



## Arrêt du 30 octobre 2018

---

Composition

Pascal Mollard (président du collège),  
Jürg Steiger, Daniel Riedo, Sonja Bossart Meier,  
Michael Beusch, juges,  
Lysandre Papadopoulos, greffier.

---

Parties

**A.** \_\_\_\_\_,  
représentée par Maître Alexandre Reil,  
recourante,

contre

**Administration fédérale des contributions AFC,**  
Schwarztorstrasse 50, 3003 Berne,  
autorité inférieure.

---

Objet

TVA; prestations d'escortes, remise d'impôt; périodes fiscales allant du 1er trimestre 2007 au 4e trimestre 2011.

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

A.\_\_\_\_\_ (ci-après: recourante) est une société inscrite au registre du commerce \*\*\* (après avoir été inscrite au registre \*\*\* [voir publication FOOSC du \*\*\*, registre journalier n° \*\*\* du \*\*\*]) qui a le but suivant: "\*\*\*\*". La recourante est immatriculée au registre des assujettis depuis le \*\*\* 2007 (voir let. B ci-dessous). Elle exploite une agence d'escortes depuis août 2002 sous le nom de B.\_\_\_\_\_.

**B.**

Le 2 juillet 2012, la recourante a fait l'objet d'un contrôle pour les périodes fiscales du 1<sup>er</sup> trimestre 2007 au 4<sup>e</sup> trimestre 2011. L'Administration fédérale des contributions (ci-après: AFC ou autorité inférieure) a constaté notamment que la recourante remplissait les conditions de l'assujettissement depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2007 et a procédé à son immatriculation rétroactive avec effet à ladite date. L'AFC a considéré, en outre, que l'assujettie, s'agissant des périodes allant du 1<sup>er</sup> trimestre 2010 au 4<sup>e</sup> trimestre 2011, devait être imposée sur l'ensemble des recettes des escortes offrant leur service sur le territoire suisse ou à l'étranger.

**C.**

Les notifications d'estimation du 23 juillet 2012 établies par l'AFC (années 2007 à 2009, respectivement 2010 et 2011) ont été contestées par réclamation de la recourante. Par deux décisions du 14 janvier 2013, l'AFC a fixé le montant de correction de l'impôt en sa faveur à Fr. 193'765.- (1<sup>er</sup> janvier 2007 au 31 décembre 2009), respectivement à Fr. 115'066.- (1<sup>er</sup> janvier 2010 au 31 décembre 2011).

**D.**

Par deux arrêts A-777/2013 et A-786/2013 du 30 juillet 2014, le Tribunal administratif fédéral céans a rejeté le recours de la recourante contre ces décisions.

**E.**

Le recours de la recourante contre ces arrêts a été rejeté par arrêt du TF 2C\_850/2014, 2C\_854/2014 du 10 juin 2016 (= ATF 142 II 388), qui a statué en audience publique.

**F.**

Le 28 juin 2016, la recourante a déposé auprès de l'AFC une demande de remise au sens de l'art. 92 al. 1 de la loi fédérale du 12 juin 2009 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (LTVA, RS 641.20). Elle a conclu à la remise

totale des impôts dus pour les années 2007 à 2009 à hauteur de Fr. 193'765.-, plus intérêts moratoires, et de Fr. 115'066.- pour les années 2010 à 2011, plus intérêts moratoires.

**G.**

Par décision du 29 novembre 2016, l'AFC a résolu de déclarer irrecevable la demande de remise d'impôt concernant l'impôt dû pour les années 2007 à 2009 selon la notification d'estimation no 374'727 (ch. 1 du dispositif).

Par ailleurs, l'AFC a décidé de rejeter la demande de remise d'impôt concernant l'impôt dû pour les années 2010 et 2011 selon la notification d'estimation no 374'676 (ch. 2 du dispositif).

L'AFC n'a pas prélevé de frais de procédure.

**H.**

Dans son recours du 16 janvier 2017, la recourante dépose les conclusions suivantes, avec suite de frais et dépens:

I. Admettre le recours.

II. Réformer la décision rendue le 29 novembre 2016 concernant la taxe sur la valeur ajoutée du 1<sup>er</sup> trimestre 2007 au 4<sup>e</sup> trimestre 2011 en ce sens que la demande de remise concernant les années 2007 à 2010 (recte: 2011) est intégralement admise, à l'exception de l'impôt dû sur les acquisitions de prestations de service de l'étranger.

**I.**

Dans sa réponse du 10 avril 2017, l'AFC sollicite le rejet du recours dans toutes ses conclusions avec suite de frais et sans octroi de dépens.

**J.**

Dans sa réplique du 13 juillet 2017, la recourante persiste, en substance, dans ses conclusions.

**K.**

L'AFC réitère ses conclusions dans sa duplique du 26 juillet 2017.

**L.**

La recourante s'est déterminée par pli daté du 14 juillet (recte: août) 2017. L'AFC a fait de même le 28 août 2017. Toutes deux maintiennent leur position.

**M.**

Le 30 août 2018, la Présidence de la Cour I a ordonné que l'affaire soit tranchée à cinq juges. Par ordonnance du 3 septembre 2018, le juge instructeur en a informé les parties.

**Droit :****1.**

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

**1.2** L'AFC étant une autorité au sens de l'art. 33 LTAF, et aucune des exceptions de l'art. 32 LTAF n'étant réalisée, le Tribunal administratif fédéral est compétent *ratione materiae* pour juger de la présente affaire (voir aussi art. 92 al. 3 LTVA).

**1.3** Selon l'art. 83 al. 1 LTVA, les décisions de l'AFC peuvent faire l'objet d'une réclamation dans les trente jours qui suivent leur notification. Toutefois, cette règle connaît une exception en ce qui concerne les procédures de remise de l'impôt. Dans ce domaine, à teneur de l'art. 92 al. 3 LTVA, aucune réclamation ne peut être déposée contre les décisions de l'AFC. Le recours à l'autorité judiciaire intervient ainsi directement (arrêt du TAF A-6523/2012 du 18 juin 2013 consid. 1.2; au sujet de l'ancien droit [consid. 3 et 4.1 ci-dessous], voir arrêt du TAF A-3469/2010 du 15 avril 2011 consid. 1.1). La compétence fonctionnelle du Tribunal de céans est donc donnée.

**1.4** La décision de l'AFC du 29 novembre 2016, reçue au plus tôt le jour d'après, a été attaquée dans le délai légal par le mémoire de recours déposé le 16 janvier 2017 (voir art. 50 al. 1 PA; voir aussi art. 22a al. 1 let. c PA sur les fêtes et art. 20 al. 3 PA sur l'échéance d'un délai un dimanche). Conformément à l'art. 48 al. 1 PA, la recourante dispose de la qualité pour recourir. Le recours remplit en outre les exigences de l'art. 52 al. 1 PA. Il convient donc d'entrer en matière.

**2.**

La recourante 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). Le Tribunal administratif fédéral constate les faits et applique le droit d'office, sans être lié par les motifs invoqués à l'appui du recours (art. 62 al. 4 PA) ni par l'argumentation juridique développée dans la décision entreprise (arrêt du TAF A-1622/2015 du 30 juin 2017 consid. 2.2). De manière générale, l'autorité saisie se limite toutefois aux griefs soulevés et elle n'examine les questions de droit non invoquées que dans la mesure où les arguments des parties ou le dossier l'y incitent (arrêts du TAF A-3640/2015 du 29 août 2016 consid. 2.2, A-6523/2012 du 18 juin 2013 consid. 2.2 s. et les références).

**3.**

Le 1<sup>er</sup> janvier 2010, la LTVA et l'ordonnance du 27 novembre 2009 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (OTVA, RS 641.201) sont entrées en vigueur (art. 116 al. 2 LTVA, art. 167 al. 1 OTVA). S'agissant du droit applicable, il y a lieu de distinguer ce qui a trait au fond de ce qui concerne la procédure.

Sur le plan du droit matériel, les dispositions de l'ancien droit ainsi que leurs dispositions d'exécution (ancienne loi fédérale du 2 septembre 1999 régissant la taxe sur la valeur ajoutée [aLTVA, RO 2000 1300 et les modifications ultérieures] et ancienne ordonnance du 29 mars 2000 [aOLTVA, RO 2000 1347 et les modifications ultérieures]) demeurent applicables à tous les faits et rapports juridiques ayant pris naissance avant leur abrogation. La prescription est toujours régie par les art. 49 et 50 de l'ancien droit (art. 112 al. 1 LTVA; arrêt du TAF A-3141/2015, A-3144/2015 du 18 janvier 2017 consid. 5.1).

Sur le plan de la procédure, le nouveau droit s'applique à toutes les causes pendantes à l'entrée en vigueur de la LTVA (art. 113 al. 3 LTVA; arrêt du TAF A-5745/2015 du 13 juin 2016 consid. 2.1; concernant l'interprétation restrictive de cette disposition, voir arrêts du TAF A-4136/2009 du 18 mars 2011 consid. 1.2, A-3190/2008 du 15 juillet 2010 consid. 1.2.2).

**4.**

**4.1** Sous l'aLTVA, en matière de TVA intérieure, la remise d'impôt est limitée au concordat judiciaire (art. 51 aLTVA). Il en va autrement en ce qui concerne la TVA à l'importation. L'art. 84 aLTVA s'inspire largement des dispositions douanières en matière de remise de droits de douane (voir notamment art. 127 de l'ancienne loi fédérale du 1<sup>er</sup> octobre 1925 sur les

douanes [aLD, RO 42 307 et les modifications ultérieures]; JEAN-MARC RIVIER/ANNIE ROCHAT PAUCHARD, Droit fiscal suisse, La taxe sur la valeur ajoutée, 2000, p. 174 et 283; voir aussi arrêt du TAF A-3469/2010 du 15 avril 2011 consid. 2.1.1).

Aussi, la seule possibilité de remise de la TVA en régime intérieur ressort de l'art. 51 aLTVA. Cette disposition permet à l'administration fédérale des contributions d'accorder une remise d'impôt dans le cadre d'une procédure concordataire judiciaire. Une remise peut donc être concédée uniquement dans ce contexte. A contrario, elle n'est pas envisageable pour d'autres motifs (arrêt du TF 2A.344/2002 du 23 décembre 2002 consid. 2.2; arrêt du TAF A-4136/2009 du 18 mars 2011 consid. 2.3.3, A-1404/2006, A-1405/2006 du 21 juin 2007 consid. 7). Il n'y a pas à cet égard de lacune proprement dite (ou lacune authentique) qui se produit lorsque le texte légal ne répond pas à une question dont son application nécessiterait la solution et lorsque le législateur aurait prévu la règle nécessaire s'il y avait songé (ATF 121 III 225), ce qui permettrait au Tribunal de céans de concevoir d'autres ou plus amples possibilités de remise de la TVA, en s'inspirant des buts et des valeurs véhiculés par la loi. Il y a tout au contraire un silence qualifié du législateur. En d'autres termes, cette omission correspond à son intention (arrêts du TAF A-6927/2013 du 26 mai 2015 consid. 6.1.1, A-3469/2010 du 15 avril 2011 consid. 3.1).

## 4.2

**4.2.1** Selon la loi en vigueur depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2010, pour qu'une remise de l'impôt puisse être accordée, il doit au préalable exister une dette d'impôt entrée en force (MICHAEL BEUSCH, Der Untergang der Steuerforderung, 2012, p. 208), ce qui valait d'ailleurs déjà sous l'aLTVA. La LTVA l'indique d'ailleurs explicitement (art. 92 al. 1 phrase introductive LTVA). Dès lors, la taxation elle-même ne peut être remise en cause ou réexaminée dans le cadre de la procédure de remise d'impôt (voir ATAF 2009/45 consid. 2.3). L'entrée en force de la dette d'impôt se détermine sur la base de l'art. 43 al. 1 LTVA. Elle a lieu (a) par une décision, une décision sur réclamation ou un jugement entrés en force; (b) par la reconnaissance écrite ou le paiement sans réserve, par l'assujetti, du montant figurant dans la notification d'estimation; (c) par la prescription du droit de taxation. L'existence d'une dette d'impôt suppose que celle-ci n'a pas encore été payée sans réserve. Payée sans réserve, en effet, la dette serait simplement éteinte et elle ne pourrait plus faire l'objet d'une remise (BEUSCH, op. cit., p. 209; arrêt du TAF A-6523/2012 du 18 juin 2013 consid. 3.3.1).

**4.2.2** Rappelons à titre introductif que la TVA demeure perçue sur la base d'un système reposant sur l'auto-taxation, même si le nouveau droit a, sur certains aspects, assoupli ce principe (ATF 140 II 202 consid. 5.4; arrêt du TF 2C\_678/2012 du 17 mai 2013 consid. 2.1). Il n'en reste pas moins que l'assujetti doit établir lui-même la créance fiscale le concernant; il est seul responsable de l'imposition complète et exacte de ses opérations imposables et du calcul correct de l'impôt préalable (arrêts du TF 2C\_835/2011 du 4 juin 2012 consid. 2, 2A.304/2003 du 14 novembre 2003 consid. 3.5; arrêts du TAF A-5743/2015 du 7 novembre 2016 consid. 3.1, A-351/2014 du 10 juillet 2014 consid. 4.1).

Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, avec leur publication, les lois sont censées connues, ce qui signifie que nul ne peut déduire un avantage, respectivement tirer un droit, de sa méconnaissance de la loi (ATF 136 V 331 consid. 4.2.3.1, 135 IV 217 consid. 2.1.3, arrêt du TF 2C\_421/2007 du 21 décembre 2007 consid. 2.3; arrêts du TAF A-2997/2016 du 6 avril 2017 consid. 4.2.5, A-3935/2014 du 27 avril 2015 consid. 2.3).

Il est attendu de l'assujetti (y compris potentiel) qu'il dispose des connaissances nécessaires au sujet de ses (éventuelles) obligations légales et qu'il s'informe suffisamment sur la pratique actuelle en matière de TVA. En cas de doutes, il peut s'adresser aux autorités fiscales (arrêt du TAF A-2388/2017 du 28 septembre 2017 consid. 5.3.2). S'il ne le fait pas, il ne peut ensuite se prévaloir de ses connaissances lacunaires ou en appeler au principe de la bonne foi pour s'opposer à une prétention de l'Administration en matière fiscale (ATAF 2015/50 consid. 2.7.1, arrêt du TAF A-1344/2011, A-3285/2011 du 26 septembre 2011 consid. 3.3 et les références).

**4.2.3** L'AFC peut accorder, selon l'art. 92 al. 1 LTVA, dans les cas suivants à l'assujetti la remise totale ou partielle d'un impôt fixé et entré en force:

- a) l'assujetti a omis, pour un motif excusable, de facturer et d'encaisser l'impôt, le transfert ultérieur de l'impôt n'est pas possible ou ne peut raisonnablement être exigé de lui et il apparaît que le paiement de l'impôt entraînerait pour lui des conséquences très lourdes;
- b) l'assujetti est débiteur de l'impôt uniquement parce qu'il n'a pas respecté des exigences de forme ou qu'il a commis des erreurs pour des raisons d'organisation et il est évident - ou l'assujetti peut prouver - que la Confédération ne subit aucun préjudice financier;

c) l'assujetti s'est trouvé, pour des motifs excusables, dans l'impossibilité de remplir ses obligations mais il peut ultérieurement prouver ou établir de manière crédible que la taxation par voie d'estimation de l'AFC était trop élevée; la remise de l'impôt ne peut être accordée que jusqu'à concurrence du montant taxé en trop.

**4.2.4** Pour des raisons d'égalité de traitement, la remise de l'impôt doit demeurer l'exception (arrêt du TAF A-2388/2017 du 28 septembre 2017 consid. 3.2.1).

Quoi qu'il en soit, si, pour respecter l'art. 29a de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst., RS 101), il est apparu nécessaire d'autoriser les recours devant le Tribunal administratif fédéral, l'administration jouit d'une large marge de manœuvre pour dire si les conditions d'une remise d'impôt sont remplies (voir arrêt du TAF A-7110/2014 du 23 mars 2015 [= ATAF 2015/50] consid. 2.8 et les références, arrêts du TAF A-2388/2017 du 28 septembre 2017 consid. 3.3, A-6523/2012 du 18 juin 2013 consid. 3.4; voir aussi arrêt du TAF A-6927/2013 du 26 mai 2015 consid. 9.1 au sujet de l'art. 51 aLTVA).

Selon le Conseil fédéral, il n'existe *pas de droit* à obtenir une remise d'impôt, ce qui va dans le sens du texte légal (l'AFC *peut* accorder la remise de l'impôt). Selon la doctrine, en revanche, il faut admettre que la remise de l'impôt est un droit subjectif pour l'opérateur TVA si les conditions sont réunies. Si tel est le cas, *l'assujetti a droit à une remise*, mais, par contre, l'AFC conserve un large pouvoir d'appréciation sur le fait de décider si elle accorde une remise partielle ou totale, ce, évidemment, en conformité aux droits et principes constitutionnels (PASCAL MOLLARD/XAVIER OBERSON/ANNE TISSOT BENEDETTO, *Traité TVA*, 2009, annexe 3 n° 527, prônant du reste un rapprochement avec la TVA à l'importation pour ce qui est du *droit* à la remise [sur ce dernier point, voir n° 436 p. 132]; FELIX GEIGER, *Zweifel/Beusch/Glauser/Robinson* [éd.], *Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht: Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer/Loi fédérale régissant la taxe sur la valeur ajoutée*, 2015, n° 35 ad art. 92; BEUSCH, *op. cit.*, p. 231; ATAF 2015/50 consid. 2.8; voir aussi ATAF 2009/45 consid. 2.2, arrêt du TAF A-7041/2016 du 26 octobre 2016 consid. 4.2 et les références à l'opinion doctrinale majoritaire quant au droit à la remise de l'impôt direct).

#### **4.2.5**

**4.2.5.1** En particulier, en ce qui concerne l'art. 92 al. 1 let. a LTVA, les conditions – cumulatives – qui doivent être réunies pour que l'AFC octroie une remise de l'impôt en vertu de cette disposition sont au nombre de quatre (GEIGER, *op. cit.*, n° 16 ad art. 92; MOLLARD/OBERSON/TISSOT BENEDETTO,

op. cit., n° 531 p. 1208; arrêt du TAF A-6523/2012 du 18 juin 2013 consid. 3.3.2; voir aussi ATAF 2015/50 consid. 2.7.1, qui synthétise ces quatre conditions sous la forme de trois conditions):

- l'assujetti se trouve dans l'erreur en ce qui concerne son devoir de prélever la TVA et, de fait, il ne la décompte pas à ses clients;
- cette erreur provient d'un motif excusable, ce qui signifie qu'un tiers (diligent) se trouvant placé dans la même situation aurait agi de façon semblable;
- la correction de l'erreur, soit le transfert de l'impôt a posteriori, ne paraît pas possible ou ne peut être raisonnablement exigé de l'assujetti;
- le paiement de l'impôt aurait pour lui des conséquences très lourdes.

Les concepts juridiques indéterminés qui apparaissent ici (motif excusable, impossibilité de transférer l'impôt a posteriori, conséquences très lourdes) laissent un large pouvoir d'appréciation à l'administration (arrêt du TAF A-6523/2012 du 18 juin 2013 consid. 3.3.2).

**4.2.5.2** Pour ce qui est du *motif excusable* de l'art. 92 al. 1 let. a LTVA, le Tribunal relève ce qui suit.

On peut admettre un motif excusable de l'erreur quant à l'assujettissement au sens de l'art. 92 al. 1 let. a LTVA par exemple lorsqu'une autre personne qui se serait trouvée dans les mêmes circonstances aurait agi de la même manière (ALOIS CAMENZIND/NIKLAUS HONAUER/KLAUS A. VALLENDER/MARCEL R. JUNG/SIMEON L. PROBST, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz, 3e éd., 2012, n° 2377 p. 879).

Selon la doctrine, la jurisprudence et la doctrine relatives à la restitution de délai peuvent être consultées pour éclaircir la notion de motif excusable (BEUSCH, op. cit., p. 218; ATAF 2015/50 consid. 2.7.1). L'art. 24 al. 1 PA prévoit ainsi tout particulièrement que si le requérant a été empêché, *sans sa faute*, d'agir dans le délai fixé, celui-ci est restitué. Il y a matière à restitution de délai lorsque l'empêchement résulte notamment d'une catastrophe naturelle, d'obligations militaires ou d'une maladie grave et soudaine (impossibilité objective), ou encore lorsque l'omission est consécutive à une erreur non fautive (impossibilité subjective; ATF 114 II 181 consid. 2, arrêt du TF 2C\_407/2012 du 23 novembre 2012 consid. 3.2; arrêts du TAF A-3000/2016 du 22 septembre 2016 consid. 3.2, A-2108/2016 du 25 août 2016 consid. 2.2), mais non lorsque le requérant a manqué le délai en raison d'une surcharge de travail, d'un manque d'organisation ou d'une absence pour cause de vacances (arrêt du TF 2C\_699/2012 du 22 octobre

2012 consid. 3.2; arrêt du TAF A-1305/2012 du 10 octobre 2012 consid. 2.5). Autrement dit, il ne faut pas que l'on puisse reprocher au requérant ou à son mandataire une quelconque négligence (arrêts du TAF A-2421/2016 du 3 octobre 2017 consid. 3.4, E-2954/2017 du 8 juin 2017).

Aussi, l'ignorance de la loi ou de certaines de ses dispositions ne peut être invoquée comme telle en tant que motif excusable au sens de l'art. 92 al. 1 let. a LTVA. Il ne suffit pas non plus, selon cette disposition, que l'assujetti se soit trouvé "dans l'erreur" concernant son assujettissement à l'impôt (p. ex. par ignorance). Bien plutôt, il faut que, dans le cas concret, son erreur soit issue d'un motif excusable (ATAF 2015/50 consid. 2.7.1 et 3.4).

**4.2.5.3** Au sujet de la troisième condition (impossibilité du transfert de l'impôt), elle pourrait entrer en ligne de compte dans des cas où l'assujetti devrait s'adresser à de nombreux destinataires des prestations ou à des destinataires anonymes ou désormais inexistants (ATAF 2015/50 consid. 2.7.1).

**4.2.5.4** Enfin, la notion de "conséquences très lourdes" doit se comprendre plus restrictivement que celle de paiement "particulièrement lourd de conséquences" de l'art. 90. al. 1 LTVA (facilités de paiement; arrêts du TAF A-1080/2014 du 2 octobre 2014 consid. 2.3, A-6523/2012 du 18 juin 2013 consid. 3.3.2). Cette différence transparaît plus clairement à la lecture du texte allemand de la loi ("grosse Härte" [art. 92 al. 1 let. a LTVA] et "erheblichen Härte" [art. 90 al. 1 LTVA]). Ce niveau d'exigence supérieur de l'art. 92 LTVA est logique si l'on pense que cette disposition prévoit l'extinction de la dette alors que l'art. 90 LTVA traite uniquement des sursis de paiement (ATAF 2015/50 consid. 2.7.1, arrêt du TAF A-6523/2012 du 18 juin 2013 consid. 3.3.2).

Aussi, des conséquences très lourdes ne peuvent être retenues en cas de manque de liquidités passager (*kurzfristiger Liquiditätsengpass*). En revanche, de telles conséquences peuvent être admises lorsque l'existence de l'assujetti paraît menacée en raison de la créance fiscale (*der Fortbestand der steuerpflichtigen Person aufgrund der Steuerforderung gefährdet erschiene*; ATAF 2015/50 consid. 2.7.1).

## 5.

**5.1** En l'espèce, le Tribunal clarifiera le droit applicable à raison du temps (consid. 5.2), avant de traiter l'affaire au regard de l'ancien droit (consid. 6.1) et du nouveau droit (consid. 6.2) pour les périodes respectivement

concernées, étant d'ores et déjà précisé que les arguments de la recourante ne seront traités que dans la mesure de leur pertinence (voir arrêts du TAF A-2766/2016 du 18 avril 2017 consid. 4.4, A-4157/2016 du 15 mars 2017 consid. 4.3.1, A-973/2015 du 14 décembre 2016 consid. 4).

## 5.2

**5.2.1** Il convient de distinguer les faits selon qu'ils sont antérieurs ou postérieurs à l'entrée en vigueur de la LTVA le 1<sup>er</sup> janvier 2010.

Dans la mesure où l'état de fait concerne la période du 1<sup>er</sup> trimestre 2007 au 4<sup>e</sup> trimestre 2009 (ci-après: période 1), la présente cause tombe matériellement dans le champ de l'aLTVA et de l'aOTVA (consid. 3 ci-dessus). En revanche, le nouveau droit est applicable aux faits relatifs à la période allant du 1<sup>er</sup> trimestre 2010 au 4<sup>e</sup> trimestre 2011 (ci-après: période 2).

Il en découle que la période 1 doit être examinée à l'aune tout particulièrement de l'art. 51 aLTVA, seul applicable à l'époque en matière de TVA indigène (consid. 4.1 ci-dessus), alors que la période 2 sera traitée tout spécialement à la lumière de l'art 92 al. 1 LTVA.

## 5.2.2

**5.2.2.1** Certes, la recourante plaide que l'art. 92 LTVA devrait aussi s'appliquer à la période 1. Toutefois, il a clairement été jugé que compte tenu, notamment, de la nature restrictive de l'art. 113 al. 3 LTVA et du principe de l'égalité de traitement, l'ancien droit – à savoir l'aLTVA – est applicable à toute requête de remise de la TVA afférente à une période fiscale comprise entre le 1<sup>er</sup> janvier 2001 et le 31 décembre 2009 (arrêts du TAF A-6523/2012 du 18 juin 2013 consid. 2.1, A-3469/2010 du 15 avril 2011 consid. 2.2, notamment le consid. 2.2.1, qui expose ce qu'il faut entendre par "droit de procédure", dont ne fait pas partie l'institution de la remise de l'impôt; voir aussi GEIGER, op. cit., n° 8 ad art. 92).

Aussi, il a été jugé que la remise de l'impôt ne relève clairement pas du droit de procédure (arrêt du TAF A-3469/2010 du 15 avril 2011 consid. 2.2.1), ce que la recourante ne paraît d'ailleurs pas contester. Elle souhaite toutefois que le Tribunal comprenne que l'art. 113 al. 3 LTVA inclut l'ensemble des dispositions figurant sous le titre 2 'Procédure applicable à l'impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse et à l'impôt sur les acquisitions' ". La recourante présente une argumentation pas toujours limpide. Selon elle, l'art. 91 LTVA serait une disposition de droit matériel et sa mention à l'art. 113 al. 3 LTVA impliquerait qu'une institution

matérielle comme celle de la remise de l'impôt serait applicable immédiatement à toutes les procédures pendantes.

Toutefois, compte tenu de la jurisprudence claire qui vient d'être présentée, le Tribunal de céans ne voit pas pour quel motif il devrait appliquer la nouvelle institution de manière rétroactive, ce d'autant plus que la recourante n'étaye pas sa position avec de solides références. Le Tribunal rappelle ici que l'art. 113 al. 3 LTVA ne doit en aucune manière aboutir à une application anticipée du nouveau droit matériel à des états de fait révolus sous l'ancien droit, ce qui justifie l'interprétation restrictive déjà évoquée de cette disposition (arrêt du TAF A-3469/2010 du 15 avril 2011 consid. 1.3). Que la créance fiscale soit entrée en force, en 2016, postérieurement à l'entrée en vigueur de la LTVA ne change rien au moment lors duquel les faits ayant donné lieu à une telle créance se sont déroulés; l'entrée en force de la créance fiscale est uniquement une condition d'application de l'art. 92 LTVA (consid. 6.2.1 ci-dessous), mais non un motif d'application rétroactive du droit.

Enfin, si le législateur a estimé que les possibilités de remise de l'impôt devaient être étendues dans le nouveau droit, cela ne veut pas encore dire que ce droit devrait s'appliquer rétroactivement. A ce titre, il est vrai que l'art. 112 (application du nouveau droit) du projet LTVA (FF 2008 6571) prévoyait ce qui suit:

Les dispositions régissant la poursuite (art. 88) et la remise de l'impôt ("art. 91") s'appliquent aussi aux créances nées avant l'entrée en vigueur de la présente loi.

Toutefois, cet article, devenu l'art. 113 al. 3 LTVA, à la teneur suivante, depuis son entrée en vigueur (RO 2009 5203):

L'art. 91 excepté, le nouveau droit de procédure s'applique à toutes les procédures pendantes à l'entrée en vigueur de la présente loi.

La formulation initiale a été totalement remaniée, la référence au fait que la remise de l'impôt s'applique aussi aux créances nées avant l'entrée en vigueur de la loi étant en particulier supprimé. Ceci signifie que la solution initiale n'a pas été retenue (arrêt du TAF A-3469/2010 du 15 avril 2011 consid. 2.2.4). L'art. 91 auquel il est aujourd'hui fait référence est l'article sur la prescription du droit d'exiger le paiement de l'impôt (arrêts du TF 2C\_711/2013 du 7 janvier 2014 consid. 4.2, 2C\_227/2010 du 5 août 2010 consid. 2.5; RALF IMSTEPF, Zweifel/Beusch/Glauser/Robinson [éd.], op. cit., n° 19 ad art. 113). Au vu de cette jurisprudence établie, le Tribunal ne voit

pas de raison de retenir que l'amendement du projet n'aurait qu'une nature rédactionnelle, de sorte que l'art. 92 LTVA devrait s'appliquer rétroactivement.

**5.2.2.2** Pour le surplus, selon la recourante, il existerait des principes généraux selon lesquels, en cas de modification législative, l'administré pourrait toujours bénéficier de l'application des dispositions qui lui sont le plus favorable.

A ce propos, certes, la rétroactivité peut être possible lorsque la modification emporte amélioration de la situation juridique de l'intéressé (rétroactivité d'un acte favorable [*Rückwirkung begünstigender Erlasse*]; lex mitior; ATF 119 Ib 103 consid. 5, 99 V 200 consid. 2; ATAF 2007/25 consid. 3.1). Toutefois, la rétroactivité doit remplir un certain nombre de conditions. Notamment, elle doit être prévue par la loi (ATF 105 Ia 36 consid. 3) et ne pas conduire à une inégalité de traitement (ATAF 2007/25 consid. 3.1, arrêts du TAF A-5193/2016 du 5 mars 2018 consid. 5.2, A-2997/2016 du 6 avril 2017 consid. 3.9; PIERRE MOOR/ALEXANDRE FLÜCKIGER/VINCENT MARTENET, Droit administratif, Les fondements, vol. I, 3e éd., 2012, p. 201 s.; THIERRY TANQUEREL, Manuel de droit administratif, 2011, n° 421).

Or ici, il est clair qu'au vu de la jurisprudence citée, appliquer le nouveau droit à la période 1 emporterait de sérieux problèmes en matière d'égalité de traitement. Surtout, le Tribunal ne voit pas de base légale étayant la position de la recourante.

Dès lors, la période 1 devra être examinée à la lumière de l'art. 51 aLTVA.

## 6.

**6.1** En l'occurrence, l'AFC a déclaré *irrecevable* la demande portant sur la période 1 (Fr. 193'765.-). Dès lors, le litige se limite à la question de savoir si l'irrecevabilité est conforme au droit, la question du fond de la demande de remise d'impôt sortant de l'objet de la contestation.

Vu que la demande est intervenue totalement hors du cadre légal (arrêt du TAF A-3469/2010 du 15 avril 2011 consid. 3.2), c'est à juste titre que l'AFC a déclaré la demande irrecevable. En effet, l'art. 51 aLTVA octroie la possibilité d'une remise exclusivement dans le cadre de concordats judiciaires. Or, la présente affaire ne s'apparente en aucune manière à ce cas de figure. La recourante fait valoir qu'elle a omis de manière excusable de fac-

turer l'impôt, mais ne prétend pas que son entreprise se trouverait en procédure concordataire judiciaire (voir arrêt du TAF A-3469/2010 du 15 avril 2011 consid. 3.3).

Quoi qu'il en soit, même si le Tribunal devait se prononcer sur le fond de la cause, il relèverait que le rejet de la demande de remise de la recourante est la seule issue possible, compte tenu du cadre légal limitant la remise aux contextes des concordats judiciaires. Quant à l'art. 84 aLTVA, prévoyant la remise, à certaines conditions, de l'impôt sur l'importation de biens, le Tribunal ne voit pas en quoi il s'appliquerait ici; le contraire n'est de toute manière pas allégué.

Le recours se révèle ainsi manifestement mal fondé, sous l'angle de l'aLTVA au sujet de la période 1, et doit être rejeté.

L'examen par l'AFC de la possibilité d'octroyer un plan de paiement (voir arrêt du TF du 23 décembre 2002 publié in ASA 73 414 ss; arrêt du TAF A-4124/2007 du 21 juin 2007) demeure réservé, le Tribunal n'ayant pas la compétence pour examiner ici cette question.

## **6.2**

**6.2.1** Le Tribunal en vient à présent à l'examen de la période 2, qui tombe dans le champ d'application temporel de l'art. 92 LTVA, plus exactement de l'al. 1 let. a, étant précisé que les let. b et c ne sont ni discutées ni sérieusement discutables ici.

**6.2.2** Il convient d'entrée de cause de délimiter l'objet du litige: dans sa décision, l'AFC a souligné que la recourante n'avait pas exposé en quoi la remise serait ouverte concernant l'impôt sur les acquisitions, de sorte que la demande de remise devait être rejetée sur ce point. A ce titre, la recourante conclut à l'admission de sa demande de remise pour l'impôt "à l'exception de l'impôt dû sur les acquisitions de prestations de service de l'étranger". Dès lors, l'aspect de la créance fiscale relative à l'impôt sur les acquisitions ne fait pas partie du litige.

Le Tribunal rappelle ici que la créance fiscale se fonde sur l'attribution à la recourante des prestations des escortes localisées en Suisse (voir consid. 6.2.6.1 ci-dessous) et, plus marginalement, sur l'impôt sur les acquisitions (voir arrêt du TAF A-777/2013 du 30 juillet 2014 consid. 7 et arrêt du TF 2C\_850/2014, 2C\_854/2014 du 10 juin 2016 consid. 10 non publié dans ATF 142 II 388; art. 45 al. 1 let. a et al. 2 LTVA), d'ailleurs non discuté par la recourante.

Il faut en déduire que si la demande de remise pour la période 2 portait sur Fr. 115'066.-, le litige soumis ici au Tribunal concerne un montant vraisemblablement quelque peu inférieur, puisqu'il faut déduire de ce montant l'impôt sur les acquisitions. Le montant exact afférant à cet impôt ne fait toutefois pas partie de l'objet du litige, raison pour laquelle le Tribunal n'a pas besoin de le fixer ici.

A des fins d'économie de procédure, et vu que l'aspect relatif à l'impôt sur les acquisitions paraît marginal par rapport à l'impôt dû en raison de l'attribution à la recourante des prestations des escortes localisées en Suisse, le Tribunal tiendra compte du montant de Fr. 115'066.- aux fins de l'examen de frais et dépens de l'instance (consid. 8 ci-dessous).

**6.2.3** Ce cadre posé, d'emblée, le Tribunal souligne que la créance fiscale litigieuse (consid. 6.2.2 ci-dessus) est entrée en force, compte tenu de l'ATF 142 II 388 (let. E ci-dessus; voir art. 61 de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral [LTF, RS 173.110]).

**6.2.4** En outre, il n'est pas contesté, et le Tribunal de céans peut l'admettre, que la recourante était dans l'erreur lorsqu'elle a omis d'imposer l'ensemble des recettes provenant des faveurs offertes par les escortes tant en Suisse qu'à l'étranger.

**6.2.5** Quant à la condition de l'impossibilité du transfert de l'impôt, l'AFC admet – même si elle tient à ne pas trancher la question définitivement – que les clients sont nombreux, pas toujours réguliers et paient en général en espèces, de sorte qu'il serait vraisemblablement difficile de les retrouver. La recourante soutient en plus que l'impossibilité du transfert de l'impôt résulte des délais écoulés, du domicile étranger de certains clients et de leur apparition sous de fausses identités.

En tout état, même si l'on ignore combien de clients possède la recourante, il est très probable qu'un recouvrement a posteriori causerait à la recourante un travail considérable. De plus, comme elle l'indique, une partie de ses clients – pour autant qu'ils puissent être retrouvés – lui répliquerait certainement que le prix s'entendait toutes taxes comprises, même s'il faut rappeler que, fondamentalement, les litiges relatifs au transfert de l'impôt relèvent des tribunaux civils (voir arrêt du TAF A-6523/2012 du 18 juin 2013 consid. 4.4).

Bref, vu les obstacles qui s'érigerait devant toute tentative de transférer l'impôt et vu les règles applicables (consid. 4.2.5.3 ci-dessus), le Tribunal

juge que la condition de l'impossibilité du transfert de l'impôt est ici réalisée, puisqu'en tout état, le transfert de ce dernier ne peut déjà pas être raisonnablement exigé de l'assujettie.

## 6.2.6

**6.2.6.1** Quant au motif excusable, le Tribunal souligne qu'il faut admettre que le système de la remise de l'impôt est fondé sur une erreur excusable *qualifiée*, en ce sens tout particulièrement que l'ignorance de la loi ne peut être invoquée comme telle en tant que motif excusable (consid. 4.2.2 ci-dessus), ce d'autant plus qu'il convient de clairement distinguer la présente procédure de remise d'impôt d'une procédure de fixation de la créance fiscale.

En outre, on attend du non-assujetti qu'il dispose des connaissances nécessaires au sujet de son éventuelle obligation d'assujettissement (consid. 4.2.2 ci-dessus), ce qui vaut bien entendu aussi pour les connaissances relatives à la détermination du lieu des prestations de services, ce dernier ayant un rôle à jouer pour ce qui est de leur caractère imposable.

Dans le complexe de faits intéressant la recourante, le Tribunal rappelle qu'il a jugé, dans son arrêt A-777/2013 du 30 juillet 2014 consid. 5.1 ss et 6 (voir aussi arrêt du TF 2C\_850/2014, 2C\_854/2014 du 10 juin 2016 consid. 8.1.6 non publié dans ATF 142 II 388, voir aussi le consid. 9.6 de cet ATF), que les prestations des escortes devaient être attribuées à l'agence de la recourante, les premières devant être considérées comme *dépendantes* vis-à-vis de la seconde au sens de l'art. 10 al. 1 LTVA (dans sa teneur avant l'entrée en vigueur, le 1<sup>er</sup> janvier 2018, du nouvel art. 10 al. 1 et 1bis LTVA [RO 2017 3575 ss]). En outre, ces prestations, en tant qu'elles étaient fournies par la recourante à des consommateurs établis à l'étranger, devaient être localisées en Suisse conformément à l'art. 8 al. 2 let. a LTVA au lieu du prestataire, à savoir la recourante.

Or, dans plusieurs arrêts, le Tribunal fédéral et le Tribunal administratif fédéral se sont prononcés sur la qualification fiscale en matière de TVA du chiffre d'affaires réalisé sur la base de prestations de services sexuelles. En ce qui concerne de telles prestations fournies par des hôtesses dans des studios érotiques (*Erotikstudios*) ou encore "des salons de massage", tant le Tribunal fédéral que le Tribunal administratif fédéral ont jugé que compte tenu de l'apparence vis-à-vis de l'extérieur créée et des conditions-cadre organisationnelles, il s'agissait d'une activité dépendante. Selon le principe de l'unité de l'entreprise, le chiffre d'affaires réalisé par les hô-

tesses et celui réalisé par les studios respectivement salons précités devaient être additionnés et attribués à l'exploitant du studio (arrêt du TAF A-777/2013 du 30 juillet 2014 consid. 2.2.3 et les références).

Tout particulièrement, le Tribunal relève les arrêts du TF 2C\_426/2008, 2C\_432/2008 du 18 février 2009 consid. 4.2, 4.3.3 et 4.4, 2C\_694/2007 du 26 août 2008 consid. 2.3 et 2C\_518/2007, 2C\_519/2007 du 11 mars 2008 consid. 3.3. Ces arrêts sont indubitablement antérieurs à la période 2 (2010-2011) et tendent à démontrer que la problématique de l'attribution à un assujetti des prestations de dames fournissant des prestations sexuelles contre rémunération avait fait l'objet – avant la période litigieuse – de plusieurs arrêts. Ces cas n'en sont pas moins spécifiques en ce sens qu'ils concernent des studios érotiques ou des "salons de massage", à savoir un contexte différent de celui intéressant la recourante.

**6.2.6.2** S'il est vrai que, en vertu d'une règle générale, nul ne peut tirer un droit de son ignorance de la loi (consid. 6.2.6.1 ci-dessus), cette règle s'applique avant tout pour ce qui est de l'existence de la créance fiscale; autrement dit, la créance fiscale peut naître même si l'assujetti ignore la base légale fondant celle-ci. Aussi, ladite règle ne saurait s'appliquer telle quelle dans un contexte de remise de l'impôt, sauf à vider de son sens la notion de motif excusable. La position de l'AFC est donc sujette à caution.

**6.2.6.3** Il faut souligner que la recourante ne saurait mettre à la charge de l'AFC le devoir de l'informer spontanément, par exemple avec une lettre circulaire, de toute règle applicable, dès lors que c'est bien l'assujetti qui est seul responsable de l'imposition complète et exacte de ses opérations (consid. 4.2.5.2 ci-dessus); cela ne veut toutefois pas encore dire que l'AFC peut librement reprocher à la recourante, pour lui dénier la possibilité de se prévaloir d'un motif excusable, de suivre les pratiques publiées par l'AFC elle-même. Parmi celles-ci, on compte l'Info TVA 02 Assujettissement à la TVA ch. 1.1 (Exploitation d'une entreprise; publiée en janvier 2010), qui prévoit ce qui suit:

Si une activité est qualifiée d'indépendante par les administrations de sécurité sociale (AVS) ou par d'autres autorités fiscales (impôt sur le revenu), cela s'applique également pour la TVA.

La version amendée (publiée le 10 octobre 2013 [voir l'historique du chiffre sous les publications de la TVA basées sur le web]) a pour sa part la teneur suivante, dont se prévaut d'ailleurs la recourante:

Pour déterminer si une personne physique est indépendante ou non au sens de la LTVA, on se base en principe sur les mêmes critères utilisés par le droit des assurances sociales et le droit régissant l'impôt sur le revenu. C'est la raison pour laquelle la qualification retenue par les autorités correspondantes constitue un indice déterminant pour l'appréciation du point de vue de la TVA.

En substance, ces deux versions indiquent que la qualification par d'autres administrations peut, voire doit, être retenue également pour l'examen en matière de TVA.

Or, l'approche de l'AFC, dans ces textes, s'avère non conforme à la jurisprudence constante: le Tribunal rappelle que le statut au plan des assurances sociales et en matière d'impôts directs constitue un *indice*, mais n'est pas déterminant à lui seul (voir arrêt du TF 2C\_850/2014, 2C\_854/2014 du 10 juin 2016 consid. 8.1.1 non publié dans ATF 142 II 388).

La recourante se prévaut du fait que les hôtesse seraient inscrites auprès du fisc et des autorités AVS en tant qu'indépendantes (question non définitivement tranchée dans l'arrêt du TAF A-777/2013 du 30 juillet 2014 consid. 5.2.2). L'AFC, pour sa part, reproche à la recourante de ne pas avoir consulté l'AFC malgré la "relative incertitude" qui résulterait, selon elle, des publications de l'AFC. Que toutes les hôtesse soient effectivement inscrites auprès du fisc et des autorités AVS en tant qu'indépendantes n'est pas déterminant, dès lors que l'AFC ne paraît pas contester ce fait allégué et étayé de quelques pièces (voir pièces 4 à 6 jointes au recours; voir également l'avis de droit du 15 juin 2010 produit le 13 juillet 2017 p. 16, qui traitait certes du droit des étrangers et non du droit fiscal, mais qui relevait tout de même le statut d'indépendantes des hôtesse). En réalité, l'AFC se fonde plutôt sur le fait prétendu que la recourante n'ignorait pas les règles applicables (consid. 6.2.6.4 ci-dessous), respectivement ne pouvait pas les ignorer (consid. 6.2.6.5 ci-dessous).

**6.2.6.4** L'allégation de l'AFC selon laquelle la "nature dépendante de l'activité des hôtesse était [...] connue dans le milieu [...] [cantonal] de la prostitution" est dépourvu de tout fondement probatoire.

Il est vrai que la position de la recourante, qui dit que l'information ne circule pas dans le "milieu", tout comme elle dit ne pas avoir personnellement eu connaissance des contrôles menés par l'AFC auprès de concurrents, n'est pas non plus établie.

Toutefois, dans de telles circonstances, le Tribunal ne voit pas de raison de retenir que la recourante aurait eu connaissance des règles applicables, pas plus qu'il ne voit de raison de retenir que le "milieu" dans lequel exerce la recourante était informé du traitement fiscal accordé aux acteurs du marché de la prostitution. Du reste, la position de la recourante n'est pas dénuée de crédibilité, puisqu'on ne saurait retenir sans autre réserve qu'un acteur d'un secteur dissémine l'information selon laquelle il a fait l'objet d'un contrôle fiscal.

**6.2.6.5** Cela dit, il faut souligner que ce sont les circonstances précises de l'affaire qui demeurent déterminantes.

D'une part, les arrêts cités (consid. 6.2.6.1 al. 5 ci-dessus) concernent certes la taxation elle-même, qui ne peut être contestée ou réexaminée dans la présente procédure de remise. Cela dit, sous l'angle du motif excusable, ils ne peuvent être opposés sans réserve à la recourante, dans la mesure où ces arrêts concernent un complexe factuel différent.

Surtout, on ne saurait prétendre que la recourante aurait dû appliquer les règles correctes, alors que l'AFC a elle-même émis des règles pratiques non conformes à la jurisprudence (consid. 6.2.6.3). Autrement dit, dès lors que l'AFC, spécialiste en matière de TVA, n'a pas suivi la jurisprudence constante lors de l'établissement de ses règles pratiques, elle ne saurait reprocher à la recourante – dans le domaine ici concerné, soit la remise d'impôt – d'avoir mal appliqué les règles jurisprudentielles. Soutenir que la recourante ne peut pas se prévaloir d'un motif excusable parce que la "page web" et la jurisprudence auraient suggéré la prise de contact avec l'AFC en cas de doute relève d'une approche non appropriée. En définitive, le Tribunal ne voit pas sur quelle base l'AFC pourrait se prévaloir de la "relative incertitude" qui découlerait des publications qu'elle a elle-même émises pour s'opposer à l'allégation du motif excusable. Aussi, l'argumentation présentée par l'autorité fiscale se trouve en porte-à-faux avec le minimum de cohérence requis.

A cet égard, même si nul ne peut tirer un droit de son ignorance de la loi, il convient de rappeler que cette règle s'applique avant tout pour ce qui est de l'existence de la créance fiscale et non pas sans réserve pour la procédure de remise d'impôt. En l'espèce, dès lors que l'AFC ne conteste pas l'allégation du statut d'indépendance des escortes accordé par le fisc et les autorités AVS, le Tribunal peut partir de l'idée que la recourante s'est fondée sur ce statut d'indépendance des escortes, ce qui allait dans le sens de la pratique publiée par l'AFC (consid. 6.2.6.3), et on ne saurait donc

reprocher à la recourante d'ignorer une jurisprudence que l'AFC n'a elle-même pas publiée.

Même s'il n'est pas concevable qu'une instruction inexacte par l'AFC puisse conduire *pro facto* à l'admission d'un motif excusable au sens de l'art. 92 al. 1 let. a LTVA, les circonstances exceptionnelles de la présente cause demeurent déterminantes et conduisent à reconnaître que le cas de la recourante remplit les conditions de la disposition susdite.

**6.2.7** En ce qui concerne la quatrième condition, soit les conséquences très lourdes de la dette pour l'assujettie, le Tribunal note que selon un état des liquidités au 15 juin 2016, la recourante disposait de Fr. 11'242.63 de liquidités et avait des dettes de 17'823.26 (pièce 9 produite le 3 février 2017; voir aussi le consid. 2.2 de la décision incidente du 22 février 2017 réduisant le montant de l'avance de frais à Fr. 2'500.-). Selon les comptes (bilans et comptes de pertes et profits au 31 décembre des années 2012, 2013, 2014 et 2015), le Tribunal relève que l'actif de la recourante oscille entre Fr. 54'110.- et 135'146.-, tout comme le résultat d'exploitation se situe autour de Fr. 300'000.-.

Ces chiffres démontrent que même si l'on devait ne considérer que le montant dont la remise est demandée pour la période 2 (Fr. 115'066.-, même si ce dernier devait être quelque peu réduit [consid. 6.2.2 ci-dessus]) et non, en plus, le montant relatif à la période 1, il faudrait en tous les cas remarquer que la somme revêt un poids certain dans la situation économique de la recourante, étant précisé que rien n'indique que sa situation financière ait fondamentalement changé depuis l'établissement des pièces qui viennent d'être discutées.

Surtout, l'annexe aux comptes au 31 décembre 2013 indique que si le recours relatif au contrôle TVA de 2012 devait ne pas aboutir – ce qui est désormais définitivement clarifié –, une importante créance devrait être comptabilisée à charge de la recourante. Dès lors, il pourrait en résulter une perte de capital ou un surendettement au sens de l'art. 725 du Code des obligations du 30 mars 1911 (CO, RS 220) dont il conviendrait d'appliquer les dispositions.

En conséquence, il est clair que le montant litigieux pour la période 2 à titre de créance fiscale paraît menacer – voire menace effectivement – l'existence de l'assujetti. La quatrième condition est donc remplie.

**6.2.8** En conclusion, toutes les conditions de la remise de l'impôt sont réunies.

### **6.2.9**

**6.2.9.1** Il reste à clarifier deux questions, soit la question de savoir si la remise doit, sur le principe, être admise (consid. 6.2.9.2), et, dans l'affirmative, la question de la mesure dans laquelle la remise de l'impôt doit être admise (consid. 6.2.9.3).

**6.2.9.2** Il est clair que l'AFC dispose d'une certaine marge d'appréciation pour décider si les conditions de la remise sont remplies. Pour ce qui est de la question de savoir si l'assujetti a un droit à la remise de l'impôt – ou si l'AFC demeure libre d'accorder une remise selon les principes constitutionnels applicables – lorsque les conditions légales sont remplies (consid. 4.2.4 ci-dessus), le Tribunal estime inutile de la trancher dans l'abstrait. Dans les présentes circonstances, en effet, il a été démontré que les conditions de la remise sont remplies, ce qui justifie l'intervention du Tribunal. Par ailleurs, vu ces circonstances, le Tribunal juge conforme à la volonté du législateur, qui a décidé *d'étendre* les possibilités de remise de l'impôt dans le nouveau droit, d'octroyer une remise d'impôt à la recourante.

**6.2.9.3** Quant à l'ampleur de la remise, le Tribunal estime, vu notamment la situation financière de la recourante, les motifs excusables à juste titre invoqués ainsi que l'ampleur de la dette fiscale qui ne peut de toute manière pas être remise, car née sous l'aLTVA (consid. 6.1), que l'art. 92 al. 1 let. a LTVA impose une remise de l'intégralité de l'impôt afférent à la période 2, à l'exception – conformément aux conclusions de la recourante – de l'impôt dû sur les acquisitions de prestations de service de l'étranger

**6.2.10** Les conditions de la remise de l'impôt étant réalisée, il convient de remettre l'impôt totalement pour ce qui est de la période 2 (consid. 6.2.9.3). Le recours est partiellement admis pour le volet du litige relatif à cette période et la décision est annulée dans cette mesure.

**6.3** Vu les éléments déjà en mains du Tribunal, la conviction de ce dernier au niveau des faits a déjà pu être formée. Ainsi, pour ce qui concerne le volet du recours rejeté (pour le volet admis, le Tribunal n'est pas tenu d'entendre la recourante, voir art. 30 al. 2 let. c PA), le Tribunal a la certitude que la preuve dont l'administration est requise – à savoir l'audition de C.\_\_\_\_\_ (hôtesse qui a conclu un contrat d'agence avec la recourante) – ne pourrait l'amener à modifier son opinion. Par appréciation anticipée des preuves (ATF 137 III 208 consid. 2.2, 134 I 140 consid. 5.2, arrêts du TF

2C\_546/2017 du 16 juillet 2018 consid. 2.2, 2C\_109/2015 du 1<sup>er</sup> septembre 2015 consid. 4.1; arrêt du TAF A-2317/2017 du 19 décembre 2017 consid. 4.6.3), le Tribunal renonce donc à administrer la preuve requise par la recourante.

## 7.

En résumé, suite au contrôle opéré par l'AFC chez la recourante en 2012, cette dernière s'est retrouvée à devoir acquitter une correction d'impôt d'un montant de Fr. 193'765.- (2007 à 2009), respectivement à Fr. 115'066.- (2010 et 2011), conformément à l'issue, le 10 juin 2016, d'une procédure judiciaire menée jusqu'au Tribunal fédéral (ATF 142 II 388). La demande de remise de l'impôt du même mois a été déclarée irrecevable, respectivement rejetée, par l'AFC dans sa décision 29 novembre 2016. Pour la période 2007 à 2009, le Tribunal rejette le recours contre cette décision: l'art. 51 aLTVA, applicable à ladite période, quoi qu'en dise la recourante (consid. 5.2), ne prévoit de remise qu'en cas de concordat judiciaire, inexistant ici. En revanche, quant à la demande de remise relative aux années 2010 et 2011, traitée sous l'angle de l'art. 92 al. 1 let. a LTVA, c'est à tort que l'AFC l'a rejetée, puisqu'il existe ici, au sens de la loi, tout particulièrement un *motif excusable* dans l'erreur de la recourante (consid. 6.2.6). Il convient ainsi de remettre totalement (consid. 6.2.9) l'impôt litigieux (consid. 6.2.2) pour la période idoine. Le recours est donc partiellement admis et la décision annulée dans la même mesure; le recours est rejeté pour le surplus.

## 8.

Les considérants qui précèdent conduisent le Tribunal à admettre partiellement le recours.

L'émolument judiciaire est calculé en fonction de la valeur litigieuse, de l'ampleur et de la difficulté de la cause, de la façon de procéder des parties et de leur situation financière (art. 2 al. 1 1<sup>ère</sup> phrase du règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral [FITAF, RS 173.320.2]; arrêt du TAF A-2838/2016 du 8 mars 2017 consid. 7, décisions de radiation A-2920/2016 du 26 septembre 2016 consid. 2, B-1293/2006 du 13 février 2008).

Il convient de calculer la répartition des frais sur la base de l'issue de la procédure (arrêts du TAF A-8274/2015 du 29 août 2016 consid. 9.1, A-1517/2016 du 17 mars 2016 consid. 2).

Les frais de procédure sont fixés à Fr. 8'500.-.

La gratuité de la procédure dont il est fait état à l'art. 92 al. 5 LTVA ne concerne pas les procédures de recours devant le Tribunal administratif fédéral (voir arrêt du TAF A-6523/2012 du 18 juin 2013 consid. 5.1).

Le recours est partiellement admis, dans une mesure qui équivaut à un peu plus d'un tiers de la substance des conclusions. Succombant sur le fond pour le surplus, la recourante doit supporter les frais de la procédure (art. 63 al. 1 PA) à raison de Fr. 5'350.- (montant arrondi), qui sont imputés sur le montant de l'avance de frais de Fr. 2'500.- versée par la recourante.

Le solde dû par la recourante, soit un montant de Fr. 2'850.-, devra être versé une fois le présent arrêt entré en force.

Sur la base de calcul évoquée (voir art. 64 al. 1 PA, 7 ss FITAF et arrêts du TAF A-7800/2016 du 20 juin 2018 consid. 5, A-8274/2015 du 29 août 2016 consid. 9.2), la recourante a droit à des dépens de Fr. 4'700.- (montant arrondi), qui sont mis à la charge de l'AFC.

Une indemnité à titre de dépens n'est pas allouée à l'AFC (art. 7 al. 3 FITAF).

## **9.**

Selon l'art. 83 let. m LTF, les décisions sur l'octroi d'un sursis de paiement ou sur la remise de contributions ne sont pas sujettes à recours devant ce tribunal. Cette disposition s'applique en particulier à la TVA et aux droits de douanes (voir arrêt du TAF A-6523/2012 du 18 juin 2013 consid. 5.2 et les références). Le présent arrêt est ainsi définitif.

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

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

**1.**

Le recours est partiellement admis.

**2.**

L'impôt concernant les années 2010 et 2011 est intégralement remis, à l'exception – conformément aux conclusions de la recourante – de l'impôt dû sur les acquisitions de prestations de service de l'étranger.

**3.**

Le recours est rejeté pour le surplus.

**4.**

Il n'est pas perçu de frais de procédure.

**5.**

Les frais de procédure de Fr. 8'500.- (huit mille cinq cents francs) sont mis à la charge de la recourante à hauteur de Fr. 5'350.- (cinq mille trois cent cinquante francs); ils sont partiellement compensés par l'avance de frais de Fr. 2'500.- (deux mille cinq cents francs) déjà versée par elle; le solde dû, soit un montant de Fr. 2'850.- (deux mille huit cent cinquante francs), sera versé par la recourante sur le compte du Tribunal dans les trente jours qui suivent l'entrée en force du présent arrêt. Le bulletin de versement sera envoyé par bulletin séparé une fois le présent arrêt entré en force.

**6.**

L'autorité inférieure doit verser Fr. 4'700.- (quatre mille sept cents francs) en faveur de la recourante à titre de dépens.

**7.**

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

Lysandre Papadopoulos

Expédition :