contrats – produits à l'appui du recours – que la recourante a conclus avec X. \_\_\_\_\_ et Y. \_\_\_\_\_ concernant la mise en vente aux enchères, pour le compte de celle-ci, d'œuvres lui appartenant sont respectivement datés du 24 mars et du 6 mai 2014 (cf. pièces recourantes 18.2 et 18.5), ce qui semble contredire l'affirmation de la recourante. Dans ces circonstances, l'hypothèse selon laquelle les ventes postérieures au 26 juin 2013, qui représentent l'essentiel du chiffre d'affaires réalisé par la recourante, auraient été opérées afin d'influer sur l'issue de la cause apparaît d'autant moins invraisemblable, ce qui conforte le tribunal de céans dans son appréciation de la portée qu'il convient d'attribuer à ces opérations dans le cadre de l'examen de la nature de l'activité en cause.

## **9.**

Mais il y a plus. Quand bien même il conviendrait de tenir compte des ventes réalisées par la recourante lors de sa première période d'immatriculation et dès 2014, l'issue du litige ne s'en trouverait pas pour autant modifiée.

### **9.1**

**9.1.1** Au préalable, on notera qu'il n'est pas aisé d'appréhender de manière complète et précise les ventes et les chiffres d'affaires réalisés par la recourante sur la base des écritures de cette dernière et des éléments de preuve produits. Probablement du fait du mode de vente, le dossier ne contient que très peu – voir pas – de pièces, tels des contrats de vente ou des factures, permettant d'établir de manière sûre et fiable les ventes effectuées, leur nombre, la date à laquelle elles ont été opérées, les chiffres d'affaires réalisés, ainsi que les contreparties impliquées. Il apparaît en outre que les recettes (prétendument) générées par l'activité de la

recourante n'ont pas toutes été enregistrées dans le cas flow sommaire établi par cette dernière pour les années 2008-2014 (cf. pièce recourante 18.6.4.2). Certaines des pièces versées semblent au demeurant présenter quelques incohérences. Il en va notamment ainsi des tableaux retraçant le détail des ventes effectuées par la recourante depuis 2004 (pièces recourante 18.6.4.3 et 18.7.3), qui font état de chiffres différents au poste « Total sales FY 2004 », ainsi qu'au poste « Total sales FY 2007 ».

On relèvera également que les divers documents établis par la recourante concernant les ventes réalisées durant l'année 2014 présentent des différences qui demeurent inexplicables (cf. not. les tableaux [1] « Under BVI : X. \_\_\_\_\_ -Y. \_\_\_\_\_ Sale List A - by Auction Location » *in* : lot de pièces recourante 18.2 [ci-après dénommé : document A] ; [2] « Under BVI : X. \_\_\_\_\_ -Y. \_\_\_\_\_ Sale List A - by Auction Location », pièce recourante 18.6.4.4 [ci-après dénommé : document B] ; [3] « 2014 Ventes aux enchères - A. \_\_\_\_\_ - Minimum garanti », annexe 5 à la pièce AFC n° 39 [ci-après dénommé : document C] =]). Ainsi, le prix minimum garanti (« Minimum Guaranteed ») et le prix d'adjudication (« Hammer Price ») de certaines œuvres diffèrent selon que l'on se réfère au document A, B ou C (cf. not. « \*\*\* », « \*\*\* », « \*\*\* » et « \*\*\* »). Il apparaît en outre que certaines œuvres, notamment « \*\*\* » et « \*\*\* », sont inventoriées comme ayant fait l'objet à la fois d'un contrat de mise en vente aux enchères avec prix garanti (cf. document C) et d'un contrat de mise en vente aux enchères sans prix garanti (cf. document B et le tableau « Under BVI : X. \_\_\_\_\_ -Y. \_\_\_\_\_ Sale List A - by Auction Location » *in* : lot de pièces recourante 18.5 ; cf. ég. ch. 24 du mémoire de recours). Le prix d'adjudication de ces deux œuvres diffère en outre selon que l'on se réfère à l'un ou l'autre des documents susmentionnés (cf. documents B et C)

Par ailleurs, selon le document établi le 9 juin 2015 par X. \_\_\_\_\_ (pièce recourante 22), le prix minimum garanti de l'œuvre « \*\*\* » de V. \_\_\_\_\_ aurait été prépayé le 9 mars 2015 – alors que la recourante soutient que le montant en question aurait déjà été versé en 2014 (cf. ch. 22 du mémoire de recours, p. 13 *i.f.*) – et qu'aucun montant additionnel n'était dû suite à la vente finale réalisée le 3 juin 2015, dès lors que le prix d'adjudication était inférieur au prix garanti (cf. p. 3 dudit document ; cf. ég. ch. 22 du mémoire de recours, p. 13 s.). Ce même document fait toutefois état d'un prix minimum garanti de USD 20'000.-- et d'un prix d'adjudication – supérieur – de USD 20'709.62 (cf. p. 2 du document en question ; cf. ég. document C).

**9.1.2** Cela étant, le tribunal de céans retient ce qui suit sur la base du dossier. Concernant les ventes et recettes réalisées durant la première période d'immatriculation de la recourante, soit du 1<sup>er</sup> novembre 2002 au 30 septembre 2008, il apparaît, sur la base des déclarations des parties qui ne semblent pas contestées (cf. not. décision de l'autorité inférieure du 6 janvier 2015 [pièce AFC 30], p. 7 *i.f.* ; mémoire de recours, ch. 18 p. 11), que l'intéressée a aliéné 3 œuvres en 2004, pour un chiffre d'affaire de USD 1'650'000.--, 9 œuvres en 2005, pour un chiffre d'affaires de USD 816'784.--, 4 œuvres en 2007, pour un chiffre d'affaires de USD 1'060'000.--, et 2 œuvres en 2008, pour un chiffre d'affaires de USD 537'976.--. La recourante a ainsi procédé, durant cette période de 6 années, à la vente de 18 œuvres, soit en moyenne 3 par année, pour un prix total de USD 4'064'760.--.

Entre le 8 février 2008 et le mois de juillet 2014, soit sur une période de plus de 6 années, la recourante n'a vendu aucune œuvre.

Concernant l'année 2014, la recourante allègue avoir aliéné 25 œuvres au cours des trois premiers trimestres. Selon les déclarations fluctuantes de cette dernière, le chiffre d'affaires réalisé sur ces ventes serait compris entre USD 2'067'185.-- et environ USD 4'000'000.-- (cf. mémoire de recours, ch. 18 p. 11, ch. 24 *i.f.* p. 16, ch. 31 p. 23 et p. 32 ; cf. ég. pièce recourante 18.6.4.4). A cet égard, il semble que la recourante décompte tant les ventes effectuées que celles en cours avec prix garanti, voire les œuvres pour lesquelles un accord de vente (sans prix garanti) avec une maison de vente aux enchères aurait été trouvé (cf. not. mémoire de recours, ch. 18 p. 11, ch. 24 *i.f.* p. 16 et pièce recourante 18.6.4.4). Pour les raisons qui seront exposées ci-dessous (cf. consid. 9.2.1.1 et 9.2.1.3 ci-après), le Tribunal administratif fédéral considère cependant que l'on ne saurait tenir compte que des seules œuvres effectivement aliénées en 2014, c'est-à-dire celles ayant trouvé acquéreur dans le cadre d'une vente aux enchères réalisée durant cette année.

Dès lors, sur la base du dossier, l'autorité de céans retient que la recourante a vendu au cours de l'année 2014 environ une douzaine d'œuvres lui appartenant, pour un chiffre d'affaires total – *a priori* – inférieur à celui allégué par la recourante de USD 2'067'185.-- (mémoire de recours, ch. 24 *i.f.* p. 16 ; cf. not pièces recourante 18.2, 18.5, 18.6.4.2, 18.6.4.3, 18.6.4.4, 18.7.6, 18.7.7, 19.14 et 22). Dans la mesure où les parties semblent s'entendre sur ce point, le Tribunal administratif fédéral retient également qu'à fin octobre 2014, l'ensemble des recettes réalisées par la recourante depuis novembre 2002 se montaient à USD 5'774'036.--

(cf. décision entreprise, p. 11 ; décision de l'autorité inférieure du 6 janvier 2015 [pièce AFC 30], p. 8 ; mémoire de recours, ch. 21 p. 12 ; courrier de la recourante du 5 novembre 2014 [pièce recourante 16], p. 2 ; pièce recourante 18.6.4.3]).

Concernant finalement l'année 2015, la recourante allègue avoir réalisé 6 ventes effectives, pour un montant total de GBP 9'347'500.--, soit environ Fr. 13'600'000.-- (mémoire de recours, ch. 31 p. 24). Dans la mesure où le tableau récapitulatif de ces ventes, annexé au mémoire de recours (pièce recourante 27), porte la mention « Sales of Artworks which have not been imported into Switzerland », il semble falloir considérer que les œuvres concernées n'ont pas été importées en Suisse. Dans son courrier du 7 décembre 2015, la recourante indique néanmoins que deux de ces œuvres ont été remises à des tiers au Port franc de Genève, dans le cadre d'un accord de mise en vente aux enchères avec prix garanti, et ont généré un chiffre d'affaire de Fr. 8'293'500.-- (cf. pièce AFC 39, p. 2 et annexe 6). Enfin, il ressort des pièces produites à l'appui du courrier de l'autorité inférieure du 23 mai 2016 (cf. dossier du Tribunal, pièce 15) que la recourante a réalisé deux ventes supplémentaires en novembre 2015, pour un chiffre d'affaires total de USD 910'000.-- (cf. annexes 8 et 9 au courrier de la recourante du 21 mars 2016 [pièce AFC 43]).

**9.1.3** Il apparaît ainsi que de novembre 2002 à fin octobre 2014, soit sur une période de 12 ans, la recourante a vendu une trentaine d'œuvres, soit une moyenne d'environ 2.5 ventes par année, pour un chiffre d'affaires total de USD 5'774'036.--. Ces données sont à mettre en relation avec celles ressortant de l'inventaire des œuvres détenues par la recourante au 15 mai 2014, qui fait état de 141 œuvres – dont la quasi-totalité (136) a été acquise après 2009 – pour une valeur totale de USD 220'396'484.40 (cf. pièce recourante 12.5 ; cf. ég. pièce recourante 16.4.1). Sur la base de ce qui précède (cf. consid. 9.1.2 ci-avant), il appert ainsi qu'au 15 mai 2014, la recourante avait acquis un total de 159 œuvres (soit les 141 œuvres figurant sur ledit inventaire, auxquelles il convient d'ajouter les 18 œuvres vendues lors de la première période d'immatriculation de la recourante), pour un montant proche de USD 225'000'00.-- (montant obtenu en additionnant le montant de USD 220'396'484.40 ressortant de l'inventaire au 15 mai 2014 et les montants des acquisitions pour la période 2004-2008 tels que figurant sur la pièce recourante 18.6.4.3).

Même en tenant compte du chiffre d'affaires allégué pour l'année 2015, il convient dès lors de constater que l'activité de la recourante est largement déficitaire et financée à titre quasi exclusif par des prêts de son actionnaire

(cf. à cet égard le courrier de la recourante du 22 mai 2013 [pièce AFC 9]), qui, selon les constatations – non spécifiquement contestées – de l'autorité inférieure (cf. décision entreprise, p. 12), se sont montés, pour les années 2008 à 2014, à Fr. 22'891'000.--, USD 130'007'500.--, GBP 18'780'000.-- et EUR 1'460'000.--. Cet état de fait constitue un indice fort que l'activité de la recourante n'est pas économique, c'est-à-dire qu'elle n'est pas axée sur la réalisation de recettes à partir de prestations (cf. consid. 3.2 ci-avant). C'est également le lieu de rappeler que l'existence d'une activité entrepreneuriale suppose la réalisation de recettes ayant un caractère de permanence, tant d'un point de vue temporel que quantitatif (cf. consid. 3.3 ci-avant). Or, le critère de la permanence doit être apprécié de manière relative et non absolue. Dès lors, compte tenu du fait que la recourante est restée inactive durant plus de 6 années sur la période considérée, ainsi que de la disproportion évidente existant entre, d'une part, le nombre d'œuvres acquises et les dépenses consenties et, d'autre part, le nombre de ventes et les recettes réalisées, l'autorité de céans considère que l'activité de cette dernière ne saurait être qualifiée de durable au sens de la LTVA.

Le Tribunal administratif fédéral considère en définitive que les livraisons réalisées par la recourante ne permettent pas de retenir l'existence d'une activité entrepreneuriale sous l'angle de la durée et de l'intensité requises. En considération des acquisitions réalisées, le tribunal de céans est en effet d'avis que les ventes, certes répétées, d'œuvres d'art demeurent néanmoins purement occasionnelles et ne sauraient donc entraîner l'assujettissement subjectif de l'intéressée (cf. consid. 2 et 3.3.1 ci-avant).

**9.1.4** Certes, comme le relève la recourante (cf. mémoire de recours, p. 10), le commerce d'œuvres d'art revêt un caractère spécifique, en ce sens qu'il suppose, dans une certaine mesure, la capacité d'investir et la réalisation de gains à long terme. S'il n'apparaît ainsi pas insolite, concernant les transactions représentant le haut spectre des opérations, de conserver un inventaire d'œuvres sur une longue période en vue de réaliser une plus-value significative, l'exercice à titre professionnel de l'activité de marchand d'art suppose toutefois également la réalisation à (plus) court terme de recettes à même de couvrir, à tout le moins de façon substantielle, les investissements réalisés. En d'autres termes, une telle activité ne saurait être exercée sans une planification commerciale tendant à assurer à terme raisonnable la viabilité économique de l'entreprise.

La période considérée, soit plus de douze années, apparaît au demeurant relativement longue. Or, au terme de celle-ci, les chiffres d'affaires réalisés

par la recourante ne laissent pas entrevoir une quelconque perspective de rentabilité compte tenu des dépenses engagées. Si l'on considère l'année 2014, l'activité de la recourante demeure en effet largement déficitaire et ce, même en se basant sur le chiffre d'affaires allégué d'environ Fr. 4'000'000.--, puisqu'il ressort du cash-flow sommaire de l'intéressée que durant les seuls trois premiers trimestres de cette année, son actionnaire lui a octroyé des prêts à hauteur de plus de Fr. 30'000'000.-- et a en outre acquitté pour elle Fr. 4'025'000.-- à titre de TVA (cf. pièce recourante 18.6.4.2, p. 1 et 2). Il apparaît ainsi que les recettes réalisées par la recourante ne suffisent même pas à couvrir les charges de TVA liées à son activité. Une telle disproportion entre les financements opérés par l'actionnaire et les recettes réalisées par la recourante après douze années d'activité constitue un indice fort que cette dernière ne poursuit pas un but commercial, mais est utilisée à l'usage personnel de l'actionnaire, c'est-à-dire à des fins de consommation privée (cf. consid. 3.2 ci-avant). Partant, la recourante ne saurait tirer argument, dans sa situation, de la spécificité – reconnue – du marché de l'art.

En d'autres termes, le Tribunal administratif fédéral ne conteste d'aucune manière le caractère spécifique du commerce d'œuvres d'art et il ne saurait être question, d'une façon générale, d'empêcher ou de restreindre l'accès de la place économique suisse à ce marché. Cela étant, il s'agit ici d'un cas d'espèce, qui doit être tranché sur la base de l'ensemble de ses circonstances particulières (cf. consid. 3.3.2 *i.f.* ci-avant). Or, à la lumière de celles-ci, l'autorité de céans, se fondant sur une appréciation libre et complète des preuves (cf. consid. 1.4.1 ci-avant), parvient à la conviction que l'activité de la recourante ne saurait être qualifiée de professionnelle ou commerciale au sens de la loi. Le recours s'avère à cet égard mal fondé et doit donc être rejeté.

**9.2** Par surabondance, on relèvera qu'il n'en irait pas différemment dans l'hypothèse où, contrairement à l'analyse qui précède, il y aurait lieu de considérer que la recourante exerce une activité entrepreneuriale. C'est en effet le lieu de rappeler que l'assujettissement dépend de l'existence d'un lien minimal avec le territoire suisse, en ce sens que la personne qui exploite une entreprise peut être assujettie seulement si elle fournit des prestations sur le territoire suisse ou si le siège de son activité économique ou son établissement stable ou, à défaut d'un tel siège ou d'un tel établissement, son domicile ou le lieu à partir duquel elle exerce son activité se situe sur le territoire suisse (cf. consid. 4.1 ci-avant). Or, comme nous allons le voir, tel n'est en l'occurrence pas le cas, de sorte qu'en tout état de cause, l'existence d'un lien avec la Suisse au sens de l'art. 8 al. 1

OTVA devrait être niée, tant au regard des critères de rattachement de la let. a (cf. consid. 9.2.1 ci-après) que de la let. b (cf. consid. 9.2.2 ci-après) de cette disposition.

### 9.2.1

**9.2.1.1** Concernant d'une part le lieu des livraisons opérées par la recourante, il ressort du dossier que – mis à part trois ventes sur lesquelles il sera revenu ci-dessous (cf. consid. 9.2.1.4 ci-après) – l'ensemble des œuvres aliénées par la recourante l'ont été à l'occasion de ventes aux enchères organisées à l'étranger. Sur la base des explications de cette dernière et des contrats conclus par celle-ci avec les maisons de vente aux enchères, il n'est en outre pas contestable que les ventes en question ont été réalisées pour le compte de la recourante. Le fait que certaines œuvres ait fait l'objet de « ventes à prix minimum garanti » ne saurait rien y changer. En effet, si, comme la recourante le soutient (cf. mémoire de recours, ch. 22 p. 14 ; mémoire de réplique, p. 5, dernier paragraphe), la maison de vente aux enchères avait acquis les œuvres pour son compte en les payant d'avance au titre du prix garanti, il aurait alors été logique qu'elle s'attribue la différence entre ce prix et le prix d'adjudication lorsque ce dernier était plus élevé. Or, tel n'était à l'évidence pas le cas, puisque la recourante expose clairement qu'un tel excédent devait, cas échéant, lui revenir (cf. mémoire de recours, ch. 22 p. 14). Il s'agit dès lors de retenir que c'est bien pour le compte de cette dernière que les opérations de vente ont été réalisées.

Il en va en outre de même de la circonstance selon laquelle, dans le cadre des enchères organisées par Y.\_\_\_\_\_, la recourante ne peut retirer une œuvre de la vente que moyennant le paiement d'une indemnité (cf. le contrat conclu entre la recourante et Y.\_\_\_\_\_ [pièce recourante 18.5], sous ch. 9). D'une part, cette dernière dispose en effet, de la sorte, de la possibilité de se rétracter et c'est donc bien à elle que revient la décision finale d'opérer, ou non, la vente prévue. En outre, comme le relève la recourante (cf. mémoire de recours, ch. 24 p. 16), dans la mesure où la vente n'a pas lieu et qu'elle n'est pas reportée à une date ultérieure, la marchandise lui est retournée, de sorte que l'on ne saurait considérer qu'au moment où les œuvres sont remises à Y.\_\_\_\_\_, celle-ci les acquiert pour son compte. D'autre part, les ventes sont (principalement) opérées dans l'intérêt financier de la recourante, à qui le prix d'adjudication est attribué, Y.\_\_\_\_\_ ne pouvant pour sa part prétendre qu'à la commission prévue par le contrat. Il s'ensuit que c'est bien pour le compte de la recourante que Y.\_\_\_\_\_ a procédé aux ventes aux enchères.

**9.2.1.2** Etant établi que les ventes ont été opérées pour le compte de la recourante, il convient à présent d'examiner si elles s'inscrivent dans le cadre d'un rapport de représentation directe ou indirecte. A cet égard, on relèvera que le contrat conclu par la recourante avec X. \_\_\_\_\_ fait clairement référence à une position d'agent de cette dernière (cf. pièce AFC 20, p. 4 dudit contrat), ce qui tendrait à indiquer qu'elle a agi en qualité de représentante directe au sens de la LTVA (cf. consid. 4.2.2 ci-avant). On ne saurait toutefois se fier sans réserve aux seuls termes des contrats passés par la recourante. En effet, le titre auquel les maisons de vente aux enchères sont intervenues doit bien plutôt être examiné à la lumière des conditions posées par l'art. 20 al. 2 LTVA, qui prévoit que la prestation est réputée fournie par la personne représentée si celle qui la représente peut prouver qu'elle agit en qualité de représentant et communiquer l'identité de la personne qu'elle représente (let. a) et, d'autre part, si le rapport de représentation est expressément porté à la connaissance du destinataire de la prestation ou résulte des circonstances considérées d'un point de vue objectif (let. b).

A cet égard, il ressort des pièces au dossier (cf. not pièce recourante 18.3), des déclarations de la recourante (cf. not. ch. 22 p. 14 ; courrier de la recourante du 28 mai 2015, p. 1 [pièce recourante 20]) et de celles – non contestées – de l'autorité inférieure que dans leurs catalogues de vente, les maisons de vente aux enchères font référence au propriétaire actuel des œuvres. Dans ces conditions, il sied de retenir que l'existence du rapport de représentation est expressément porté à la connaissance des destinataires éventuels des œuvres ou, à tout le moins, que ledit rapport résulte clairement des circonstances considérées d'un point de vue objectif. On notera au surplus à ce propos, à la suite de l'autorité inférieure (cf. décision entreprise, ch. 5.1.2 p. 13 ; mémoire de duplique, ch. 3.1 p. 6), qu'il est notoire que les maisons de vente aux enchères agissent au nom et pour le compte de tiers. Il apparaît ainsi manifeste que X. \_\_\_\_\_ et Y. \_\_\_\_\_ n'ont pas effectué les opérations de vente en leur propre nom.

Au vu notamment des contrats conclus avec la recourante (cf. pièces recourantes 18.2 et 18.5), il ne fait par ailleurs aucun doute que les maisons susmentionnées peuvent prouver qu'elles agissent en qualité de représentant. Dans son courrier du 28 mai 2015 portant – entre autres – sur les catalogues Y. \_\_\_\_\_, la recourante déclare par ailleurs que « [les] acheteurs potentiels se renseignent (...) généralement au sujet du propriétaire auprès de Y. \_\_\_\_\_ avant la vente et cette information, qui n'est pas sans impact sur la valeur des œuvres, leur est donnée ». Dans la mesure où le tribunal de céans ne voit aucune raison que la justification

avancée – à savoir l'impact de l'identité du propriétaire sur la valeur des œuvres – ne vaille pas *mutatis mutandis* concernant les enchères organisées par X.\_\_\_\_\_, il faut partir du principe qu'il en va de même dans le cadre de celles-ci. Partant, il convient de constater qu'à l'occasion des ventes qu'elles organisent, X.\_\_\_\_\_ et Y.\_\_\_\_\_ peuvent clairement, au besoin, communiquer l'identité de la recourante, qu'elles représentent. On rappellera au surplus que le fait de nommer le représenté n'est plus une obligation sous le régime de la nouvelle loi (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-7032/2013 précité consid. 4.3 et A-4614/2014 précité consid. 2.2.1 ; IMSTEPF, *Zuordnung*, p. 775 ; CAMENZIND ET AL., *op. cit.*, n. marg. 983 ; Message sur la simplification de la TVA *in* : FF 2008 p 6351 ; Rapport SPORI du 12 mai 2006, p. 35).

Il suit de ce qui précède que toutes les conditions posées par l'art. 20 al. 2 LTVA à la reconnaissance de l'existence d'un rapport de représentation directe sont en l'occurrence réunies. Partant, les ventes aux enchères réalisées pour le compte de la recourante doivent bien lui être attribuées. En d'autres termes, il y a un unique rapport de prestations entre la recourante d'une part et, d'autre part, les destinataires respectifs des œuvres et les livraisons sont réputées avoir été fournies au lieu où les œuvres se trouvaient lorsque le pouvoir d'en disposer économiquement a été transféré à ces dernier, soit, en l'espèce, à l'étranger (cf. consid. 4.2.2 ci-avant).

**9.2.1.3** Au demeurant, quand bien même il s'agirait de considérer, comme la recourante le soutient, que les maisons de vente aux enchères, agissant en qualité de commissionnaires, opèrent les ventes en leur propre nom, c'est-à-dire dans le cadre d'un rapport de représentation indirecte, la solution demeurerait la même. Certes, du point de vue de la TVA, il y aurait alors deux rapports de prestations semblables successifs au sens de l'art. 20 al. 3 LTVA : le premier entre la recourante et la maison de vente aux enchères et le second entre cette dernière et le tiers acquéreur. Il s'agit cependant de rappeler que la remise du bien au commissionnaire – à savoir, dans le cas qui nous occupe, les maisons de vente aux enchères – ne vaut pas livraison. Ainsi, bien qu'il s'agisse d'opérations distinctes, les deux livraisons sont réputées fournies au même endroit, soit au lieu où se trouve le bien lorsque le commissionnaire effectue l'opération avec le tiers acquéreur (cf. consid. 4.2.2 ci-avant), soit, en l'occurrence, à l'étranger.

Peu importe, à cet égard, que pour certaines œuvres, X.\_\_\_\_\_ se soit engagé à verser à la recourante un montant minimal prédéfini pour le cas où le prix d'adjudication serait moins élevé et que ce prix garanti ait été

réglé par avance à cette dernière. En effet, cela ne change rien au fait que ce n'est qu'au moment de la seconde livraison, soit lorsque X. \_\_\_\_\_ effectue l'opération avec le tiers acquéreur, que les modalités de la première opération, en particulier le montant revenant à la recourante, sont connues. Par ailleurs, dans la mesure où il n'est *a priori* pas exclu que l'acquéreur se renseigne sur l'identité de la recourante et que cette information lui soit donnée (cf. consid. 9.2.1.2 ci-avant), c'est seulement dès cet instant qu'il est également possible d'établir si X. \_\_\_\_\_ a agi en qualité de représentant direct ou indirect (en ce sens, cf. GLAUSER, *in* : MWSTG, n° 24 *ad art.* 20).

Il s'ensuit qu'en tout état de cause, s'agissant des œuvres d'art que la recourante a vendues par le biais d'enchères organisées à l'étranger, le lieu des livraisons effectuées par la recourante est réputé se situer à l'étranger, de sorte que les opérations en question n'ont pas donné lieu à la réalisation de prestations sur le territoire suisse au sens de l'art. 8 al. 1 let. a OTVA. On relèvera d'ailleurs que dans son courrier du 10 novembre 2009 (pièce AFC 4), la recourante semblait partager cette analyse, puisqu'elle y déclarait que les œuvres qu'elle avait acquises seraient « selon les circonstances principalement vendues à l'export ».

**9.2.1.4** La recourante a toutefois opéré quelques ventes en Suisse, à savoir celle réalisée le \*\*\* 2014 pour un montant (hors TVA) de USD 310'000.-- (cf. pièces recourante 16.4.3 [p. 3] et 25), ainsi que les deux ventes effectuées en \*\*\* 2015 pour un montant total (hors TVA) de USD 910'000.-- (cf. annexes 8 et 9 au courrier de la recourante du 21 mars 2016 [pièce AFC 43]). Ces dernières sont certes intervenues après le prononcé de la décision attaquée, soit en cours d'instance de recours, et constituent ainsi des (véritables) faits nouveaux (« *nova* »). Néanmoins, compte tenu notamment des exigences du principe inquisitorial (cf. consid. 1.3.1 ci-avant), il s'agit, en principe, d'en tenir compte (cf. décision CRC du 7 août 1997 précitée consid. 2a/cc). Il conviendrait alors de se demander si la réalisation de ces trois seules opérations sur le territoire national peut être considérée comme suffisante, au regard de l'art. 8 al. 1 let. a OTVA, pour entraîner l'assujettissement de la recourante à la TVA suisse. Cette question peut cependant rester ouverte.

Il convient, en effet, de prendre d'une part en considération que la première de ces vente est survenue en mai 2014, soit après que la recourante eut été radiée du registre des assujettis en raison de son inactivité, et qu'elle a au surplus été réalisée avec la société C. \_\_\_\_\_, qui appartient elle aussi à B. \_\_\_\_\_ (cf. pièce recourante 16.2). D'autre part, les deux ventes

intervenues en novembre 2015 ont quant à elles été effectuées après le prononcé de la décision du 29 juin 2015, par laquelle l'autorité inférieure a confirmé que les conditions d'assujettissement à la TVA n'étaient pas remplies, notamment du fait que la recourante n'avait pas fourni de prestations sur le territoire suisse. Dans ces conditions, la portée de ces opérations apparaît sujette à caution, tant l'on ne saurait exclure qu'elles aient été effectuées en vue d'influer sur l'issue du présent litige. Il s'agit dès lors d'en tenir compte dans l'appréciation du cas. Le tribunal de céans considère en conséquence que les trois ventes réalisées en Suisse ne sauraient être décisives dans le cadre de l'examen de l'existence d'un lien de rattachement avec le territoire national et qu'elles ne peuvent donc, à elles seules, fonder l'assujettissement de la recourante en raison de l'art. 8 al. 1 let. a OTVA.

**9.2.2** Concernant d'autre part le critère de rattachement de l'art. 8 al. 1 let. b OTVA, il y a lieu de relever ce qui suit. La recourante, qui est sise aux Iles Vierges britanniques, ne dispose pas, en Suisse, d'une galerie d'art, d'un point de vente ou de toute autre installation commerciale permanente pouvant être considérée comme un établissement stable (sur cette notion, cf. not. ATF 142 II 113 consid. 7.3 ; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6759/2013 du 10 décembre 2014 consid. 3.5.2 et réf. cit.). La réception à titre privé de personnes dans le lieu de résidence de son actionnaire, à \*\*\*, soi-disant en vue de promouvoir son activité, de même que la location de locaux au Port Franc de \*\*\* afin d'y entreposer ses œuvres ne constituent en outre pas un lien de rattachement suffisant avec le territoire suisse au sens de l'art. 8 al. 1 let. b OTVA. De même, le fait que la recourante soit domiciliée à l'adresse de son représentant fiscal en Suisse, à savoir la société D.\_\_\_\_\_, ne saurait suffire à considérer que son domicile ou le lieu à partir duquel s'exerce l'activité se situe en Suisse, dans la mesure où il n'apparaît pas que ladite société prenne d'une quelconque façon part à l'organisation et à la planification de l'activité de l'intéressée.

Sous cet angle, il convient de dire encore une fois que l'activité de la recourante ne présente pas avec le territoire national un lien suffisant, qui justifierait son assujettissement à la TVA suisse. Concernant d'une part les « intrants » (« input »), il sied d'observer que les œuvres d'art sont importées par la recourante et directement entreposées dans les locaux qu'elle loue au Port Franc de \*\*\*, de sorte qu'il n'y a en principe pas transfert du pouvoir de disposer, ni livraison en Suisse. S'agissant d'autre part du chiffre d'affaires réalisé (« output »), le lieu des opérations se situe, on l'a vu, à l'étranger (cf. consid. 9.2.1 ci-avant). Enfin, il n'apparaît pas que la recourante soit administrée, ni que son activité soit organisée et planifiée

en Suisse, où elle ne possède ni bureau, ni personnel. Dans ces circonstances, elle ne saurait être assujettie à l'impôt sur la base de l'art. 8 al. 1 let. b OTVA (cf. consid. 4.1 ci-avant). La recourante ne le prétend du reste pas.

#### 10.

En définitive, il n'apparaît pas, au vu de ce qui précède (cf. consid. 8 et 9 ci-avant), que la recourante exploite une entreprise, ni, au demeurant, que son activité présente un lien de rattachement suffisant avec le territoire suisse au sens de la loi, de sorte qu'il y a lieu de constater qu'elle ne remplit clairement pas les conditions d'assujettissement à la TVA.

On observera au demeurant que dans l'hypothèse inverse, il s'agirait encore d'examiner si la mise en compte de l'impôt à l'importation ne devrait pas malgré tout être refusée à la recourante, pour cause d'abus de droit. Il sied en effet de relever à cet égard que la recourante apparaît difficilement dissociable de son actionnaire et ayant droit économique, B.\_\_\_\_\_, qui est lui-même amateur et collectionneur d'art. C'est ainsi ce dernier qui finance entièrement l'acquisition des œuvres détenues par la recourante (cf. pièce AFC 9) et c'est auprès de celui-ci que les œuvres importées en Suisse sont déposées en consignation. Il ressort de surcroît des déclarations de la recourante que c'est également B.\_\_\_\_\_ qui se charge de présenter les œuvres et de les mettre en valeur en vue de leur vente (cf. pièce AFC 11). La recourante est en sus domiciliée à l'adresse de son représentant fiscal en Suisse, la société D.\_\_\_\_\_, laquelle appartient à B.\_\_\_\_\_ (cf. pièce recourante 16.2). En outre, comme cela ressort du courrier adressé par cette dernière société à l'AFC en date du 18 décembre 2013 (cf. pièce AFC 16), les acquisitions de la recourante sont regroupées dans un ensemble d'œuvres détenu par B.\_\_\_\_\_ et les sociétés qu'il possède, connu sous le label générique de « Collection B.\_\_\_\_\_ ».

Par ailleurs, comme elle le concède (cf. pièce AFC 11), la recourante, sise aux Iles Vierges britanniques, ne possède pas d'autres locaux que ceux qu'elle loue depuis le mois d'octobre 2009 au Port Franc de \*\*\*, ni aucune ressource en personnel. Ainsi, selon ses déclarations, ce sont des experts externes qui lui indiquent notamment les meilleures opportunités de vente existantes (cf. pièce AFC 28, sous ch. 10 p. 3). Elle ne dispose en outre d'aucune liaison téléphonique, ni d'un site internet et ne fait aucune publicité autour de son activité, de sorte qu'elle ne bénéficie d'aucune visibilité sur le marché. La recourante ne tient au surplus aucune comptabilité, seuls un inventaire, un listing des ventes et un cash-flow

sommaire étant établis par « l'administrateur local » (cf. pièces AFC 9 et 11). Dans cette mesure, elle présente toutes les caractéristiques d'une société « offshore », c'est-à-dire d'une société qui n'exerce aucune activité à proprement parler, mais se limite à se présenter en tant que détenteur d'un compte pour la réception d'argent et/ou en tant que propriétaire de fortune (cf. not. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-3547/2009 et A-3552/2009 du 12 septembre 2011 consid. 3.6.1 et réf. cit.).

On rappellera également, dans ce cadre, que les opérations de vente n'ont réellement débuté qu'après que la recourante eut été informée par l'autorité inférieure que compte tenu de son inactivité, elle ne remplissait pas les conditions d'assujettissement à la TVA et devait en conséquence restituer l'impôt préalable qui lui avait été remboursé. De même, il apparaît que des ventes n'ont été opérées en Suisse – exception faite de celle intervenue le \*\*\*\* 2014 à \*\*\* – qu'après que l'autorité inférieure ait indiqué, dans sa décision entreprise, que la recourante ne remplissait pas les conditions d'assujettissement, faute notamment de fournir des prestations sur le territoire suisse. Dans le même ordre d'idée, on remarquera encore que les événements privés organisés au domicile de l'actionnaire de la recourante, à \*\*\*, prétendument pour soutenir l'activité de cette dernière, ne lui avaient dans un premier temps pas été facturés ; ce n'est qu'à la suite de la visite d'un inspecteur de l'AFC, qui s'est enquis – auprès du représentant fiscal de la recourante – de l'existence d'éventuels frais de promotion pouvant attester de la réalité de l'activité économique de l'intéressée, que B.\_\_\_\_\_ a refacturé à celle-ci, en dates des 13 décembre 2013 et 22 janvier 2014, les frais d'organisation de ces réceptions (cf. pièces AFC 16 et 17 ; cf. ég. mémoire de réplique, p. 2).

Compte tenu de l'ensemble de ces circonstances, il conviendrait alors de se demander si B.\_\_\_\_\_, qui n'est pas assujetti à la TVA, n'aurait pas constitué la recourante, puis réalisé – au travers de celle-ci – les ventes litigieuses, aux seules fins de voir prononcer l'assujettissement de cette dernière et, par ce biais, d'obtenir le remboursement de la TVA frappant l'importation des œuvres d'art sur le territoire suisse. En d'autres termes, il conviendrait de se poser la question de l'existence d'une évasion fiscale (cf. consid. 3.2 *i.f.* et 7 ci-avant). En effet, si le fait de créer une société pour acquérir et vendre des œuvres n'apparaît certes pas – en soi – insolite, il en va toutefois autrement lorsque, comme les indices évoqués ci-dessus peuvent le laisser supposer en l'espèce, la société est en fait utilisée pour satisfaire les besoins privés de son actionnaire unique (voir, en ce sens, ATF 138 II 239 consid. 4.3.3 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C\_146/2010 précité consid. 4.2.2 et 2C\_732/2010 du 28 juin 2012 consid. 5.4.2 ; arrêts

du Tribunal administratif fédéral A-3502/2016 précité consid. 3.2.2 et A-3157/2011 du 2 décembre 2013 consid. 4.3). Dans ce cas, le caractère abusif se concrétise par le fait que l'actionnaire, non assujetti, invoque l'assujettissement de sa société uniquement dans le but d'obtenir le remboursement de l'impôt préalable auquel il n'aurait normalement pas droit (cf. consid. 7 ci-avant, en particulier consid. 7.2).

Les différents éléments de l'évasion fiscale – à savoir le caractère insolite du procédé, l'intention d'obtenir un avantage fiscal et la réalisation d'une économie d'impôt notable – seraient donc en principe réalisés. Vu les considérations précédentes (cf. consid. 8 et 9 ci-avant), la question de l'existence d'un éventuel abus de droit n'a toutefois pas à être tranchée dans le cadre du présent arrêt.

## 11.

Tous les arguments principaux de la recourante ayant été traités, il y a lieu de considérer brièvement ce qui suit concernant les objections restantes.

**11.1** On relèvera d'abord que les attestations de sociétés actives dans le marché de l'art que la recourante a produites à l'appui de son recours (cf. pièces recourante 19.7 à 19.12 ; mémoire de recours, ch. 27 p. 17 ss et p. 32) ne sont pas propres à entamer la conviction de l'autorité de céans, selon laquelle l'activité de cette dernière ne saurait être qualifiée d'entrepreneuriale. Dans la mesure où les sociétés en question comptent – ou sont susceptibles de compter – la recourante parmi leurs clients, la valeur probante de ces documents doit d'une part être relativisée. D'autre part, le fait que l'utilisation de maisons de vente aux enchères soit une pratique courante et que la recourante soit un acteur reconnu sur le marché de l'art contemporain n'exclut nullement que cette dernière ait pu être utilisée dans l'intérêt privé (constitution d'une collection, réalisation d'investissements, etc.) de son actionnaire.

On notera également que contrairement à ce que semble soutenir la recourante (cf. not. mémoire de recours, ch. 19 p. 11), il est tout à fait possible que des recettes – n'entrant pas dans le champ d'application de l'impôt (cf. consid. 2.1 *i.f.* ci-avant) – génératrices de profits soient réalisées en lien avec la pratique d'un hobby. On remarquera encore à ce propos que si l'on ne peut écarter l'hypothèse selon laquelle l'activité de la recourante ait servi à satisfaire la passion pour l'art de son actionnaire unique (hobby), il n'est pas non plus exclu que ladite activité s'inscrivait dans le cadre de la gestion de la fortune privée de ce dernier.

**11.2** Contrairement à ce qu'elle prétend (cf. mémoire de recours, ch. 33 p. 25, p. 26 [sous let. b], p. 39 [sous let. e] + p. 47 s [sous let. g] et p. 49 [sous ch. 2] ; mémoire de réplique, p. 4 s.), la recourante ne saurait en outre tirer argument de son inscription au registre des assujettis du 1<sup>er</sup> octobre 2009 au 31 mars 2013. L'inscription, qui est seulement déclarative, n'empêche en effet nullement l'autorité fiscale d'effectuer les corrections nécessaires lorsque, comme en l'occurrence, il s'avère qu'elle a été opérée à tort (cf. consid. 5 ci-avant). En outre, dans la mesure où l'autorité inférieure a d'entrée de cause et constamment signifié à la recourante que faute d'exercer une activité entrepreneuriale, elle ne remplissait pas les conditions d'assujettissement et ne pouvait donc prétendre à la mise en compte de l'impôt à l'importation, celle-ci ne saurait déduire de sa radiation avec effet au 31 mars 2013 que jusqu'à cette date, l'existence d'une activité professionnelle serait un « fait acquis » et que, partant, elle aurait droit au remboursement de l'impôt préalable.

**11.3** Attendu que le Tribunal administratif fédéral examine les recours déposés devant lui à la lumière du droit en vigueur au moment où il se prononce, la recourante ne saurait également rien tirer en sa faveur de la modification – non entrée en vigueur – de la loi du 30 septembre 2016 et du nouvel art. 10 al. 2 LTVA qu'elle introduit, selon lequel les entreprises étrangères qui opèrent sur le territoire suisse ne seront plus libérées de l'assujettissement lorsque le chiffre d'affaires qu'elles réalisent en Suisse et à l'étranger est supérieur à Fr. 100'000.-- (cf. FF 2016 7415 ss ; Message du Conseil fédéral du 25 février 2015 concernant la révision partielle de la loi sur la TVA *in* : FF 2015 2397, p. 2415 s). Au demeurant, dès lors qu'elle n'exploite pas une entreprise au sens de la loi (cf. consid. 8 et 9.1 ci-avant), la recourante ne saurait en tout état de cause se prévaloir de cette disposition.

**11.4** Concernant au surplus la correction des périodes de décompte du 1<sup>er</sup> trimestre 2014 au 4<sup>e</sup> trimestre 2015 produite à titre de pièce complémentaire (cf. pièce recourante 29), on relèvera que dans la mesure où ladite correction a été opérée sur la base du principe « TVA facturée, TVA due » de l'art. 27 al. 2 LTVA (cf. la prise de position de l'autorité inférieure du 23 mai 2016 et les pièces 39 à 43 y annexées), l'on ne saurait rien en déduire concernant l'assujettissement de la recourante pour la période considérée.

**11.5** Il sied enfin d'observer que contrairement à ce que soutient la recourante, la présente cause diverge sensiblement du cas ayant donné lieu l'ATF 138 II 251.

On remarquera d'abord que les questions juridiques posées dans ces deux affaires ne se recoupent pas entièrement. En effet, dans le cas de l'ATF 138 II 251, il s'agissait de déterminer si la vente d'une partie de la collection privée de l'associé d'une galerie d'art devait être soumise à l'impôt. Dans la mesure où il n'était pas litigieux que les œuvres en question avaient initialement été acquises à des fins de consommation privée, il était ainsi – uniquement – question d'examiner si, au moment de la vente, le recourant avait, du point de vue de la TVA, quitté le cadre de l'amateurisme et si son activité pouvait être qualifiée de permanente (cf. not. consid. 4.3.3, 4.4 et 4.5 de l'arrêt en question ; cf. ég. consid. 3.1.2 ci-avant). Dans le cas qui nous occupe, en revanche, la recourante est une société prétendument active dans le domaine de l'art, si bien qu'il faut partir du principe que non seulement les ventes, mais également l'acquisition et l'importation des œuvres d'art ont été réalisées dans le cadre de son activité. Ainsi, si le présent litige tend également à déterminer si, oui ou non, l'activité en question doit être qualifiée de professionnelle au sens de la TVA, cette question doit être examinée à la lumière des circonstances ayant entouré l'ensemble de ces opérations, et notamment du rapport entre les acquisitions et les ventes opérées, ainsi qu'entre les dépenses consenties et les recettes générées (cf. en particulier consid. 9.1.3 ci-avant).

En outre, les deux situations ne sont pas semblables ou comparables. D'une part, dans l'affaire ayant fait l'objet de l'ATF précité, 38 œuvres avaient été vendues au cours de la seule année 2000. D'autre part, l'intéressé, en tant qu'expert du domaine, disposait des connaissances, des capacités et de l'expérience professionnelle lui permettant de sélectionner les œuvres proposées à la vente, les enchères étant au surplus organisées par sa propre galerie, dans lesquelles les œuvres étaient exposées et accessibles. Dans ces circonstances, le Tribunal fédéral a retenu que la vente, par l'intéressé, d'une partie de sa collection privée l'avait conduit à exercer une activité professionnelle. En l'espèce, au contraire, la recourante ne possède pas de galerie, ni n'emploie de personnel disposant de connaissances professionnelles dans le domaine de l'art. En outre, elle n'a vendu en tout et pour tout qu'une trentaine d'œuvres depuis sa première période d'immatriculation jusqu'à fin octobre 2014, soit sur une période de 12 années. Dans ces conditions, il n'apparaît pas que l'activité de la recourante puisse être qualifiée de permanente au sens de la loi, ni que l'intéressée se soit comportée « à la manière d'un professionnel ». Partant, elle ne saurait tirer aucun argument, dans sa situation, de l'arrêt publié aux ATF 138 II 251.

**12.**

En résumé, l'autorité de céans considère que l'activité de la recourante ne saurait être qualifiée de professionnelle ou commerciale et, par surabondance de motifs, qu'elle ne présente pas un lien suffisant avec le territoire suisse au sens de la loi. Les conditions d'assujettissement n'étant pas remplies, c'est à juste titre que la recourante a été radiée du registre TVA et que l'autorité inférieure a considéré qu'elle ne pouvait prétendre au remboursement ou à la mise en compte de la TVA à l'importation (cf. consid. 6 ci-avant) et, partant, qu'elle avait acquitté à bon droit le montant de Fr. 2'404'011.65, plus intérêt moratoire (cf. art. 57 LTVA). Il convient par conséquent de rejeter les conclusions de la recourante tendant à l'annulation de la décision entreprise sur ces points, ainsi que celles tendant au remboursement des montants d'impôt préalable de Fr. 9'438'827.-- pour la période du 1<sup>er</sup> janvier 2010 au 31 mars 2013, respectivement de Fr. 3'000.75 pour la période dès le 1<sup>er</sup> avril 2013, et au versement d'un intérêt rémunérateur sur ces montants.

Dans la mesure où le dossier est complet, l'état de fait suffisamment établi et la conviction du tribunal acquise, celui-ci peut au surplus renoncer, par appréciation anticipée des preuves (cf. consid. 1.4.2 ci-avant), à des mesures d'instruction supplémentaires. Partant, il convient de rejeter également la conclusion subsidiaire de la recourante, tendant à ce qu'elle soit autorisée, par toutes voies de droit utiles, à apporter la preuve des faits allégués dans son mémoire de recours.

**13.**

Les considérants qui précèdent conduisent le Tribunal administratif fédéral à rejeter le recours, dans la mesure de sa recevabilité. Vu l'issue de la cause, les frais de procédure sont mis à la charge de la recourante, en application de l'art. 63 al. 1 PA et des art. 1 ss du Règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral (FITAF, RS 173.320.2). L'autorité de recours impute, dans le dispositif, l'avance de frais déjà versée. Une indemnité à titre de dépens n'est allouée ni à la recourante (art. 64 al. 1 PA *a contrario* et art. 7 al. 1 FITAF *a contrario*), ni à l'autorité inférieure (art. 7 al. 3 FITAF).

**Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :**

**1.**

Le recours est rejeté, pour autant que recevable.

**2.**

Les frais de procédure, d'un montant de Fr. 35'000.--, sont mis à la charge de la recourante. Ce montant est compensé par l'avance de frais déjà versée, d'un montant équivalent.

**3.**

Il n'est pas alloué de dépens.

**4.**

Le présent arrêt est adressé :

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

Le président du collège :

Le greffier :

Pascal Mollard

Raphaël Bagnoud

**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 :