

Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

2C 321/2017

Arrêt du 23 mai 2018

Ile Cour de droit public

Composition

MM. et Mme les Juges fédéraux Seiler, Président,
Aubry Girardin et Stadelmann.
Greffière : Mme Vuadens.

Participants à la procédure

X. _____ Ltd,
représentée par Me Clarence Peter, Me Per Prod'hom et Me Frédéric Gante, avocats,
recourante,

contre

Administration fédérale des contributions, Division principale de la taxe sur la valeur ajoutée.

Objet

Taxe sur la valeur ajoutée (TVA); assujettissement d'une société sise à l'étranger, activité entrepreneuriale,
recours contre l'arrêt du Tribunal administratif fédéral, Cour I, du 20 février 2017 (A-4783/2015).

Faits :

A.

X. _____ Ltd (ci-après: la Société) est une société enregistrée aux Iles Vierges Britanniques, dont l'actionnaire et ayant droit économique est Y. _____, amateur et collectionneur d'art résidant à Z. _____. La Société est propriétaire d'oeuvres d'art dont l'acquisition a été financée par Y. _____ et qui sont regroupées sous le label générique "collection Y. _____". La Société ne possède pas d'autres locaux que ceux qu'elle loue depuis octobre 2009 au Port Franc de La Praille (canton de Genève). Elle ne dispose pas non plus de ressources en personnel ni ne tient de comptabilité. Seuls un inventaire, un listing des ventes et un cash-flow sommaire sont établis par "l'administrateur local" de la Société.

Dès le mois de novembre 2002, la Société a été inscrite au registre des assujettis à la TVA. Le 1er octobre 2008, elle a communiqué à l'Administration fédérale des contributions (ci-après: Administration fédérale) qu'elle avait cessé toute activité et qu'elle requérait dès lors sa radiation du registre des assujettis, ce qui a été effectué avec effet au 30 septembre 2008. Durant cette période d'immatriculation, la Société a vendu trois oeuvres en 2004, neuf oeuvres en 2005, quatre oeuvres en 2007 et deux oeuvres en 2008.

Le 10 novembre 2009, la Société a demandé sa réimmatriculation au registre des assujettis. Elle exposait avoir acquis des oeuvres d'art qui étaient principalement destinées à la vente à l'export, mais qu'elle ne pouvait pas exclure que des ventes soumises à l'impôt aient lieu en Suisse. Le 18 janvier 2010, l'Administration fédérale a (ré-) immatriculé la Société avec effet au 1er octobre 2009.

Par la suite, la Société n'a déclaré aucun chiffre d'affaires et a obtenu le remboursement de la TVA ayant grevé l'importation de différentes oeuvres d'art.

Le 26 juin 2013, l'Administration fédérale a informé la Société qu'elle ne remplissait pas les conditions d'assujettissement à la TVA et qu'elle ne pouvait dès lors pas prétendre au remboursement de l'impôt à

l'importation pour les années 2011 à 2013.

Le 17 juillet 2013, l'Administration fédérale a radié la Société du registre des assujettis, avec effet au 31 mars 2013. Par courrier du 30 juillet 2013, la Société a contesté cette mesure et requis le maintien de son inscription au registre des assujettis.

En 2014, la Société a vendu une douzaine d'oeuvres d'art.

B.

Par décision du 6 janvier 2015, l'Administration fédérale a confirmé la radiation effectuée et l'annulation de la déduction de l'impôt à l'importation pour les années 2011 à 2013. La recourante a contesté cette décision par la voie de la réclamation, qui a été rejetée par décision sur réclamation du 29 juin 2015.

La Société a interjeté recours contre cette décision sur réclamation auprès du Tribunal administratif fédéral. En substance, elle a contesté sa radiation du registre des assujettis, demandé le remboursement du montant d'impôt préalable de 9'438'827 fr. (période du 1^{er} janvier 2010 au 31 mars 2013) et de 3'000 fr. 75 (deuxième trimestre 2013), avec intérêt rémunérateur, et l'annulation des intérêts moratoires qui lui avaient été facturés à hauteur de 96'334 fr. Elle concluait aussi au remboursement de tout impôt préalable "postérieurement affecté à l'activité entrepreneuriale", avec intérêt rémunérateur.

Par arrêt du 20 février 2017, le Tribunal administratif fédéral, après avoir constaté l'irrecevabilité des conclusions de la Société tendant au remboursement de l'impôt préalable pour la période "postérieure", a jugé que la Société ne remplissait pas les conditions d'assujettissement à la TVAe t qu'elle ne pouvait partant pas prétendre au remboursement des sommes de 9'438'827 fr. et de 3'000 fr. 75 d'impôt préalable versé en lien avec l'importation d'oeuvres d'art. En conséquence, il a rejeté le recours dans la mesure de sa recevabilité.

C.

Agissant par la voie du recours en matière de droit public, la Société demande au Tribunal fédéral, sous suite de frais et dépens, préalablement, de constater son assujettissement à la TVA du 1^{er} octobre 2009 au 31 mars 2013 et l'exercice d'une activité entrepreneuriale, la réalisation des conditions d'assujettissement depuis le 31 mars 2013 jusqu'à la fin du deuxième trimestre 2013, la fourniture de prestations localisées en Suisse du point de vue de la TVA pour la période du 1^{er} octobre 2009 à la fin du deuxième trimestre 2013 et sa radiation à tort du registre des contribuables avec effet au 31 mars 2013; principalement, elle propose d'admettre le recours, d'annuler la décision du Tribunal administratif fédéral du 20 février 2017, de déclarer qu'elle a le droit de récupérer les montants d'impôt préalable payés du 1^{er} octobre 2009 à la fin du deuxième trimestre 2013, soit 9'438'827 fr. et 3'000 fr. 75, à quoi s'ajoutent un montant de 3'521'198 fr. 60 établi postérieurement par l'Administration fédérale des douanes, et de déclarer qu'elle n'est pas débitrice d'intérêts moratoires.

Le Tribunal administratif fédéral a renoncé à prendre position. L'Administration fédérale s'est déterminée et a conclu au rejet du recours.

Considérant en droit :

1.

1.1. Le Tribunal fédéral examine d'office et avec pleine cognition la recevabilité des recours qui lui sont soumis (ATF 143 III 416 consid. 1 p. 417; 142 III 643 consid. 1 p. 644).

1.2. L'arrêt entrepris constitue une décision finale (art. 90 LTF), rendue par le Tribunal administratif fédéral (art. 86 al. 1 let. a LTF) dans une cause de droit public (art. 82 let. a LTF) ne tombant pas sous le coup des exceptions de l'art. 83 LTF, de sorte que la voie du recours en matière de droit public est en principe ouverte. Déposé en temps utile (art. 100 al. 1 LTF) et dans les formes prescrites (art. 42 LTF) par la recourante qui, directement touchée par la décision entreprise et ayant un intérêt digne de protection à son annulation ou à sa modification, a qualité pour recourir (art. 89 al. 1 LTF), le présent recours est en principe recevable.

1.3. La recourante conclut entre autres au remboursement d'un montant de 3'521'198 fr. 60 établi "postérieurement" par l'Administration fédérale des douanes, et à ce que le Tribunal fédéral intime à l'Administration fédérale d'émettre un décompte rectificatif en ce sens.

Le Tribunal administratif fédéral a jugé irrecevable la conclusion de la recourante tendant au remboursement de l'impôt préalable "postérieur" (ce par quoi il faut comprendre postérieur au 2^e trimestre 2013), car ce point ne faisait pas partie du litige. Dans ces circonstances, seuls des griefs de violation du droit en lien avec ce refus d'entrer en matière étaient admissibles, ce que la recourante devait exposer, conformément aux exigences de l'art. 42 al. 2 LTF. Elle ne l'a toutefois pas fait. Le recours est partant irrecevable en tant qu'il tend au remboursement de l'impôt préalable "postérieur".

1.4. Le simple renvoi à des écritures antérieures ne remplit pas les exigences de motivation de l'art. 42 al. 2 LTF et n'est pas recevable (ATF 138 III 252 consid. 3.2 p. 258; 133 II 396 consid. 3.2 p. 399 s). Les déterminations de l'Administration fédérale intimée sont donc irrecevables dans la mesure où elles renvoient à des décisions et à des prises de position antérieures.

2.

Saisi d'un recours en matière de droit public, le Tribunal fédéral applique le droit d'office (art. 106 al. 1 LTF), mais n'examine la violation de droits fondamentaux que si ce grief a été invoqué et motivé par le recourant, conformément au principe d'allégation (cf. art. 106 al. 2 LTF). L'acte de recours doit alors, sous peine d'irrecevabilité, contenir un exposé succinct des droits et principes constitutionnels violés et préciser de manière claire et détaillée en quoi consiste la violation (cf. ATF 142 II 206 consid. 2.5 p. 210; 139 I 229 consid. 2.2 p. 232).

3.

3.1. Le Tribunal fédéral conduit son raisonnement juridique sur la base des faits constatés par l'autorité précédente (art. 105 al. 1 LTF). En vertu de l'art. 97 al. 1 LTF, le recours ne peut critiquer les constatations de fait que si les faits ont été établis de façon manifestement inexacte - notion qui correspond à celle d'arbitraire (ATF 141 V 495 consid. 4.3.1 p. 504; 137 I 58 consid. 4.1.2 p. 62) - ou en violation du droit au sens de l'art. 95 LTF, et si la correction du vice est susceptible d'influer sur le sort de la cause (ATF 137 III 226 consid. 4.2 p. 234; 135 III 127 consid. 1.5 p. 129 s.). Lorsque le recourant s'en prend à l'appréciation des preuves et à l'établissement des faits, la décision n'est arbitraire que si le juge n'a manifestement pas compris le sens et la portée d'un moyen de preuve, s'il a omis, sans raison sérieuse, de tenir compte d'un moyen important propre à modifier la décision attaquée ou encore si, sur la base des éléments recueillis, il a procédé à des déductions insoutenables (cf. ATF 140 III 264 consid. 2.3 p. 266; 136 III 552 consid. 4.2 p. 560; 134 V 53 consid. 4.3 p. 62). La partie recourante doit expliquer de manière circonstanciée en quoi ces conditions seraient réalisées (cf. art. 106 al. 2 LTF). Le Tribunal fédéral n'entre pas en matière sur des critiques de type appellatoire portant sur l'état de fait ou sur l'appréciation des preuves (cf. ATF 140 III 264 consid. 2.3 p. 266; 137 II 353 consid. 5.1 p. 356). Par ailleurs, aucun fait nouveau ni preuve nouvelle ne peut en principe être présenté devant le Tribunal fédéral (cf. art. 99 al. 1 LTF).

3.2. En l'espèce, en tant que la recourante présente des faits qui ne résultent pas de l'arrêt entrepris sans invoquer, ni démontrer l'arbitraire dans la constatation des faits, le Tribunal fédéral ne peut pas en tenir compte. Par ailleurs, certaines pièces que la recourante produit dans son recours sont des pièces nouvelles irrecevables.

4.

Le litige porte sur le point de savoir si c'est à bon droit que le Tribunal administratif fédéral a jugé que la recourante ne pouvait pas prétendre au remboursement des montants d'impôt préalable de 9'438'827 fr. et de 3'000 fr. 75 payés en lien avec l'importation d'oeuvres d'art entre 2011 et 2013 et qu'elle devait être radiée du registre des assujettis avec effet au 31 mars 2013. Le litige porte uniquement sur la question de l'assujettissement subjectif de la recourante et non pas sur la question de savoir si l'importation d'oeuvres d'art est soumise à TVA.

5.

5.1. Le droit applicable doit d'abord être défini. Le 1^{er} janvier 2018 est entrée en vigueur la révision partielle de la LTVA du 30 septembre 2016 (RO 2017 3575). Cette révision partielle a notamment emporté une

modification de l'art. 10 al. 1 LTVA, relatif à l'assujettissement subjectif à la TVA. A la même date, l'art. 8 aOTVA (Assujettissement), qui constituait une disposition d'exécution de l'art. 10 al. 1 aLTVA, a aussi été abrogé avec effet au 1er janvier 2018 (RO 2017 6307). Le cas d'espèce portant sur la question de l'assujettissement subjectif de la recourante pour des périodes antérieures à l'entrée en vigueur de cette révision, il reste régi par la législation précédant le 1er janvier 2018.

5.2. Selon l'art. 28 al. 1 let. c LTVA, sous réserve des art. 29 et 33, l'assujetti peut déduire 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.

La possibilité de récupérer l'impôt préalable suppose un assujettissement subjectif à la TVA (ATF 141 II 199 consid. 4.1 et 4.2 p. 201 s. et les références).

L'assujettissement subjectif à la TVA est réglé à l'art. 10 al. 1 aLTVA. Selon cette disposition, 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'assujettissement en vertu de l'al. 2. Exploite une entreprise quiconque remplit les conditions suivantes: a) exerce à titre indépendant une activité professionnelle ou commerciale en vue de réaliser, à partir de prestations, des recettes ayant un caractère de permanence; b) agit en son propre nom vis-à-vis des tiers.

L'art. 10 al. 1 aLTVA fait l'objet d'une disposition d'exécution à l'art. 8 al. 1 aOTVA, selon laquelle seule peut être assujettie une personne qui exploite une entreprise et: a) qui fournit des prestations sur le territoire suisse, ou b) 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.

L'art. 10 al. 1 aLTVA ne prévoit pas expressément la nécessité d'un lien de rattachement avec le territoire suisse. La Cour de céans a toutefois implicitement constaté que l'exigence d'un lien de rattachement avec la Suisse découlait d'une interprétation téléologique de l'art. 10 al. 1 aLTVA et que l'art. 8 al. 1 aOTVA était conforme à la loi (arrêt 2C 1002/2014 du 28 mai 2015 consid. 3.2; cf. également ATF 142 II 488 consid. 2.3.2 p. 493). La recourante ne formule du reste aucune objection à cet égard.

Il convient de préciser que, depuis le 1er janvier 2018, l'exigence d'un rattachement suffisant avec la Suisse figure désormais dans la loi à l'art. 10 al. 1 LTVA, qui reprend en substance le contenu de l'art. 8 al. 1 aOTVA abrogé (cf. Message du Conseil fédéral du 25 février 2015 concernant la révision partielle de la loi sur la TVA, in FF 2017 2413).

6.

6.1. Pour nier le droit de la recourante de récupérer l'impôt préalable acquitté lors de l'importation d'œuvres d'art introduites en Suisse durant les années 2011 à 2013 et confirmer la radiation de la recourante du registre des assujettis avec effet au 31 mars 2013, le Tribunal administratif fédéral a en substance jugé que la recourante ne remplissait pas les conditions d'assujettissement à la TVA, car elle n'avait pas exercé d'activité entrepreneuriale. Au demeurant, même si l'on admettait qu'elle avait exercé une telle activité, elle ne pouvait de toute manière pas se prévaloir d'un lien de rattachement suffisant avec la Suisse justifiant un assujettissement à la TVA. Dans ces circonstances, la question de savoir si la constitution de la recourante avait relevé d'un abus de droit pouvait rester ouverte.

6.2. Le Tribunal administratif fédéral a ainsi présenté une double motivation pour rejeter le recours, fondée, d'une part, sur l'art. 10 al. 1 aLTVA (absence d'exploitation d'entreprise) et, d'autre part, sur l'art. 8 al. 1 aOTVA (absence de rattachement avec la Suisse). Ces deux motivations sont chacune de nature à sceller le sort de la cause. Dans ces circonstances, il incombait à la recourante, sous peine d'irrecevabilité, de faire valoir que chacune d'elles est contraire au droit (cf. ATF 142 III 364 consid. 2.4 p. 368; 138 I 97 consid. 4.1.4 p. 100 et les arrêts cités). Tel est le cas en l'espèce, de sorte que son recours échappe à l'irrecevabilité.

7.

7.1. Il ressort de l'art. 10 al. 1 aLTVA que l'exploitation d'une entreprise au sens de l'art. 10 al. 1 aLTVA requiert la réunion de quatre critères, 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.

L'existence d'une activité entrepreneuriale suppose que des prestations au sens de l'art. 3 let. c LTVA soient fournies en échange de contreprestations. Seul celui qui fournit des prestations qui sont objectivement imposables peut être subjectivement assujéti à la TVA (cf. ATF 141 II 199 consid. 5.2 p. 204 et les références). L'existence d'une activité entrepreneuriale doit être déterminée de cas en cas, à la lumière de l'ensemble des circonstances concrètes (cf. 2C 1001/2015 du 5 juillet 2016 consid. 3.4). Au vu de la généralité de l'imposition de la taxe sur la valeur ajoutée et du postulat de la neutralité concurrentielle, il faut procéder à une interprétation extensive des éléments constitutifs de l'assujétiement subjectif, seules devant être écartées les activités occasionnelles, purement privées ou qui ne présentaient pas de caractère de permanence (ATF 138 II 251 consid. 2.3.4 p. 256 et les références; arrêt 2C 814/2013 du 3 mars 2014 consid. 2.3.3).

7.2. Le Tribunal administratif fédéral a conclu à l'absence d'exploitation d'entreprise au sens de l'art. 10 al. 1 aLTVA par le biais d'une double motivation.

7.2.1. Dans sa première motivation (consid. 8.1 et 8.2), il a constaté que la recourante n'avait réalisé aucun chiffre d'affaires provenant de la vente d'oeuvres d'art entre le 1^{er} octobre 2009 et la fin de l'année 2013. Les ventes qui étaient intervenues au cours de la première période d'immatriculation de la recourante (4^{ème} trimestre 2002 au 3^e trimestre 2008) ne pouvaient pas entrer en ligne de compte pour apprécier la situation à partir du 1^{er} octobre 2009. Par ailleurs, les ventes qui avaient été réalisées dès l'année 2014 n'étaient pas relevantes, car elles étaient intervenues après que l'Administration fédérale eut signifié à la recourante, le 26 juin 2013, que, faute d'activité, elle devait être radiée du registre des assujétiés. On ne pouvait donc exclure que la recourante ait aménagé ses relations de manière à influencer sur l'issue du litige. Au demeurant, les explications de la recourante, selon lesquelles les ventes qui étaient intervenues en 2014 étaient prévues de longue date, mais que le lieu et le moment dépendaient des maisons de vente aux enchères, n'étaient pas convaincantes, d'autant moins que les contrats qu'elle avait produits étaient datés respectivement des 24 mars et 6 mai 2014, ce qui semblait contredire

ces explications (consid. 8.2). Au surplus, la recourante ne pouvait rien tirer du fait que l'Administration fédérale l'avait radiée du registre des assujétiés avec effet au 31 mars 2013 pour en déduire que son assujétiement pour les périodes précédentes était un fait acquis, car l'inscription au registre n'avait qu'une portée déclarative (consid. 11.2 de l'arrêt attaqué). La recourante ne pouvait pas non plus se prévaloir de l'ATF 138 II 251 également rendu dans le contexte du commerce de l'art, les deux causes n'étant pas comparables (consid. 11.5 de l'arrêt attaqué).

7.2.2. Dans sa seconde motivation (consid. 9.1 à 9.1.4) fondée cette fois sur l'examen de l'activité de la recourante au cours de l'ensemble des années 2002 à 2014, le Tribunal administratif fédéral a retenu que l'activité de la recourante sur cette période de douze ans apparaissait déficitaire. La recourante avait vendu en tout une trentaine d'oeuvres durant cette période, pour un chiffre d'affaires total de 5'774'036 USD, alors qu'elle en avait acquis 159, pour un montant proche de 225'000'00 USD (consid. 9.1.3). Même en tenant compte du chiffre d'affaires allégué pour l'année 2015, correspondant à 13'600'000 fr. (consid. 9.1.2 in fine), l'activité de la recourante s'avérait largement déficitaire et financée à titre quasi-exclusif par des prêts de son actionnaire, qui s'étaient élevés à 22'891'000 fr., 130'007'500 USD, 18'780'000 GBP et 1'460'000 EUR. Ce fait constituait un indice important que l'activité de la recourante ne pouvait pas être qualifiée d'économique, c'est-à-dire qu'elle n'était pas axée sur la réalisation de recettes à partir de prestations. Par ailleurs, l'activité de la recourante ne pouvait pas être qualifiée de durable au sens de la LTVA: les ventes d'oeuvres d'art avaient certes été répétées, mais

demeuraient occasionnelles, et la recourante était restée inactive durant plus de six années sur l'ensemble de la période considérée. Les juges précédents admettent que le commerce d'oeuvres d'art présente des spécificités, mais ajoutent qu'il suppose aussi une certaine planification commerciale tendant à assurer à terme la viabilité économique de l'entreprise. Or, en l'occurrence, de 2002 à 2014, les chiffres d'affaires réalisés par la recourante ne laissaient pas entrevoir de perspective de rentabilité compte tenu des dépenses engagées. La disproportion entre les financements de l'actionnaire et les recettes réalisées par la recourante après douze années d'activité constituait un indice fort que cette dernière ne poursuivait pas un but commercial, mais qu'elle était destinée à

l'usage personnel de l'actionnaire, c'est-à-dire à des fins de consommation privée (consid. 9.1.4).

7.2.3. La seconde motivation contenue dans l'arrêt attaqué est subsidiaire par rapport à la première (cf. consid. 9 de l'arrêt attaqué: " 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 ").

Dans ces circonstances, il convient de se pencher en premier lieu sur la première motivation présentée (consid. 7.3 ci-après), car s'il faut conclure que le Tribunal administratif fédéral a correctement appliqué l'art. 10 al. 1 aLTVA à cet égard, l'examen de la motivation subsidiaire s'avérera inutile.

7.3. Il ressort des faits établis par l'instance précédente que la recourante a demandé (et obtenu) sa radiation du registre des assujettis avec effet au 1er octobre 2008, au motif qu'elle avait cessé toute activité. La recourante a donc elle-même communiqué à l'Administration fédérale qu'elle n'exerçait plus d'activité entrepreneuriale. Le 10 novembre 2009, elle a requis et obtenu sa réimmatriculation, qui est intervenue avec effet au 1er octobre 2009. On ne peut donc pas reprocher au Tribunal administratif fédéral d'avoir examiné si la recourante avait bien repris une activité entrepreneuriale justifiant cette réimmatriculation et d'avoir partant examiné si la recourante avait vendu des oeuvres d'art durant la période litigieuse du 1er octobre 2009 au 31 mars 2013. Or, il ressort clairement des faits constatés dans l'arrêt attaqué que la recourante n'a vendu aucune oeuvre durant cette période. Les juges précédents relèvent même que la recourante n'a pas vendu d'oeuvres d'art depuis une date antérieure à sa réimmatriculation (soit depuis février 2008) et jusqu'au printemps 2014, soit durant plus de six ans (cf. consid. 9.1.2 de l'arrêt). Dans ces circonstances, on ne voit pas que les juges précédents aient violé le droit fédéral

en retenant que, faute d'avoir procédé à des ventes d'oeuvres d'art, en d'autres termes faute d'avoir fourni les prestations caractéristiques du commerce d'oeuvres d'art, la recourante ne pouvait pas prétendre avoir exercé une activité entrepreneuriale justifiant un assujettissement à la TVA durant la période litigieuse.

Le Tribunal administratif fédéral a par ailleurs exposé les raisons pour lesquelles il a estimé que les ventes intervenues dès 2014 n'étaient pas pertinentes pour apprécier la question de l'assujettissement subjectif durant la période litigieuse. Les juges précédents ont ici procédé à une appréciation des preuves (cf. supra consid. 3.1). Or, il incombait dans ce contexte à la recourante d'invoquer, respectivement de démontrer en quoi cette appréciation était empreinte d'arbitraire, ce qu'elle ne fait nullement. Cette appréciation des preuves ne peut partant être revue par le Tribunal fédéral (consid. 3.1). Au demeurant, il n'apparaît *prima facie* pas que les juges précédents auraient fait montre d'arbitraire en refusant de tenir compte des ventes intervenues en 2014 (soit une douzaine selon l'arrêt attaqué), dans la mesure où ces ventes sont intervenues après six années au cours desquelles la recourante n'a vendu aucune oeuvre et précisément après que l'Administration fédérale eut informé la recourante, le 26 juin 2013, que cette inactivité allait entraîner sa radiation du registre des assujettis. Enfin, c'est à bon droit que le Tribunal administratif fédéral n'a pas tenu compte, dans l'examen, des ventes d'oeuvres d'art qui sont intervenues au cours de la première période d'immatriculation de la recourante, soit du 4ème trimestre 2002 au 3ème trimestre 2008, pour examiner la situation à compter du 1er octobre 2009. En effet, dans la mesure où la recourante a demandé et obtenu sa radiation du registre des assujettis avec effet au 1er octobre 2008, au motif qu'elle avait cessé toute activité, il était logique et légitime que l'examen soit effectué sur la base des faits qui se sont déroulés à partir de la date de sa réimmatriculation, soit à partir du 1er octobre 2009, puisque c'était à compter de cette date-là que la recourante prétendait remplir à nouveau les conditions d'assujettissement. La recourante ne présente du reste aucun argument remettant en cause l'arrêt attaqué sous cet angle.

7.3.1. Pour contester l'appréciation du Tribunal administratif fédéral quant à la non-réalisation des conditions d'assujettissement, la recourante fait en revanche valoir une présomption d'activité entrepreneuriale pour la période du 1er octobre 2009 au 31 mars 2013 du fait qu'elle a été inscrite au registre des assujettis à la TVA jusqu'à cette date (recours p. 8 ss). Elle soutient ainsi que, si elle n'avait pas rempli les conditions d'assujettissement pour la période précédant le 1er avril 2013, l'Administration fédérale l'aurait alors radiée à compter de la date de sa réimmatriculation, soit à compter d'octobre 2009, ce qu'elle n'avait pas fait, la radiation étant intervenue avec effet au 31 mars 2013. Ce fait attesterait que, pour l'Administration fédérale, son assujettissement à la TVA avant le 31 mars 2013 constituait un fait acquis et non contestable, dont le Tribunal

administratif fédéral avait fait abstraction à tort, plaçant par là la recourante dans une position plus défavorable que celle qui ressortait des faits admis par l'autorité fiscale (*reformatio in pejus*).

Ce point de vue ne peut pas être suivi. Contrairement à ce qu'allègue la recourante, il ressort des faits de l'arrêt attaqué (sous lettre B de la partie "Faits" et sous consid. 11.2) que l'Administration fédérale a bien signifié à la recourante, le 26 juin 2013, qu'elle ne remplissait selon elle pas les conditions d'assujettissement à la TVA et qu'elle ne pouvait donc pas prétendre à la mise en compte de l'impôt à l'importation pour les années 2011 à 2013, soit pour une période antérieure au 31 mars 2013. Dans sa décision du 6 janvier 2015, cette autorité a du reste examiné cette question pour en conclure que la recourante n'avait pas exercé d'activité entrepreneuriale durant sa période de réimmatriculation. La recourante a d'ailleurs contesté cette décision du 6 janvier 2015 en concluant, dans son recours au Tribunal administratif fédéral du 6 août 2015, à ce que ce dernier constate qu'elle remplissait toujours les conditions d'assujettissement depuis le 31 mars 2013 et, "à titre de conséquence de ce qui précède", qu'elle était bien assujettie jusqu'au 31 mars 2013. Il est vrai que la radiation n'a pas eu lieu pour une date antérieure au 31 mars 2013. Il n'en demeure pas moins que la question de l'assujettissement de la

recourante après sa ré-immatriculation, soit après le 1^{er} octobre 2009, était au coeur du litige avec l'Administration fédérale, ce qui contredit l'affirmation de la recourante selon laquelle cette dernière n'aurait pas remis en question l'existence d'une activité entrepreneuriale pour la période antérieure au 31 mars 2013.

7.3.2. On ne voit pas non plus ce que la recourante peut tirer de la cause qui a donné lieu à l'ATF 138 II 251. Dans cette affaire, le Tribunal fédéral a jugé que l'associé d'une galerie d'art qui avait vendu une partie de la collection privée remplissait en l'occurrence les conditions de l'assujettissement subjectif. La situation est différente du cas d'espèce, dans lequel il est établi que la recourante n'a précisément réalisé aucun chiffre d'affaires provenant de la vente d'oeuvres durant la période considérée du 1^{er} octobre 2009 au 31 mars 2013.

7.3.3. Il découle de ce qui précède que le Tribunal administratif fédéral n'a pas violé le droit fédéral en retenant que l'Administration fédérale avait procédé à bon droit à l'annulation de la mise en compte de l'impôt à l'importation en relation avec les oeuvres d'art importées en Suisse durant les années 2011 à 2013, faute pour la recourante de remplir les conditions d'assujettissement à la TVA, et qu'elle devait être radiée du registre des assujettis à compter du 31 mars 2013.

7.4. Dans ces circonstances, il n'est pas nécessaire d'examiner si le raisonnement subsidiaire conduit par les juges précédents sous consid. 9.1 à 9.1.4 est conforme au droit fédéral.

Au surplus, le point de savoir si le Tribunal administratif fédéral aurait admis de ne pas assujettir un "prestataire qui aurait vendu des tableaux sur sol suisse pour un montant de plusieurs millions de francs pendant une période de plus de douze ans" (recours p. 13), ou si la recourante peut désormais vendre des biens sur sol suisse sans TVA (recours p. 22) ne fait pas partie du litige et n'a donc pas à être examiné.

7.5. Au vu de ce qui précède, il n'est pas non plus nécessaire d'examiner la motivation alternative contenue dans l'arrêt attaqué, fondée sur l'absence de rattachement suffisant avec la Suisse au sens de l'art. 8 al. 1 aOT-VA.

8.

Il s'ensuit que le recours doit être rejeté dans la mesure de sa recevabilité.

Succombant, la recourante doit supporter les frais judiciaires (art 66 al. 1 LTF). Il ne sera pas alloué de dépens (art. 68 al. 1 et 3 LTF).

Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce :

1.

Le recours est rejeté dans la mesure de sa recevabilité.

2.

Les frais judiciaires, fixés à 30'000 fr., sont mis à la charge de la recourante.

3.

Le présent arrêt est communiqué aux mandataires de la recourante, à l'Administration fédérale des contributions, Division principale de la taxe sur la valeur ajoutée, et au Tribunal administratif fédéral, Cour I.

Lausanne, le 23 mai 2018

Au nom de la IIe Cour de droit public
du Tribunal fédéral suisse

Le Président : Seiler

La Greffière : Vuadens