



Arrêt du 22 décembre 2011

Composition

Pascal Mollard (président du collège),
Daniel Riedo, Michael Beusch, juges,
Marie-Chantal May Canellas, greffière.

Parties

X. _____ SA, ***,
représentée par Mes Carl Heggli et Laurent Kyd, avocats,
Étude Borel & Barbey, ***,
recourante,
contre

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

Objet

TVA; période du 1er trimestre 2002 au 2ème trimestre 2007;
utilisation d'aéronefs à des fins non justifiées par l'usage
commercial; assujettissement; déduction de l'impôt
préalable; art. 21 et 38 aLTVA.

Faits :**A.**

X._____SA est une société anonyme au sens des art. 620 ss du code des obligations du 30 mars 1911 (CO, RS 220), qui a pour but la possession, la détention, l'exploitation, l'achat et la vente d'avions d'affaire privés. Elle est inscrite au registre du commerce de *** depuis le*** . Son actionnaire unique, Y._____, est retraité et domicilié à *** dans le canton de ***.

B.

X._____SA a été immatriculée au registre des contribuables de l'Administration fédérale des contributions (AFC) le 1er mars 1999 en qualité d'assujettie au sens des art. 17 et 18 de l'ordonnance du 22 juin 1994 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (aOTVA, RO 1994 258 et les modifications ultérieures).

L'assujettie a acquis et importé en Suisse successivement deux avions, pour lesquels elle a déduit dans ses décomptes l'impôt préalable, en particulier l'impôt payé lors de l'importation des aéronefs.

C.

A la suite d'un contrôle portant sur les périodes fiscales allant du 1er trimestre de 2002 au 2ème trimestre de 2007, effectué les 5 et 6 novembre 2007, l'AFC a constaté que X._____SA avait utilisé ses deux avions exclusivement pour son actionnaire unique. L'autorité inférieure a relevé que l'assujettie facturait à Y._____ l'heure de vol CHF 7'500.--, montant auquel s'ajoutaient des indemnités journalières d'immobilisation et l'amortissement des aéronefs. Elle a retenu que – en procédant de la sorte et compte tenu du fait que la majeure partie des prestations était exonérée (vols à l'étrangers) – Y._____ n'avait pas dû supporter la totalité de la charge d'impôt préalable, alors qu'il aurait dû le faire s'il n'avait pas créé X._____SA.

En date du 6 novembre 2007, l'autorité inférieure a établi le décompte complémentaire no *** portant sur un montant de CHF 4'462'017.--plus intérêt moratoire, à titre d'annulation de l'impôt et de l'impôt préalable déclarés dans les décomptes des périodes allant du 1er janvier 2002 au 30 juin 2007, ainsi qu'à titre d'annulation – au 1er janvier 2002 – du solde de l'impôt grevant l'importation du premier avion en 1999 (en tenant compte d'un taux d'amortissement de 5% l'an). L'AFC a également indiqué, dans ce décompte complémentaire, vouloir procéder en date du 6 novembre 2007 à la radiation de l'assujettie du registre des

contribuables TVA avec effet rétroactif au 1er janvier 2002 (début de la période non encore prescrite). Par courrier du 19 novembre 2007, l'autorité inférieure a radié l'assujettie du registre susdit, en précisant que la radiation prenait effet au 6 novembre 2007.

D.

Par courrier du 3 décembre 2007 et lors d'une séance dans les locaux de l'AFC en date du 7 décembre 2007, X. _____ SA a contesté le bien-fondé de sa radiation ainsi que du décompte complémentaire du 6 novembre 2007.

Considérant que les aéronefs étaient des biens mobiliers, l'autorité inférieure a corrigé l'annulation du solde de l'impôt préalable grevant l'importation en 1999 du premier avion, en appliquant un taux d'amortissement de 20% l'an. Elle a ainsi établi le 18 décembre 2007 l'avis de crédit no *** portant sur un montant de CHF 1'055'606.--.

Par courrier du 19 février 2008, X. _____ SA a requis la notification d'une décision formelle. Faisant suite à une lettre de l'AFC du 14 janvier 2010, elle a transmis en date du 2 février 2010 les renseignements et documents requis par l'autorité inférieure.

E.

Le 24 février 2010, l'AFC a rendu une décision formelle, par laquelle elle a confirmé la radiation de X. _____ SA du registre des contribuables TVA avec effet au 6 novembre 2007, ainsi que la créance fiscale résultant de la différence entre le décompte complémentaire no *** et l'avis de crédit no *** (soit CHF 3'406'411-- de TVA, plus CHF 496'295.-- d'intérêt moratoire).

Par mémoire du 9 avril 2010, X. _____ SA a formé réclamation contre ledit prononcé. Elle a conclu principalement à l'annulation de celui-ci et subsidiairement à sa ré-immatriculation au registre des contribuables TVA avec effet au 1er janvier 2010.

F.

Par décision sur réclamation du 27 mai 2010, l'AFC a considéré que la conclusion subsidiaire de X. _____ SA – tendant à sa ré-immatriculation avec effet au 1er janvier 2010 – dépassait l'objet de la procédure, dès lors que le prononcé du 24 février 2010 portait exclusivement sur la radiation du registre des contribuables TVA à la date du 6 novembre 2007, ainsi que sur la créance fiscale relative aux périodes allant du 1er trimestre de

2002 au 2ème trimestre de 2007. Ladite conclusion subsidiaire a donc été déclarée irrecevable. L'autorité inférieure a en outre indiqué que – conformément à la pratique administrative, confirmée par la jurisprudence – la mise à disposition, à titre onéreux, d'un aéronef qui était utilisé à des fins privées, au profit du détenteur économique de l'entreprise exploitante, de ses proches ou des entreprises proches (par le biais d'une prestation de transport ou d'affrètement), ne constituait pas un véritable échange de prestations. Autrement dit, les vols non-commerciaux réalisés en faveur du détenteur économique ou de proches de l'entreprise exploitante ne s'inscrivaient pas dans de véritables échanges, que ceux-ci fussent effectués gratuitement, moyennant un prix préférentiel ou en contrepartie d'un prix commercial. De tels vols n'étaient pas imposables, ne pouvaient pas entraîner l'assujettissement de l'entreprise exploitante et n'ouvraient pas le droit à la déduction de l'impôt préalable. En l'occurrence, l'AFC a estimé que – dans la mesure où Y._____, actionnaire unique de X._____SA, avait utilisé les deux avions successifs à des fins privées – la mise à disposition de ces aéronefs (y compris les jours d'immobilisation) n'était pas constitutive d'un véritable échange de prestations, et ce indépendamment du fait que ladite mise à disposition avait été opérée à titre onéreux moyennant un prix qui était celui du marché. L'autorité inférieure a ainsi constaté que tant la radiation du registre des contribuables TVA que la reprise résultant de la différence entre le décompte complémentaire no *** et l'avis de crédit no *** étaient justifiées, de sorte que la conclusion principale de X._____SA – tendant à l'annulation de la décision de l'AFC du 24 février 2010 – devait être rejetée.

G.

Représentée par Me Carl Heggli et Me Laurent Kyd, X._____SA (ci-après : la recourante ou l'intéressée) a interjeté – par mémoire du 25 juin 2010 – recours contre la décision sur réclamation du 27 mai 2010 auprès du Tribunal administratif fédéral. Principalement, elle a conclu à l'annulation du prononcé susdit, soit plus précisément à l'annulation de sa radiation du registre des contribuables TVA et à sa réintégration dans ledit registre avec effet dès le 1er janvier 2002, ainsi qu'à l'annulation des reprises de TVA résultant de la différence entre le décompte complémentaire no *** et l'avis de crédit no ***. Subsidiairement, la recourante a demandé à être autorisée à se réassujettir avec effet au 1er janvier 2010. Elle a fait valoir en substance que – dans la mesure où les prestations de transport effectuées en faveur de Y._____ et de ses proches avaient donné lieu à une rémunération correspondante – les opérations réalisées s'inscrivaient dans un véritable rapport d'échange,

ce qui justifiait l'assujettissement à la TVA et ouvrait droit à la déduction de l'impôt préalable. La recourante a également invoqué une violation du principe de non-rétroactivité. Plus spécifiquement, elle a contesté l'effet rétroactif qui aurait été attribué à la décision de radiation du registre des contribuables TVA qui – bien qu'indiquant déployer des effets depuis le 6 novembre 2007 – avait donné lieu à des reprises d'impôts depuis le 1er janvier 2002.

H.

Dans sa réponse datée du 15 novembre 2010, l'AFC a proposé le rejet du recours, dans la mesure où celui-ci serait recevable, sous suite de frais.

I.

Les faits seront repris, pour autant que besoin, dans les considérants qui suivent.

Droit :

1.

1.1. Sous réserve des exceptions prévues à l'art. 32 de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal administratif fédéral (LTAF, RS 173.32), celui-ci, en vertu de l'art. 31 LTAF, connaît des recours contre les décisions au sens de l'art. 5 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA, RS 172.021) prises par les autorités mentionnées à l'art. 33 LTAF, à savoir notamment les décisions rendues par l'AFC. La procédure est régie par la PA, pour autant que la LTAF n'en dispose pas autrement (art. 37 LTAF).

En l'occurrence, le mémoire de recours daté du 25 juin 2010 contre la décision sur réclamation de l'AFC du 27 mai 2010 a été remis, à l'adresse du Tribunal administratif fédéral – lequel est effectivement compétent – dans le délai légal (art. 50 al. 1 PA). Un examen préliminaire du recours révèle en outre que cet acte remplit les exigences posées à l'art. 52 PA et qu'il ne présente aucune carence de forme ni de fond. Le recours est dès lors recevable, sous réserve du considérant 1.2.2 ci-après.

1.2.

1.2.1. En procédure administrative contentieuse, l'objet du litige (« Streitgegenstand ») est défini par trois éléments : l'objet du recours (« Anfechtungsobjekt »), 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, 1P.217/2001 du 28 mai 2001 consid. 2a et 2P.296/2000 du 13 mars 2001 consid. 2a). Le contenu de la décision

attaquée – plus particulièrement, son dispositif – délimite l'objet du litige (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-3049/2010 du 13 juillet 2010, A-165/2008 du 22 juin 2009 consid. 3 et A-1536/2006 du 16 juin 2008 consid. 1.4.1 et les références citées; ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, Bâle 2008, ch. 2.7 ss; MARKUS MÜLLER, in : Christoph Auer/Markus Müller/Benjamin Schindler [Editeurs], *Kommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren [VwVG]*, Zurich 2008, ad art. 44 ch. 5). En vertu du principe de l'unité de la procédure, l'autorité de recours ne peut statuer que sur les prétentions ou les rapports juridiques sur lesquels l'autorité inférieure s'est déjà prononcée ou aurait dû le faire. C'est pourquoi, dans ses conclusions, le recourant ne peut en principe que réduire l'objet du litige (en renonçant à remettre en cause certains points de la décision entreprise) et non pas l'élargir (cf. ATF 132 II 21 consid. 2; cf. également arrêts du Tribunal administratif fédéral B-2831/2010 du 2 novembre 2010 consid. 1.2, A-1611/2006 du 1er septembre 2008, A-1739/2006 du 27 septembre 2007 consid. 3.1 et les références citées et A-1494/2006 du 21 septembre 2007 consid. 2.1 confirmé par l'arrêt du Tribunal fédéral 2C_612/2007 du 7 avril 2008 consid. 4.1). Exceptionnellement, de nouvelles conclusions peuvent être admises devant l'autorité de recours, à la condition qu'elles soient en rapport très étroit avec l'objet du litige traité et que l'administration ait eu l'occasion de se prononcer à leur sujet au cours de la procédure (cf. arrêts du Tribunal fédéral 2A.122/2001 du 23 août 2001 consid. 2c et 2A.441/2000 du 25 juin 2001 consid. 2b; arrêts du Tribunal administratif fédéral B-2831/2010 du 2 novembre 2010 consid. 1.2, A-1739/2006 du 27 septembre 2007 consid. 3.1 et les références citées, A-1494/2006 du 21 septembre 2007 consid. 2.1).

Par ailleurs, lorsque le recours est dirigé à l'encontre d'une décision d'irrecevabilité, l'objet du litige est limité à la question de savoir si l'autorité inférieure a prononcé l'irrecevabilité à bon droit, soit si c'est à juste titre qu'elle a refusé d'entrer en matière sur le fond (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-4068/2010 du 22 octobre 2010 consid. 2 et les références citées). En d'autres termes, si le recourant attaque une décision d'irrecevabilité en ne se prononçant que sur le fond, les conditions formelles – en particulier les exigences de l'art. 52 al. 1 PA – ne sont pas remplies (cf. 132 V 74 consid. 1.1, 124 II 499 consid. 1; cf. également arrêts du Tribunal administratif fédéral A-3049/2010 du 13 juillet 2010, A- 2975/2010 du 8 juin 2010, A-1791/2009 du 28 septembre 2009 consid. 1.2 et les références citées, A-2541/2008 du 9 septembre 2009 consid. 4.1).

1.2.2. En l'occurrence, dans son mémoire de réclamation du 9 avril 2010, la recourante a conclu principalement à l'annulation de sa radiation du registre des contribuables TVA, à sa ré-immatriculation dans ledit registre avec effet au 6 novembre 2007, ainsi qu'à l'annulation des reprises de TVA résultant de la différence entre le décompte complémentaire no *** et l'avis de crédit no ***. Subsidiairement, elle a demandé à être autorisée à se réassujettir avec effet au 1er janvier 2010. Dans sa décision sur réclamation du 27 mai 2010, l'AFC a déclaré irrecevable la conclusion tendant à la ré-immatriculation de la recourante avec effet au 1er janvier 2010 et a rejeté la réclamation pour le surplus. Dans son mémoire de recours du 25 juin 2010, la recourante a conclu, à titre principal, à l'annulation du prononcé susdit, soit plus précisément à l'annulation de sa radiation du registre des contribuables TVA et à sa réintégration dans ledit registre avec effet dès le 1er janvier 2002, ainsi qu'à l'annulation des reprises de TVA résultant de la différence entre le décompte complémentaire no *** et l'avis de crédit no ***. Subsidiairement, elle a demandé à être autorisée à se réassujettir avec effet au 1er janvier 2010.

Par conséquent et au vu de ce qui précède, il appert que la recourante n'a pas conclu, dans sa réclamation du 9 avril 2010, à sa réimmatriculation dans le registre des contribuables TVA avec effet au 1er janvier 2002, de sorte que l'AFC ne s'est pas prononcée, dans la décision querellée du 27 mai 2010, sur cette prétention et n'avait pas à le faire. La conclusion principale précitée, formulée pour la première fois devant le Tribunal administratif fédéral, est ainsi irrecevable, puisqu'elle sort du cadre de l'objet du litige. S'agissant de la conclusion subsidiaire tendant à la ré-immatriculation de la recourante avec effet au 1er janvier 2010, elle est également irrecevable. En effet – dans la mesure où l'AFC a, dans la décision entreprise du 27 mai 2010, déclaré irrecevable la conclusion susdite – il n'appartient pas au Tribunal de céans de juger du bien-fondé de la demande de ré-assujettissement avec effet au 1er janvier 2010 de la recourante. Le pouvoir d'examen du Tribunal administratif fédéral est, sur ce point, limité à la question de savoir si c'est à bon droit que l'autorité inférieure a prononcé l'irrecevabilité de la conclusion subsidiaire susmentionnée.

1.2.3. A cet égard, bien que la recourante n'ait formellement pas pris de conclusion tendant à la reconnaissance de l'obligation de l'AFC d'entrer en matière sur sa requête de ré-immatriculation au 1er janvier 2010, elle a néanmoins formulé indirectement une telle conclusion dans son recours. Il convient ici de relever que la décision de l'AFC du 24 février 2010 portait sur la radiation de la recourante avec effet au 6

novembre 2007 et sur les reprises opérées lors du contrôle (annulation de l'imposition et de la déduction de l'impôt préalable opérées entre le 1er janvier 2002 et le 30 juin 2007, annulation du solde de l'impôt grevant l'importation du premier avion). Comme indiqué à juste titre par l'AFC dans sa réponse du 15 novembre 2010, ledit prononcé ne concernait nullement la ré-immatriculation de la recourante au 1er janvier 2010, de sorte que la conclusion subsidiaire tendant à la ré-immatriculation de l'intéressée avec effet au 1er janvier 2010, formulée dans le mémoire de réclamation du 9 avril 2010, constituait une extension non admissible de l'objet du litige (« eine zeitliche - horizontale - Ausdehnung des Streitgegenstandes »; cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-5745/2008 du 11 juin 2010 consid. 1.4.4). Il s'ensuit que c'est à bon droit que l'autorité inférieure a, dans la décision attaquée du 27 mai 2010, déclaré irrecevable ladite conclusion. Notons encore que la question de la ré-immatriculation au 1er janvier 2010 de la recourante peut faire l'objet d'une procédure séparée. L'intéressée a d'ailleurs déposé une demande allant dans ce sens en date du 4 octobre 2010 (cf. pièce no 11 du dossier de la recourante). Le recours s'avère donc mal fondé sur ce point.

1.3. Le Tribunal administratif fédéral constate les faits et applique le droit d'office, sans être lié par les motifs invoqués (cf. art. 62 al. 4 PA) ni par l'argumentation juridique développée dans la décision entreprise (cf. PIERRE MOOR/ETIENNE POLTIER, *Droit administratif*, vol. II, 3^e éd., Berne 2011, p. 300 s.). L'autorité saisie se limite toutefois en principe aux griefs soulevés et n'examine les questions de droit non invoquées que dans la mesure où les arguments des parties ou le dossier l'y incitent (cf. ATF 122 V 157 consid. 1a, 121 V 204 consid. 6c; Jurisprudence des autorités administratives de la Confédération [JAAC] 61.31 consid. 3.2.2; ALFRED KÖLZ/ISABELLE HÄNER, *Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes*, 2^e éd., Zurich 1998, ch. 677).

Le Tribunal administratif fédéral peut en outre admettre un recours pour d'autres motifs que ceux qui ont été allégués ou confirmer la décision attaquée quant à son résultat, avec une autre motivation que celle adoptée par l'instance inférieure (substitution de motifs; cf. ATAF 2007/41 consid. 2; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-7663/2010 et A-7699/2010 du 28 avril 2011 consid. 2.2 et les références citées, A-4516/2008 du 5 janvier 2011 consid. 1.4 et A-6854/2008 du 25 novembre 2010 consid. 2; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, op. cit., ch. 1.54 s.).

1.4. Le 1er janvier 2010, la loi fédérale régissant la taxe sur la valeur ajoutée du 12 juin 2009 (LTVA, RS 641.20) est entrée en vigueur.

S'agissant du droit applicable, il y a lieu de distinguer ce qui a trait au fond de ce qui concerne la procédure.

Sur le plan du droit matériel, les dispositions de l'ancien droit ainsi que leurs dispositions d'exécution demeurent applicables à tous les faits et rapports juridiques ayant pris naissance avant leur abrogation (art. 112 al. 1 LTVA). Dans la mesure où l'état de fait concerne la période du 1er janvier 2002 au 30 juin 2007, la présente cause tombe ainsi matériellement sous le coup de la loi fédérale du 2 septembre 1999 sur la TVA (aLTVA, RO 2000 1300) et de son ordonnance du 29 mars 2000 (aOLTVA, RO 2000 1347). En revanche, les dispositions de l'ordonnance du 22 juin 1994 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (aOTVA, RO 1994 1464 et les modifications ultérieures) ne trouvent pas application (art. 93 et 94 aLTVA).

Sur le plan de la procédure, le nouveau droit s'applique à toutes celles qui sont pendantes à l'entrée en vigueur de la LTVA (art. 113 al. 3 LTVA; concernant l'interprétation restrictive de cette disposition, cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-4136/2009 du 18 mars 2011 consid. 1.2, A-3190/2008 du 15 juillet 2010 consid. 1.2.2, A-6986/2008 du 3 juin 2010 consid. 1.2 et A-1113/2009 du 24 février 2010 consid. 1.3). S'agissant de l'appréciation des preuves, l'art. 81 al. 3 LTVA n'entre pas en ligne de compte si l'ancien droit matériel demeure applicable (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-393/2009 du 14 avril 2011 consid. 1.2.2, A-3603/2009 du 16 mars 2011 consid. 1.2, A-3190/2008 du 15 juillet 2010 consid. 1.2.2 et les références citées, A-4417/2007 du 10 mars 2010 consid. 1.3.2). Enfin, la possibilité d'une appréciation anticipée des preuves demeure admissible, même dans le nouveau droit et *a fortiori* pour les cas pendants (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-393/2009 du 14 avril 2011 consid. 1.2.2, A-3603/2009 du 16 mars 2011 consid. 1.2, A-4785/2007 du 23 février 2010 consid. 5.5; Message du Conseil fédéral sur la simplification de la TVA du 25 juin 2008 in : Feuille fédérale [FF] 2008 p. 6394 s.; PASCAL MOLLARD/XAVIER OBERSON/ANNE TISSOT BENEDETTO, *Traité TVA*, Bâle 2009, ch. 157, p. 1126).

1.5. Le présent arrêt est rendu dans une composition impliquant Marie-Chantal May Canellas en qualité de greffière, sans qu'une communication préalable aux parties du nouveau changement de greffière ait été nécessaire, puisque ni la recourante ni l'autorité inférieure n'ont soulevé de motif de récusation à l'encontre de la personne susmentionnée

lorsqu'elles ont été invitées à s'exprimer à ce sujet (cf. décision incidente du Tribunal administratif fédéral du 6 juillet 2010).

1.6. Le litige implique de rappeler les règles relatives à l'assujettissement (consid. 2 ci-après), au droit à la déduction de l'impôt préalable (consid. 3 ci-après), ainsi qu'à l'évasion fiscale (consid. 4 ci-après), à l'issue de quoi il sera procédé à l'examen du cas d'espèce (consid. 5 ci-après).

2.

2.1. Est assujetti à l'impôt quiconque, même sans but lucratif, exerce de manière indépendante une activité commerciale ou professionnelle en vue de réaliser des recettes, à condition que les livraisons de biens, les prestations de services et les prestations à soi-même qu'il a effectuées sur le territoire suisse dépassent globalement la somme de CHF 75'000.-- par an (art. 21 al. 1 aLTVA; cf. également arrêts du Tribunal administratif fédéral A-5747/2008 du 17 mars 2011 consid. 2.4 et A-4011/2010 du 18 janvier 2011 consid. 2.2). L'activité est commerciale ou professionnelle lorsqu'elle intervient vis-à-vis de tiers, qu'elle vise à obtenir des recettes et revêt un caractère durable (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_904/2008 du 22 décembre 2009 consid. 2.1 et 2C_392/2008 du 1er septembre 2009 consid. 2.1; ALOIS CAMENZIND/NIKLAUS HONAUER/KLAUS A. VALLENDER, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], 2ème éd., Berne/Stuttgart/Vienne 2003, ch. 995 et 1001 ss; GERHARD SCHAFROTH/DOMINIK ROMANG, in: mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Bâle-Genève-Munich 2000, ch. 22 ss ad art. 21 aLTVA; JEAN-MARC RIVIER/ANNIE ROCHAT PAUCHARD, Droit fiscal suisse, La taxe sur la valeur ajoutée, 2000, p. 99 ss). L'art. 21 al. 2 aLTVA énumère de manière non exhaustive les entités qui peuvent être assujetties (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-2387/2007 du 29 juillet 2010 consid. 2.1.1).

L'assujettissement commence à l'expiration de l'année civile au cours de laquelle le chiffre d'affaires déterminant a été atteint (art. 28 al. 1 aLTVA). Lorsque l'activité déterminant l'assujettissement débute ou s'étend par la reprise d'un commerce ou par l'ouverture d'un nouveau secteur d'activité, l'assujettissement commence à ce moment-là s'il y a lieu d'admettre que le chiffre d'affaires déterminant l'assujettissement sera supérieur à CHF 75'000.-- dans les douze mois suivants (art. 28 al. 2 aLTVA). Il se termine à la fin de l'année civile au cours de laquelle les montants déterminant l'assujettissement n'ont plus été dépassés, si l'on peut s'attendre à ce qu'ils ne le soient pas non plus pendant l'année civile suivante (art. 29 let. b aLTVA). Lorsque la personne considérée ne

réalise plus le chiffre d'affaires déterminant mais omet de l'annoncer, elle est censée avoir opté pour l'assujettissement (art. 56 al. 3 aLTVA). Cette présomption d'option n'est cependant pas applicable dans tous les cas (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-2387/2007 du 29 juillet 2010 consid. 2.1.1 et A-12/2007 du 28 janvier 2009 consid. 2.4.2).

2.2. Comme cela ressort de l'art. 21 al. 1 aLTVA (cf. consid. 2.1 ci-avant), l'assujettissement est indissolublement lié à la notion d'opération imposable. Il s'agit dès lors de définir celle-ci pour en déduire celui-là. L'opération se caractérise par une prestation, à savoir une livraison de biens (art. 6 aLTVA) ou une prestation de services (art. 7 aLTVA), une contre-prestation ainsi qu'un rapport d'échange entre les deux (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-2387/2007 du 29 juillet 2010 consid. 2.2).

2.2.1. Une livraison existe dès que le pouvoir de disposer en son nom sur un objet est concédé. Tel est également le cas lorsque l'objet est mis à disposition (location/leasing) pour son utilisation (art. 6 al. 1 et 2 let. b aLTVA; cf. également arrêt du Tribunal fédéral 2C_904/2008 du 22 décembre 2009 consid. 2.2; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-2387/2007 du 29 juillet 2010 consid. 2.2.1 et les références citées, A-6743/2009 du 3 mai 2010 consid. 2.2.1). L'opération représente une prestation de services lorsqu'elle n'est pas qualifiée de livraison de biens (art. 7 al. 1 aLTVA; cf. également arrêts du Tribunal administratif fédéral A-2387/2007 du 29 juillet 2010 consid. 2.2.1 et les références citées, A-6971/2008 du 8 juin 2009 consid. 2.1.1).

2.2.2. La contre-prestation est également un élément constitutif de l'opération, au même titre que l'échange entre prestation et contre-prestation (cf. ATF 132 II 353 consid. 4.1, 126 II 249 consid. 4a et 6a; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1107/2008 et A-1108/2008 du 15 juin 2010 consid. 2.1 et les références citées; DANIEL RIEDO, *Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht*, Berne 1999, ch. 6, p. 223 ss, en particulier ch. 6.4.2, p. 239 ss, CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, *op. cit.*, ch. 159 ss, p. 76 ss). En d'autres termes, le caractère onéreux est une condition essentielle de l'opération imposable (cf. arrêts du Tribunal fédéral 2C_778/2008 du 8 avril 2009 consid. 2 et 2C_229/2008 du 13 octobre 2008 consid. 5.2). En outre, l'existence d'un lien économique entre la prestation et la contre-prestation est indispensable. La prestation et la contre-prestation doivent être directement liées par le but même de l'opération réalisée (cf. ATF

126 II 443 consid. 6a et les références citées; arrêt du Tribunal fédéral 2A.650/2005 du 15 août 2006 consid. 3.1; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-2387/2007 du 29 juillet 2010 consid. 2.2.2).

L'échange de prestations suppose quant à lui que plusieurs sujets participent à l'opération (fournisseur et récipiendaire de la prestation), respectivement que la prestation fournie quitte la sphère commerciale, raison pour laquelle un chiffre d'affaires purement interne ne relève pas de la TVA (cf. arrêts du Tribunal fédéral 2C_195/2007 du 8 janvier 2008 consid. 2.1, 2A.748/2005 du 25 octobre 2006 consid. 3.2; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-2387/2007 du 29 juillet 2010 consid. 2.2.2; CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, op. cit., ch 149 ss). A cet égard, le Tribunal fédéral a également admis que lorsque l'utilisation de la prestation est le fait du fournisseur lui-même, il ne peut être question d'un véritable échange de prestations (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_195/2007 du 8 janvier 2008 consid. 2.1).

Des problèmes de délimitation se posent vis-à-vis des actionnaires ou des ayants droit économiques de l'entreprise, voire des entreprises appartenant au même groupe. En principe, des prestations et contre-prestations réciproques sont, dans ce cadre, concevables, la contre-prestation étant cependant susceptible d'adaptation (cf. art. 33 al. 2 *in fine* aLTVA). Dans une récente jurisprudence rendue dans le domaine du trafic aérien, le Tribunal fédéral a évoqué que la reconnaissance de telles opérations était soumise à la condition que celles-ci soient justifiées commercialement (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_904/2008 du 22 décembre 2009 consid. 7.1; dans un sens contraire : arrêt du Tribunal fédéral 2C_632/2007 du 7 avril 2008 consid. 2). Cela étant, le critère de l'utilisation d'un aéronef, à des fins justifiées ou non par l'usage commercial n'intervient pas dans le cadre de l'examen de l'existence d'un véritable échange de prestations, mais dans celui de la réalisation des conditions du droit à la déduction de l'impôt préalable (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_463/2008 consid. 2.1; cf. également consid. 3 ci-après, plus spéc. consid. 3.4 ci-après).

2.3. L'assujettissement obligatoire postule en outre que les opérations soient localisées en Suisse (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_904/2008 du 22 décembre 2009 consid. 2.2). A cet égard, il convient de distinguer – dans le domaine du trafic aérien – en particulier, le transport de passager/s, la (pure) location d'un avion sans équipage et l'affrètement, qui correspond à la mise en location de l'avion avec son équipage

(consid. 2.3.1). Ces distinctions s'avèrent également nécessaires en raison de l'exonération de certaines prestations (consid. 2.3.2).

2.3.1. Se pose avant tout la question de la qualification, laquelle précède nécessairement celle de la localisation. Dans le cas du transport de passagers, il s'agit d'une prestation de services, localisée dans le pays où le trajet est effectué. La TVA appréhende en revanche la pure location d'un avion (sans équipage) ainsi que l'affrètement (avec équipage) comme une livraison, retenant que le pouvoir de disposition sur l'avion et également la responsabilité opérationnelle pour les vols passent dans ce cas au destinataire (art. 6 al. 2 let. b aLTVa; arrêts du Tribunal fédéral 2C_904/2008 du 22 décembre 2009 consid. 2.2, 2A.726/2004 du 25 août 2005 consid. 2.3; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-2387/2007 du 29 juillet 2010 consid. 2.4.1, A-212/2008 du 15 juin 2010 consid. 2.1.1, A-6986/2008 du 3 juin 2010 consid. 5.2). Le lieu se situe alors là où l'avion se trouve au moment où il est mis à disposition du destinataire (art. 13 let. a aLTVa; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-2387/2007 du 29 juillet 2010 consid. 2.4.1, A-212/2008 du 15 juin 2010 consid. 2.1.1, A-5745/2008 du 11 juin 2010 consid. 2.4, A-6986/2008 du 3 juin 2010 consid. 2.1.2). En relation avec les vols de positionnement, la livraison intervient à l'endroit où se trouve l'avion avant la mise en route de ce vol (cf. arrêts du Tribunal fédéral 2C_195/2007 du 8 janvier 2008 consid. 2.1 et 2A.726/2004 du 25 août 2005 consid. 3.2). Si le lieu de la livraison se situe à l'étranger, celle-ci n'est pas soumise à la TVA suisse (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-2387/2007 du 29 juillet 2010 consid. 2.4.1).

2.3.2.

2.3.2.1 La TVA suisse est conçue comme un impôt général sur la consommation. Ceci implique que l'imposition devrait intervenir systématiquement dans le pays où la prestation est utilisée. S'ensuit l'exonération des prestations localisées en Suisse, qui sont « exportées » à l'étranger (cf. ATF 133 II 153 consid. 3; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-2387/2008 du 29 juillet 2010 consid. 2.4.3, A-1667/2006 du 23 juin 2008 consid. 2.6; RIEDO, op. cit., p. 49; CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, op. cit., ch. 878). Les distinctions – dans le cadre du trafic aérien – ne servent dès lors pas uniquement à leur localisation en Suisse ou à l'étranger (cf. arrêts du Tribunal fédéral 2A.726/2004 du 25 août 2005 consid. 2.3 et 2A.55/1999 du 23 janvier 2001 in : Archives de droit fiscal suisse [Archives] 71 p. 564 ss), mais également pour analyser leur éventuelle exonération au sens propre, avec droit à la déduction de l'impôt préalable. La

qualification de livraison ou de prestation de services dans le cadre du trafic international est ainsi d'une importance essentielle, dans la mesure où seuls les chiffres d'affaires intérieurs au pays ainsi que les importations sont imposables (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_195/2007 du 8 janvier 2008 consid. 2.1; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-2387/2007 du 29 juillet 2010 consid. 2.4.3; CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, op. cit., ch. 502 ss et ch. 938 ss).

2.3.2.2 Sont exonérés de l'impôt (au sens propre) la mise à disposition de tiers, à des fins d'usage ou de jouissance (notamment la location et l'affrètement) de véhicules sur rails et d'aéronefs, pour autant que le destinataire de la livraison les utilise de manière prépondérante à l'étranger (art. 19 al. 2 ch. 2 aLTVA). Il en va de même de la livraison, la transformation, la réparation, l'entretien, l'affrètement et la location d'aéronefs utilisés par des entreprises assurant une navigation aérienne professionnelle (transports et trafic charter) et dont les opérations concernant les vols internationaux sont supérieures à celles émanant du trafic aérien national (art. 19 al. 2 ch. 7 aLTVA). De plus, en vertu de la compétence déléguée à l'art. 19 al. 3 aLTVA, le Conseil fédéral a exonéré les transports aériens internationaux dont seul l'aéroport d'arrivée ou de départ se situe sur le territoire suisse ainsi que les transports aériens qui s'effectuent au-dessus du territoire suisse, d'un aéroport étranger à un autre aéroport étranger (art. 6 al. 1 let. a et b aOLTVA; cf. également arrêt du Tribunal administratif fédéral A-2387/2007 du 29 juillet 2010 consid. 2.4.3).

L'exportation de biens ne donne droit à l'exonération fiscale que si elle est attestée par l'autorité douanière. En ce qui concerne la mise à disposition de tiers à des fins d'usage ou de jouissance de véhicules sur rails et d'aéronefs, la preuve de l'utilisation prépondérante à l'étranger doit être fournie au moyen de documents reconnus par la législation sur le trafic ferroviaire ou aérien ou par des moyens de preuve équivalents. Pour les prestations de services fournies à l'étranger, le droit à l'exonération doit être prouvé par des documents comptables et des pièces justificatives (art. 20 al. 1 aLTVA). La règle sur la preuve de l'art. 20 al. 1 aLTVA correspond au principe général selon lequel il appartient au fisc de démontrer l'existence d'éléments créant ou augmentant la charge fiscale, alors que le contribuable supporte le fardeau de la preuve des éléments qui réduisent ou éteignent son obligation fiscale (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2A.534/2004 du 18 février 2005 consid. 4.1; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-2387/2007 du 29 juillet 2010 consid. 2.4.3, A-212/2008 du 15 juin 2010 consid. 1.4, A-1107/2008 et A-1108/2008 du

15 juin 2010 consid. 5.2.1; ERNST BLUMENSTEIN/PETER LOCHER, *System des schweizerischen Steuerrechts*, 6ème éd., Zurich 2002, p. 416; XAVIER OBERSON/ANNIE ROCHAT PAUCHARD, *La jurisprudence du Tribunal fédéral en matière de TVA rendue en 2001*, in : Archives vol. 72 p. 27 ss, spéc. p. 33, avec renvoi à l'ATF 121 II 257 consid. 4c/aa p. 266).

A cet égard, il s'impose de rappeler que l'entrée en vigueur, au 1er janvier 2010, de la LTVA n'a aucune incidence sur l'application de l'art. 20 aLTVA, cette disposition continuant à être pertinente pour les procédures pendantes au 1er janvier 2010 (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-2387/2007 du 29 juillet 2010 consid. 2.4.3, A-1107/2008 et A-1108/2008 du 15 juin 2010 consid. 5.2.1 et A-617/2008 du 31 mars 2019 consid. 3.3. et 3.4).

2.3.2.3 En définitive, il apparaît que les prestations de transport, de location et d'affrètement dans le domaine du trafic international sont exonérées alors qu'en particulier la gestion d'avions est soumise à l'impôt. Cette circonstance à elle seule postule un examen attentif de l'assujettissement. Par l'interposition d'une ou de plusieurs personnes juridiques, il peut exister la possibilité d'échapper à l'imposition de la consommation finale, en ce sens que ces personnes juridiques acquièrent les prestations, font valoir la déduction de l'impôt préalable et ensuite établissent des factures pour des prestations qui sont exonérées de l'impôt au sens propre (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_195/2007 du 8 janvier 2008 consid. 2.5.2; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-2387/2007 du 29 juillet 2010 consid. 2.4.3).

2.3.3. Il suit de ce qui précède que les locations d'avion ainsi que les affrètements, localisés à l'étranger, de même que les prestations de services, localisées au siège du prestataire à l'étranger, et enfin le transport de passagers, lorsque le trajet se situe à l'étranger, ne représentent pas des chiffres d'affaires susceptibles d'entraîner l'assujettissement obligatoire (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_904/2009 du 22 décembre 2009 consid. 2.4; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-2387/2007 du 29 juillet 2010 consid. 2.4.4).

2.4. Si l'AFC parvient à la conclusion que la société a été inscrite à tort au registre des contribuables et qu'elle ne remplissait pas les conditions d'assujettissement obligatoire, que ce soit en raison de l'insuffisance de chiffres d'affaires ou pour une autre raison, elle doit opérer les corrections nécessaires (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-2387/2007 du 29 juillet 2010 consid. 2.5). Ladite société doit être radiée du registre en

question. Il n'existe pas de radiation rétroactive, sous réserve des cas où – dès le départ – l'intéressé ne remplissait pas les conditions matérielles de l'assujettissement obligatoire (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_195/2007 du 8 janvier 2008 consid. 2.5.1; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1371/2006 du 26 juillet 2007 consid. 3.8; MOLLARD/OBERSON/TISSOT BENEDETTO, op. cit., ch. 130, p. 456; cf. également arrêt du Tribunal administratif fédéral A-12/2007 du 28 janvier 2009 consid. 2.4.1).

3.

3.1. Aux termes de l'art. 38 al. 1 aLTVA, si l'assujetti utilise des biens ou des prestations de services pour l'une des affectations justifiées par l'usage commercial indiquées à l'al. 2 (parmi lesquels figurent les livraisons et les prestations de services imposables), il peut déduire dans son décompte les montants d'impôt préalable qu'en particulier d'autres assujettis lui ont facturés, conformément à l'art. 37 aLTVA, pour des livraisons et des prestations de services (art. 38 al. 1 let. a aLTVA).

Si l'impôt préalable déductible excède l'impôt dû, l'excédent est remboursé à l'assujetti (art. 48 al. 1 aLTVA). La jurisprudence a confirmé qu'un tel excédent, d'ailleurs prévu expressément par la loi, puisse exister (cf. ATF 132 II 353 consid. 8.4; arrêt du Tribunal fédéral 2C_632/2007 du 7 avril 2008 consid. 3; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-2387/2007 du 29 juillet 2010 consid. 3.1.1.2, A-212/2008 du 15 juin 2010 consid. 2.2.3 et A-1538/2006 du 28 mai 2008 consid. 2.5.1).

3.2. A titre de conditions matérielles et formelles, il appert que : (i) seul un assujetti peut prétendre déduire l'impôt préalable (art. 38 al. 1 aLTVA); (ii) cette déduction est possible uniquement pour les livraisons et prestations de services grevées de TVA qui lui ont été facturées par un autre assujetti (art. 38 al. 1 let. a aLTVA); (iii) les prestations doivent être affectées à un des buts limitativement énumérés à l'art. 38 al. 2 aLTVA, étant encore précisé que l'assujetti peut également déduire les montants d'impôt préalable mentionnés à l'alinéa 1 lorsqu'il utilise des biens ou des services pour des activités mentionnées à l'art. 19 al. 2 aLTVA ou pour des activités qui seraient imposables s'il les effectuait sur le territoire suisse (art. 38 al. 3 aLTVA; cf. également arrêts du Tribunal fédéral 2C_632/2007 du 7 avril 2008 consid. 2 et 2A.55/1999 du 23 janvier 2001, in : Archives vol. 71 p. 564 consid. 4a; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-2387/2007 du 29 juillet 2010 consid. 3.1.3); (iv) la déduction de l'impôt préalable est uniquement possible sur la base d'un justificatif, soit une facture remplissant certaines exigences formelles

(art. 38 al. 1 let. a aLTVA en lien avec l'art. 37 aLTVA); (v) elle ne doit pas avoir été expressément proscrite (art. 39 aLTVA; cf. également arrêt du Tribunal administratif fédéral A-2387/2007 du 29 juillet 2010 consid. 3.1.3).

3.3. Seule l'affectation, même médiate, à des livraisons ou des prestations de services imposables, ou pour lesquelles l'assujetti a opté, permet de déduire l'impôt préalable. Il s'ensuit que l'« intrant » ne doit pas être affecté à des opérations exonérées au sens impropre, des activités qui ne sont pas considérées comme des opérations, des activités privées ou des opérations exercées dans le cadre de la puissance publique (art. 38 al. 4 aLTVA; cf. également ATF 132 II 353 consid. 8.3, 8.4 et 10 et les références citées; arrêts du Tribunal fédéral 2A.650/2005 du 15 août 2006 consid. 3.2 et 2A.348/2004 du 1er décembre 2004 consid. 3.2; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-2387/2007 du 29 juillet 2010 consid. 3.1.4). Il n'y a pas de droit à la déduction de l'impôt préalable s'il y a affectation à un but qui n'est pas commercial au sens de l'art. 38 al. 2 aLTVA (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_463/2008 du 27 janvier 2009 consid.2.1; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-2387/2007 du 29 juillet 2010 consid. 3.1.4 et les références citées, A-212/2008 du 15 juin 2010 consid. 2.2.1).

3.4. A défaut de biens ou de services affectés à des opérations servant un but commercial, il y a consommation finale de la prestation acquise auprès de l'assujetti (cf. ATF 132 II 353 consid. 8.2 et 10; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-2387/2007 du 29 juillet 2010 consid. 3.1.5, A-6986/2008 du 3 juin 2010 consid. 2.2.2.2, A-1575/2006 du 5 octobre 2009 consid. 2.2.1 et A-6971/2008 du 8 juin 2009 consid. 2.2.2.2; RIEDO, op. cit., p. 141 s.).

4.

A ce stade, il s'agit encore d'évoquer les problématiques en lien avec l'évasion fiscale.

4.1. 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 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 131 II 627 consid. 5.2; arrêts du Tribunal fédéral 2C_742/2008 du 11 février 2009

consid. 5.7, 2C_632/2007 du 7 avril 2008 consid. 4; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-212/2008 du 15 juin 2010 consid. 3). Il s'agit d'examiner si ces conditions sont réunies au regard des circonstances du cas concret. Lorsque les conditions sont remplies, l'imposition doit être fondée non pas sur la forme juridique choisie par le contribuable, mais sur la situation qui aurait été appropriée au but économique poursuivi par celui-ci (cf. ATF 131 II 627 consid. 5.2; arrêts du Tribunal fédéral 2C_742/2008 du 11 février 2009 consid. 5.7, 2C_632/2007 du 7 avril 2008 consid. 4.1; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-2387/2007 du 29 juillet 2010 consid. 4.1.1, A-212/2008 du 15 juin 2010 consid. 3, A-5745/2008 du 11 juin 2010 consid. 2.7; BLUMENSTEIN/LOCHER, op. cit., p. 32 s.).

Les deux premières conditions citées ne sont pas indépendantes l'une de l'autre mais bien connexes et elles 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, Kurzkomentar zum Mehrwertsteuergesetz, 2000, ch. 248 s.). L'élément objectif – à savoir le caractère insolite du procédé – a valeur d'indice pour attester d'une éventuelle intention de procéder à une évasion fiscale. L'assujetti peut toutefois 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'é luder l'impôt (cf. ERNST BLUMENSTEIN, Das subjektive Moment der Steuerumgehung, in Archives vol. 18 p. 201). Savoir si le comportement adopté a effectivement mené à une économie d'impôt notable doit être tranché sur la base de la reprise d'impôt litigieuse correspondante de l'AFC (cf. Archives vol. 46 p. 152 consid. 3b, vol. 50 p. 588 consid. 2c; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1415/2006 du 14 juillet 2008 consid. 2.4 et A-1474/2006 du 28 janvier 2008 consid. 2.5).

4.2. La notion d'évasion fiscale s'applique également en matière de TVA (cf. arrêts du Tribunal fédéral 2C_632/2007 du 7 avril 2008, in : Archives vol. 77 p. 354 consid. 4.2, 2A.61/2006 du 29 novembre 2006 consid. 3.1 et 3.2; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-212/2008 du 15 juin 2010 consid. 3 et A-5745/2008 du 11 juin 2010 consid. 2.5; nuancé : PIERRE-MARIE GLAUSER, Evasion fiscale et TVA, in : Evasion fiscale, Une approche théorique et pratique de l'évasion fiscale, Genève-Zurich-Bâle 2010, p. 43; critique : BEATRICE BLUM, Steuerumgehung bei der Mehrwertsteuer – Halten eines Flugzeuges in einer "Briefkastengesellschaft" in Michael Beusch/ISIS [éd.], Entwicklungen im Steuerrecht 2009, Zurich 2009, p. 343 ss).

4.3. S'agissant toutefois de la question de savoir si l'examen doit se faire exclusivement à l'aune de cette notion, la réponse peut varier suivant la problématique à trancher. Il apparaît suivant les cas que les deux voies sont ouvertes, à savoir celle relative à la consommation privée (cf. consid. 3.4 ci-avant) et celle relative à l'évasion fiscale (cf. consid. 4.1 et 4.2 ci-avant). En matière d'assujettissement au sens des art. 17 aOTVA et 21 aLTVA, le Tribunal fédéral a battu en brèche le principe de l'unité de l'entreprise, dans sa forme dérivée, et précisé que seule l'évasion fiscale permettait de faire abstraction de la réalité juridique pour retenir l'existence d'un seul assujetti TVA, en présence de deux entités juridiquement distinctes (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_742/2008 du 11 février 2009 consid. 5.5). En revanche, il n'a nullement eu recours à l'évasion fiscale – laissant expressément la question ouverte de savoir si la structure mise en place se rangeait dans cette catégorie – dès lors qu'il s'agissait de dire si une société, dite de domicile, avait droit à la déduction de l'impôt préalable à raison des prestations qu'elle fournissait – par ailleurs à titre onéreux – à son actionnaire unique. Il a tranché la question par la négative en se fondant exclusivement sur le principe selon lequel les « intrants » doivent être affectés à un but commercial et non privé (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_463/2008 du 27 janvier 2009 consid. 2.2; sous les deux angles: cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1630 et 1631/2006 du 13 mai 2008 consid. 3.3 et 3.4, partiellement annulé par l'arrêt du Tribunal fédéral précité mais pas en cela). Dans un arrêt récent, appelé à examiner l'assujettissement d'une société sise au Liechtenstein au regard de la TVA indigène, le Tribunal fédéral a conclu à son inexistence après avoir constaté que seul l'ayant droit économique de la société, sa famille, ses amis, des cadres de la société avaient utilisé l'avion qu'elle détenait (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_904/2008 du 22 décembre 2009 consid. 6.2). L'évasion fiscale n'est pas intervenue dans le raisonnement. Pour sa part, le Tribunal administratif fédéral a – dans une récente jurisprudence rendue dans le domaine du trafic aérien – apprécié la situation exclusivement à l'aune de l'évasion fiscale, qu'il a d'ailleurs admise. La question de savoir s'il existait un véritable échange de prestations entre la société concernée et son actionnaire a été laissée ouverte (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-5745/2008 du 11 juin 2010 consid. 3.2).

5.

5.1.

5.1.1. En l'espèce – comme relevé à juste titre par l'AFC dans son prononcé du 24 février 2010 et dans sa décision sur réclamation du 27 mai 2010, ainsi que comme admis par la recourante en particulier

dans son courrier du 2 février 2010 – le premier aéronef, de type Falcon 2000, a été acquis le 24 octobre 1997 auprès de Z. _____ par X***. _____, société sise au Liechtenstein dont Y. _____ était l'unique ayant droit économique. Le 19 février 1999, la recourante a repris les droits et obligations résultant du contrat de vente et importé l'avion en Suisse. La créance contre la recourante a été cédée, avec effet au 1er janvier 2001, par Y. _____ à W. _____, société sise aux Iles Vierges Britanniques dont il était le seul bénéficiaire économique. L'avion susdit a été vendu en 2003. Le second aéronef, de type Falcon 2000EX, a été acquis le 15 mai 2003 par la recourante auprès de Z. _____. Ce second aéronef a été importé en Suisse le 26 mai 2003 (cf. pièce no 6 du dossier de l'AFC; pièce no 13 du dossier de la recourante).

5.1.2. Dans le cadre de la procédure ayant conduit à son immatriculation au registre des contribuables TVA le 1er mars 1999, la recourante a indiqué que l'avion de type Falcon 2000 serait principalement mis à la disposition de son actionnaire – Y. _____, lequel était domicilié en Suisse – ainsi que de ses proches, contre rémunération (cf. pièce no 9 du dossier de l'AFC; pièce no 5 du dossier de la recourante). Elle a également transmis les deux premières factures, établies par la recourante à l'adresse de Y. _____, pour la mise à disposition de ce dernier de l'avion de type Falcon 2000 pour les mois de mars et avril 1999 (cf. pièces no 3 et 9 du dossier de l'AFC; pièce no 7 du dossier de la recourante). Dans son courrier du 3 décembre 2007, faisant suite à un contrôle relatif aux périodes fiscales allant du 1er trimestre de 2002 au 2ème trimestre de 2007, la recourante a expliqué que – à l'issue d'une analyse portant en particulier sur la réglementation en matière d'aviation civile – il était apparu préférable d'immatriculer les deux aéronefs successifs au nom d'une société suisse, soit la recourante, plutôt que de s'assurer que l'actionnaire, Y. _____, satisfaisait aux conditions permettant l'immatriculation desdits avions dans le registre matricule suisse (cf. pièce no 3 du dossier de l'AFC; pièce no 10 du dossier de la recourante). La recourante a exposé – tant dans son mémoire de réclamation du 9 avril 2010 que dans l'acte de recours du 25 juin 2010 – qu'en raison d'une certaine exclusivité d'utilisation en faveur de l'actionnaire, Y. _____, elle lui avait facturé, outre le prix des heures de vol, les indemnités journalières d'immobilisation et l'amortissement des deux aéronefs successifs.

Il apparaît ainsi que Y. _____ est l'actionnaire unique et l'ayant droit économique de la recourante. Les appareils évoqués ont exclusivement été utilisés par le prénommé et ses proches. D'ailleurs, les factures

relatives à la mise à disposition des aéronefs, produites par la recourante, ont été adressées personnellement à Y._____, à son domicile de *** dans le canton de***, ce qui démontre qu'il était – en tant qu'individu – le destinataire des prestations en cause. En tous les cas, rien au dossier ne permet de retenir le contraire. On relèvera encore que le prénommé est retraité et n'exerce plus d'activités professionnelles ou commerciales. Il faut dès lors en conclure que les deux avions ont été utilisés à des fins privées, ce que la recourante ne conteste pas.

5.2.

5.2.1. Ceci étant précisé, rien n'explique que Y._____ n'ait pas acquis lui-même les aéronefs en question. En effet, si l'on considère qu'il était le seul à les utiliser et qu'il a intégralement financé lui-même l'acquisition par le biais d'une société offshore, il eût été plus rationnel qu'il procède en nom propre. Au lieu de cela, Y._____ a intercalé une société, créée spécialement à cet effet, pour acquérir les aéronefs à sa place et les lui mettre à disposition, contre facturation et contre paiement, alors qu'en tant que seul ayant droit économique, ce paiement lui revient, économiquement parlant. La structure mise en place apparaît ainsi insolite, en ce sens qu'aucun motif objectif – autre que fiscal – ne justifie l'élaboration d'une semblable construction.

Certes, la recourante fait valoir que l'interposition d'une société suisse était dictée par des considérations liées à la réglementation en matière d'aviation civile, par des raisons ayant trait à la limitation de la responsabilité civile et pour garantir une certaine discrétion. Cela étant, le Tribunal de céans ne cerne guère pour quels motifs il aurait été préférable d'immatriculer les deux aéronefs successifs au nom de la recourante, plutôt que de Y._____. La recourante n'avance nullement qu'il n'eût pas été possible de s'assurer que l'actionnaire, Y._____ – lequel était domicilié en Suisse – satisfaisait aux conditions permettant l'immatriculation desdits avions dans le registre matricule suisse, bien au contraire. De même, le Tribunal de céans ne voit pas quels seraient les risques associés à la détention d'un avion qui ne pouvaient être évités autrement, notamment par la conclusion d'une assurance appropriée. L'argument selon lequel la détention des deux aéronefs successifs au travers d'une société permettrait de réduire les risques d'une procédure en dommages et intérêts ne tient guère, compte tenu de l'assurance possible et d'ailleurs exigée. Quant à celui tenant à la discrétion voulue par l'ayant droit économique, il ne constitue pas une justification objective sérieuse à la structure mise en place dans le cas présent. Force est dès lors de constater que celle-ci a été choisie dans le seul but d'économiser

des impôts qui seraient dus si les deux avions avaient été acquis et utilisés directement par Y._____.

5.2.2. En outre, le procédé aurait conduit à une notable économie d'impôt s'il avait été accepté par l'autorité fiscale. En effet, une transaction avec soi-même ne saurait guère être considérée comme une opération au sens de la TVA. Faute d'opérations (celles-ci ne pouvant être réalisées avec lui-même), Y._____ n'aurait pas pu être assujetti, ce qui l'aurait empêché de prétendre à la déduction de l'impôt préalable. En revanche, l'interposition d'une société censée effectuer des opérations avec l'actionnaire – à savoir la mise à disposition des avions contre rémunération – permettait à celle-ci, en tant qu'assujettie TVA, de déduire l'impôt préalable grevant l'acquisition, respectivement l'entretien, des avions en question. L'économie d'impôt est notable, si l'on considère l'impôt préalable déduit à tort, tel que repris par l'AFC, à concurrence de plus de CHF 3 millions.

5.2.3. L'ensemble des éléments qui précède conduit le Tribunal de céans à la conclusion que le procédé utilisé dans le cas présent doit être qualifié d'évasion fiscale (cf. consid. 4.1 et 5.2.2 ci-avant). L'AFC était dès lors en droit de se fonder sur la situation qui aurait été appropriée au but économique poursuivi par le contribuable (consid. 4.1 ci-avant), à savoir la détention et l'utilisation des avions directement par Y._____, sans interposition de la société X._____ SA. Dans un tel contexte, il apparaît que le droit à la déduction de l'impôt préalable n'aurait pas été ouvert, faute d'opérations et d'assujettissement. Il faut dès lors en déduire que l'assujettissement de la recourante, uniquement fondé sur les prétendues opérations réalisées avec son actionnaire, lesquelles ont été niées en vertu d'un raisonnement basé sur l'évasion fiscale, n'a pas lieu d'être. C'est dès lors à juste titre que l'AFC a ordonné sa radiation du registre des contribuables.

Notons encore que, dans la mesure où déjà en date du 1er mars 1999, les conditions d'assujettissement n'étaient pas réalisées, il était justifié – comme indiquait vouloir le faire l'AFC dans son rapport de révision du 6 novembre 2007, ainsi que dans son décompte complémentaire no *** du 6 novembre 2007 – de radier la recourante du registre des contribuables TVA avec effet rétroactif. Cela étant, cette radiation a été opérée au 1er janvier 2002, date du début de la période non encore prescrite au sens de l'art. 49 aLTVA (cf. consid. 2.4 ci-avant). C'est bien cette date, et non celle du 6 novembre 2007, qui est déterminante, contrairement à ce qui ressort du courrier du 19 novembre 2007, ainsi

que de la décision du 24 février 2010 et de la décision sur réclamation du 27 mai 2010. En effet, seule une radiation au 1^{er} janvier 2002 peut expliquer que l'AFC ait rétrocedé à la recourante l'ensemble de la TVA qu'elle avait facturée à compter de cette date, comme cela résulte tant du décompte complémentaire no *** que l'avis de crédit no ***, confirmés dans la décision du 24 février 2010, ainsi que dans la décision sur réclamation du 27 mai 2010. Les griefs soulevés à cet égard par la recourante sont dès lors mal fondés, comme d'ailleurs ceux ayant trait à la radiation que l'AFC aurait effectuée en raison d'une nouvelle pratique, ce qui n'est pas le cas.

La structure mise en place l'ayant été en violation des règles relatives à l'évasion fiscale, ce qui conduit à nier l'assujettissement de la recourante, il apparaît que le droit à la déduction de l'impôt préalable n'est pas ouvert et que la reprise effectuée par l'AFC - pour annuler l'ensemble de l'impôt et de l'impôt préalable déclarés par la recourante dans ses décomptes relatifs aux périodes allant du 1^{er} janvier 2002 au 30 juin 2007 - l'a été à juste titre, sans qu'il soit nécessaire de trancher si, indépendamment des règles relatives à l'évasion fiscale, il eût été concevable de reconnaître en l'espèce l'existence d'opérations au sens de la TVA entre la société et son actionnaire.

6.

Les considérations qui précèdent conduisent le Tribunal administratif fédéral à rejeter le recours – dans la mesure où celui-ci est recevable (cf. consid. 1.2.2 ci-avant) – mais en partie pour d'autres motifs que ceux retenus par l'AFC dans sa décision sur réclamation (cf. consid. 1.3 ci-avant). Vu l'issue de la cause – en application de l'art. 63 al. 1 PA et de l'art. 1 ss du règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral (FITAF, RS 173.320.2) – les frais de procédure par CHF 23'500.--, comprenant l'émolument judiciaire et les débours, sont mis à la charge de la recourante qui succombe. Ce dernier montant est compensé avec l'avance de frais totale déjà versée de CHF 23'500.--. Une indemnité à titre de dépens n'est pas allouée à la recourante (cf. art. 64 al. 1 PA *a contrario*, respectivement art. 7 al. 1 FITAF *a contrario*).

Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :

1.

Le recours est rejeté, dans la mesure où il est recevable.

2.

Les frais de procédure, d'un montant de CHF 23'500.--, sont mis à la charge de la recourante. Ce montant est compensé par l'avance de frais déjà versée de CHF 23'500.--.

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 :

La greffière :

Pascal Mollard

Marie-Chantal May Canellas

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 de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral [LTF, RS 173.110]). 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 : le 29 décembre 2011