



Cour I  
A-534/2022

## Arrêt du 6 novembre 2023

Composition

Annie Rochat Pauchard (présidente du collège),  
Keita Mutombo, Jürg Steiger, juges,  
Jérôme Gurtner, greffier.

Parties

**A.** \_\_\_\_\_,  
représentée par  
Maîtres Alexandre Steiner et Nicole Fragnière Meyer,  
recourante,

contre

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

Objet

TVA (2012 à 2017) ; droit à la déduction de l'impôt préalable,  
évasion fiscale.

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

A. \_\_\_\_\_ (ci-après : la Société ou l'assujettie), est une société anonyme sise à \*\*\* et inscrite au registre du commerce du canton de \*\*\* depuis le \*\*\*. Selon l'extrait du registre précité, la Société a pour but toutes activités d'acquisition, de détention, de financement, d'exploitation, de location et de leasing d'aéronefs. Elle est détenue par la société B. \_\_\_\_\_ à \*\*\*, qui est aux mains de la famille C. \_\_\_\_\_.

**B.**

**B.a** L'assujettie est immatriculée au registre des contribuables de l'Administration fédérale des contributions (ci-après : l'AFC) avec effet au \*\*\*.

**B.b** Au printemps 2012, elle a acquis un avion de type Falcon 2000LX (ci-après : l'avion ou l'aéronef) qui lui a été livré en Suisse en juillet de la même année.

**B.c** Le 24 février 2012, un contrat intitulé « Aircraft Management and Charter Agreement » (ci-après : le contrat) a été conclu entre l'assujettie et la société D. \_\_\_\_\_ (ci-après également : la société D. \_\_\_\_\_, l'opérateur D. \_\_\_\_\_ ou D. \_\_\_\_\_), sise à \*\*\*.

Selon le contrat précité, l'assujettie confiait à la société D. \_\_\_\_\_ le droit exclusif de gérer l'aéronef et de l'exploiter auprès de tiers. Tous les vols réalisés au moyen de l'aéronef étaient facturés par la société D. \_\_\_\_\_ (*Standard Terms and Conditions*, ch. 1.3). Les conditions spécifiques du contrat prévoyaient, sur les recettes encaissées par la société D. \_\_\_\_\_, les rétrocessions suivantes à l'assujettie, à titre de loyers :

- pour les vols réalisés par des tiers : 85 % des recettes, nettes des éventuelles commissions d'intermédiaires ;
- pour les vols réalisés par les affrêteurs clés de l'aéronef, désignés par le terme de « key charterers » : 100 % des recettes sous déduction d'un montant de CHF 100.- par heure de vol.

Les « key charterers » comprenaient des personnes physiques proches de l'assujettie, ainsi que des entités du Groupe C. \_\_\_\_\_ ou proches de celui-ci.

Le contrat prévoyait en outre que la société D. \_\_\_\_\_ obtiendrait l'accord préalable de l'assujettie pour tout vol charter. De plus, sur demande

de l'assujettie, la société D. \_\_\_\_\_ l'informerait de toute demande de vol formulée par un client charter potentiel.

L'assujettie se réservait le droit, à son entière discrétion, d'approuver ou de refuser tout vol charter proposé par la société D. \_\_\_\_\_. Si l'assujettie n'informait pas la société D. \_\_\_\_\_ de son approbation ou de son refus d'un vol charter proposé dans les 24 heures dès la notification, le vol charter serait considéré comme refusé (*Standard Terms and Conditions*, ch. 5.4).

### **C.**

L'assujettie a déposé, par l'entremise de son précédent mandataire, une demande de ruling auprès de l'AFC concernant son droit de déduire, à titre d'impôt préalable, la TVA frappant l'importation de l'avion et les prestations de gestion de l'avion (« aircraft management ») facturées par la société D. \_\_\_\_\_. Elle relevait que l'avion effectuerait 200 heures annuelles de vol avec des passagers, dont 52 % pour des tiers indépendants, 28 % pour l'usage privé de ses ayants droit économiques, et 20 % pour le groupe C. \_\_\_\_\_. Le 13 juin 2012, l'AFC a consenti à la déduction de l'impôt préalable « sous réserve d'une correction ultérieure en fonction de la pratique fiscale qui sera prochainement fixée et publiée [...] ».

### **D.**

Le 30 janvier 2017, l'assujettie a informé l'AFC que l'usage effectif de l'avion avait sensiblement différé de ce qui avait été anticipé selon les projections décrites dans la demande de ruling (cf. let. C *supra*). Elle a joint à son envoi un tableau résumant l'activité de l'avion de 2012 à 2016.

### **E.**

Le 9 mai 2017, l'AFC a indiqué à l'assujettie qu'elle considérait que sa structure était abusive sous l'angle de l'évasion fiscale, car « totalement inadaptée à la réalité économique » et destinée à satisfaire en premier lieu les besoins privés des ayants droit économiques. Par conséquent, elle a considéré que l'assujettie, pour les périodes fiscales de 2012 à 2016, n'avait droit à la récupération de l'impôt préalable qu'en proportion des vols commerciaux pour les sociétés du groupe C. \_\_\_\_\_ et les tiers indépendants (vols charters).

### **F.**

Le 22 juin 2017, l'assujettie a contesté la position de l'AFC et a demandé la confirmation de son droit à la récupération de l'impôt préalable pour les années 2015 et 2016.

**G.**

Le 3 octobre 2017, l'assujettie a versé à l'AFC un montant de CHF 1'350'000.-, en indiquant expressément dans son courrier du même jour que ce paiement ne constituait en aucun cas une reconnaissance de la créance fiscale.

Le 8 février 2018, l'AFC a établi, sur la base d'un tableau fourni par la recourante du 30 août 2017 (bordereau de pièces produit par l'AFC, pièce n° 10), un décompte complémentaire n° 814224 de CHF 1'930'263.- en faveur de l'AFC à titre de correction de la déduction de l'impôt préalable pour les années 2012 à 2014. Le même jour, toujours sur la base du tableau précité et pour les mêmes années, l'AFC a établi un avis de crédit n° 814228 de CHF 579'574.- en faveur de l'assujettie à titre de dégrèvement de l'impôt préalable.

**H.**

Le 23 janvier 2019, à la suite d'un contrôle portant sur les périodes fiscales du 1<sup>er</sup> janvier 2012 au 31 décembre 2017, l'AFC a émis deux notifications d'estimation.

Une notification d'estimation n° 417'522 de CHF 885'703.-, plus intérêt moratoire, pour les périodes fiscales du 1<sup>er</sup> janvier 2012 au 31 décembre 2016, à titre d'imposition des transports aériens sur le territoire suisse (ch. 1 de l'annexe) à hauteur de CHF 3'699.65 et de correction de l'impôt préalable lié aux vols privés des ayants droit économiques (ch. 3 de l'annexe) pour un montant de CHF 882'004.-.

Une notification d'estimation n° 417'523 de CHF 17'110.-, plus intérêt moratoire, pour les périodes fiscales du 1<sup>er</sup> janvier au 31 décembre 2017, pour l'écart de concordance entre les montants d'impôt préalable déduits dans les décomptes d'impôt et ceux comptabilisés (ch. 2 de l'annexe) à hauteur de CHF 4'429.- et pour la correction de l'impôt préalable lié aux vols privés des ayants droit économiques (ch. 3 de l'annexe) de CHF 12'681.-.

**I.**

Le 2 octobre 2019, l'assujettie a informé l'AFC d'une erreur de calcul des heures de vol pour l'année 2017. Elle a joint un tableau résumant l'activité de l'aéronef pour les années 2012 à 2017 (bordereau de pièces produit par l'AFC, pièce n° 27).

**J.**

Le 21 février 2019, l'assujettie a contesté n'avoir droit qu'à la récupération

partielle de l'impôt préalable. Elle a demandé l'annulation des notifications d'estimation n° 417'522 (pour les années 2012 à 2016) et n° 417'523 (pour l'année 2017), ainsi que le remboursement des montants de CHF 1'350'000.- et CHF 231'581.- versés avec réserve.

**K.**

Par décision du 27 mai 2020, l'AFC a fixé la créance fiscale due par l'assujettie, pour les périodes fiscales de 2012 à 2017, à un montant de CHF 905'902.- de TVA plus intérêts moratoires dès le lendemain de l'échéance moyenne, soit le 1<sup>er</sup> mai 2015 pour la notification d'estimation n° 417'522 de CHF 885'703.-, et le 16 octobre 2017 pour la notification d'estimation n° 417'618 de CHF 20'199.-, cette dernière remplaçant la notification d'estimation n° 417'523.

**L.**

Par mémoire du 29 juin 2020, l'assujettie, par l'intermédiaire de ses mandataires, a formé réclamation contre la décision du 27 mai 2020, en concluant, en substance, à l'annulation des notifications d'estimation n°s 417'522 et 417'618, ainsi qu'au remboursement, avec intérêts, des montants de CHF 1'350'000.- et CHF 231'581.- payés avec réserve.

**M.**

Par décision sur réclamation du 21 décembre 2021, l'AFC a partiellement admis la réclamation formée par l'assujettie, dans la mesure de sa recevabilité (ch. 1). Elle a pour le surplus fixé la créance fiscale due par l'assujettie pour les périodes fiscales 2012 à 2017 au considérant 5 de sa décision (ch. 2). Elle a estimé que l'assujettie devait s'acquitter d'un montant de CHF 901'036.-, à titre de solde de la TVA due hors intérêt moratoire (ch. 3).

**N.**

Par mémoire du 1<sup>er</sup> février 2022, l'assujettie (ci-après : la recourante), par l'intermédiaire de ses mandataires, a interjeté recours auprès du Tribunal administratif fédéral contre la décision sur réclamation de l'AFC (ci-après également : l'autorité inférieure) du 21 décembre 2021. Elle conclut, en substance, à l'annulation de la décision sur réclamation précitée sous suite de frais et dépens et demande au Tribunal d'ordonner à l'AFC de lui rembourser, avec intérêts, les montants de CHF 1'350'000.- et CHF 231'581.- payés avec réserve, et, en tant que besoin, d'annuler le décompte complémentaire n° 814224 et l'avis de crédit n° 814228 (ch. 5).

Dans sa réponse du 17 mars 2022, l'AFC a conclu au rejet du recours, avec suite de frais et sans octroi de dépens.

La recourante a spontanément répliqué le 20 avril 2022, en confirmant les conclusions prises à l'appui de son recours.

A la suite de l'ordonnance du Tribunal du 9 décembre 2022, l'autorité inférieure s'est déterminée, par courrier du 12 janvier 2023, sur la reprise d'un montant de CHF 3'699.65 au titre de prestations de « transport de personnes imposable sur le territoire suisse » et sur les arguments de la recourante à cet égard.

La recourante s'est spontanément déterminée le 3 février 2023, en contestant la reprise précitée.

### **O.**

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

## **Droit :**

### **1.**

**1.1** En vertu de l'art. 31 de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal administratif fédéral (LTAF, RS 173.32) et sous réserve des exceptions – non réalisées en l'espèce – prévues à l'art. 32 de cette loi, 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. En particulier, les décisions sur réclamation rendues par l'AFC en matière de TVA peuvent être contestées devant le Tribunal administratif fédéral conformément à l'art. 33 let. d LTAF. La procédure est régie par la PA, pour autant que la LTAF n'en dispose pas autrement (art. 37 LTAF).

En sa qualité de destinataire de la décision sur réclamation du 21 décembre 2021, la recourante est spécialement touchée par celle-ci et a un intérêt digne de protection à son annulation ou à sa modification. Interjeté en temps utile (cf. art. 50 al. 1 PA), le recours répond en outre aux exigences de contenu et de forme de la procédure administrative (cf. art. 52 al. 1 PA). Il y a lieu d'entrer en matière sur le recours, sous réserve de ce qui suit.

**1.2** Les parties sont en désaccord quant à la recevabilité de la conclusion de la recourante tendant à la correction de la reprise d'un montant de

CHF 3'699.65 au titre de prestations de « transport de personnes imposable sur le territoire suisse » (ch. 1 de l'annexe à la notification d'estimation n° 417'522).

L'autorité inférieure ne s'est pas prononcée sur la reprise précitée dans sa décision du 27 mai 2020. Pour justifier sa position, elle se réfère à un passage de la lettre de la recourante du 21 février 2019 indiquant ce qui suit : « Est seule litigieuse l'étendue du droit de A. \_\_\_\_\_ de récupérer l'impôt préalable » (p. 4). L'autorité inférieure estime qu'en contestant par la suite, dans sa réclamation, le traitement fiscal applicable aux transports réalisés sur le territoire suisse (réclamation, p. 20), la recourante formulerait une nouvelle conclusion, qui serait irrecevable sur le principe. A l'appui de son recours interjeté auprès du Tribunal de céans, la recourante soutient que c'est à tort que l'autorité inférieure n'est pas entrée en matière sur cette correction. Les parties maintiennent leur position respective dans leurs écritures ultérieures.

**1.2.1** Selon la jurisprudence du Tribunal administratif fédéral, confirmée par celle du Tribunal fédéral, une notification d'estimation, en tant que telle, ne constitue pas une décision (pour le raisonnement complet sur cette question, voir l'arrêt du TAF A-707/2013 du 25 juillet 2013 consid. 4, confirmé par l'ATF 140 II 202 consid. 5). Pour qu'une décision soit rendue, il faut en effet que l'assujetti conteste le montant qui lui est réclamé. A cet égard, l'assujetti peut soit faire part spontanément à l'administration de son refus de payer (cf. art. 82 al. 1 de la loi fédérale du 12 juin 2009 régissant la taxe sur la valeur ajoutée [LTVA, RS 641.20]), soit attendre qu'une poursuite soit ouverte à son encontre (cf. arrêt du TAF A-6314/2012 du 29 août 2013 consid. 1.2.2).

**1.2.2** En procédure administrative contentieuse, l'objet du litige est défini par trois éléments, à savoir l'objet du recours, soit la décision attaquée, les conclusions du recours et, accessoirement, les motifs de celui-ci (cf. arrêts du TF 2C\_612/2007 du 7 avril 2008 consid. 4.1 et 1P.217/2001 du 28 mai 2001 consid. 2a). En outre, le contenu de la décision attaquée – plus particulièrement, son dispositif – délimite l'objet du litige. En vertu du principe de l'unité de la procédure, l'autorité de recours ne peut en effet statuer que sur les prétentions ou les rapports juridiques sur lesquels l'autorité inférieure s'est déjà prononcée ou aurait dû le faire (cf. arrêt du TAF A-6029/2017 du 7 septembre 2018 consid. 2 et les références citées ; ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER/MARTIN KAYSER, *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, 3<sup>e</sup> éd., 2022, n° 2.1 ss ; MARKUS MÜLLER, in : Auer/Müller/Schindler [édit.], *Kommentar zum*

Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren [VwVG], 2008, ch. 5 ad art. 44).

S'agissant d'une décision d'irrecevabilité, l'objet du litige est ainsi limité à la question de savoir si c'est à bon droit que l'autorité inférieure a refusé d'entrer en matière. En d'autres termes, si le recourant attaque une telle décision en ne se prononçant que sur le fond de l'affaire, les conditions formelles de recevabilité du recours ne sont pas remplies (cf. ATF 135 II 145 consid. 3.1 et 132 V 74 consid. 1.1 ; arrêt du TAF A-6029/2017 du 7 septembre 2018 consid. 2 et les références citées ; MO-SER/BEUSCH/KNEUBÜHLER/KAYSER, op. cit., n° 2.213a).

**1.2.3** En l'espèce, la position de l'autorité inférieure ne saurait être suivie. On relèvera au préalable que l'AFC, qui indique ne pas entrer en matière sur la correction pour un montant total de CHF 3'699.65 au titre de prestations de « transport de personnes imposable sur le territoire suisse » (ch. 1 de l'annexe à la notification d'estimation n° 417'522), a néanmoins corrigé d'office partiellement la reprise fiscale précitée à hauteur de CHF 267.- en faveur de la recourante dans sa décision sur réclamation du 21 décembre 2021 (consid. 5, p. 19, 2<sup>e</sup> tableau, ch. 1).

Cela étant précisé, c'est à tort qu'elle a refusé d'entrer en matière sur cette correction. Certes, il est vrai que la recourante a affirmé, à l'appui de sa lettre du 21 février 2019, qu'est « seule litigieuse l'étendue du droit de A. \_\_\_\_\_ de récupérer l'impôt préalable » (p. 4). Il ne faut cependant pas perdre de vue que la recourante a également indiqué, auparavant, dans le même courrier, qu'elle demandait « l'annulation » de la notification d'estimation en question. Il faut dès lors comprendre de cette lettre que la recourante entendait contester l'intégralité de la créance fiscale retenue dans la notification d'estimation. Ainsi, l'autorité inférieure ne pouvait pas, en s'appuyant uniquement sur la phrase précitée, écarter de l'objet de la contestation le point litigieux soulevé formellement par la recourante dans sa réclamation, et décider de ne plus y revenir matériellement dans le cadre de la procédure pendante devant elle (sous réserve de la correction précitée à laquelle elle indique avoir procédé d'office).

Cette solution est également justifiée pour les raisons suivantes. Comme on l'a vu (cf. consid. 1.2.1 *supra*), la notification d'estimation n'est pas considérée comme une décision et la lettre du 21 février 2019, même si elle a été rédigée par des mandataires professionnels, n'est pas un acte de procédure revêtant les mêmes exigences, au niveau formel, qu'une réclamation ou un recours : sa fonction consiste avant tout à demander à

l'autorité de rendre une décision. La lettre en question ne comportait d'ailleurs aucune conclusion. Dans ces circonstances, il convient de ne pas faire preuve de trop de formalisme à ce stade de la procédure, au risque d'écartier des contestations que l'AFC aurait été tenue d'examiner par la suite.

Le Tribunal de céans considère ainsi que c'est à tort que l'autorité inférieure a refusé de se saisir de la contestation soulevée par la recourante au stade de sa réclamation. Le Tribunal devrait en principe renvoyer l'affaire à l'autorité inférieure sur ce point. Il convient cependant, par économie de procédure, d'entrer en matière sur la conclusion de la recourante tendant à la correction de la reprise d'un montant de CHF 3'699.65, réduit à CHF 3'433.- dans la décision sur réclamation, au titre de prestations de « transport de personnes imposable sur le territoire suisse » et de l'examiner matériellement (cf. consid. 10 *infra*). Le Tribunal dispose en effet d'un plein pouvoir d'examen en fait et en droit, et les parties ont eu la possibilité de faire valoir leurs arguments dans le cadre de la présente procédure de recours (cf. Faits, let. N *supra*).

## **2.**

**2.1** 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 ; cf. MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER/KAYSER, op. cit., n° 2.149 ; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 8<sup>e</sup> éd., 2020, n° 1146 ss).

**2.2** 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 (cf. art. 62 al. 4 PA), ni par l'argumentation juridique développée dans la décision entreprise (cf. PIERRE MOOR/ÉTIENNE POLTIER, Droit administratif, vol. II, 2011, p. 300 s.).

**2.3** La procédure est régie par la maxime inquisitoire, ce qui signifie que le Tribunal administratif fédéral définit les faits et apprécie les preuves d'office et librement (cf. art. 12 PA, applicable en matière de TVA en vertu de l'art. 81 al. 1 LTVA). Les parties doivent toutefois collaborer à l'établissement des faits (cf. art. 13 PA) et motiver leur recours (cf. art. 52 PA). En conséquence, l'autorité saisie se limite en principe aux griefs soulevés et n'examine les questions de droit non invoquées que dans la mesure où les arguments des parties ou le dossier l'y incitent (cf. ATF 135 I 91 consid. 2.1 ; ATAF 2014/24 consid. 2.2 et références citées ; parmi

plusieurs : arrêt du TAF A-5736/2019 du 18 août 2021 consid. 1.5 ; ALFRED KÖLZ/ISABELLE HÄNER/MARTIN BERTSCHI, *Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes*, 3<sup>e</sup> éd., 2013, n° 1135).

**2.4** L'appréciation des preuves est libre en ce sens qu'elle n'obéit pas à des règles de preuve légales prescrivant à quelles conditions l'autorité devrait admettre que la preuve a abouti et quelle valeur probante elle devrait reconnaître aux différents moyens de preuve les uns par rapport aux autres. Le tribunal de céans forme librement sa conviction en analysant la force probante des preuves administrées, en choisissant entre les preuves contradictoires ou les indices contraires qu'il a recueillis et en indiquant les motifs de son choix (cf. ATF 130 II 482 consid. 3.2 ; arrêts du TF 2C\_709/2017 du 25 octobre 2018 consid. 3.3 ; 9C\_55/2016 du 14 juillet 2016 consid. 3.2 ; arrêts du TAF A-2350/2020 du 17 janvier 2022 consid. 1.7 ; A-2888/2016 précité consid. 3.1.2 ; A-1679/2015 du 24 mai 2016 consid. 2.3 ; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER/KAYSER, *op. cit.*, n° 3.140).

En droit fiscal, les documents écrits revêtent une importance considérable, dès lors qu'ils sont les plus à même d'apporter une preuve précise et immédiate (cf. arrêts du TF 2C\_709/2017 précité consid. 3.3 ; 2C\_947/2014 du 2 novembre 2015 consid. 7.2.4 ; arrêt du TAF A-2286/2017 du 8 mai 2020 consid. 2.2.2). *A contrario*, les témoignages, en particulier lorsqu'ils émanent de personnes proches de l'administré, ont une valeur probante quasi nulle en droit fiscal (cf. not. arrêts du TAF A-4642/2020 du 5 octobre 2021 consid. 2.5 ; A-1679/2015 précité consid. 5.1.2 *in fine*). Il en va de même des preuves, certes écrites, mais établies après coup et des documents non contemporains aux faits sur lesquels porte le litige (cf. ATF 133 II 153 consid. 7.2 ; arrêts du TF 2C\_614/2007 du 17 mars 2008 consid. 3.4 ; 2C\_470/2007 du 19 février 2008 consid. 3.4 ; arrêts du TAF A-2286/2017 précité consid. 2.2.2 ; A-1679/2015 précité consid. 2.3 ; A-4388/2014 du 26 novembre 2015 consid. 1.6).

**2.5** La LTVA et son ordonnance d'exécution du 27 novembre 2009 (OTVA, RS 641.201) sont entrées en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2010. Le 1<sup>er</sup> janvier 2018 est entrée en vigueur la révision partielle de la LTVA du 30 septembre 2016 (RO 2017 3575). Le présent litige portant sur les périodes fiscales 2012 à 2017, la LTVA, dans sa version en vigueur jusqu'au 31 décembre 2017, et l'OTVA sont seules applicables (cf. art. 112 et 113 LTVA).

### 3.

En l'espèce, le litige porte sur une créance fiscale, d'un montant total de CHF 901'036.- de TVA plus intérêt moratoire, à la suite d'une correction

opérée par l'AFC en sa faveur. L'autorité inférieure a retenu que l'on serait en présence d'une structure évasive sous l'angle de la TVA de détention d'un Falcon 2000LX : la construction juridique réalisée par la recourante serait totalement inadaptée à la réalité économique et son but visé serait en premier lieu de satisfaire les besoins privés de ses ayants droit économiques. Elle a par conséquent estimé, pour les périodes de 2012 à 2017, que seul pouvait être admis l'impôt préalable afférent aux charges des vols commerciaux pour les sociétés du Groupe C. \_\_\_\_\_ et pour des tiers indépendants (vols charters). De son côté, la recourante conteste que les conditions d'une évasion fiscale soient remplies.

Dans ce contexte, le Tribunal examinera en premier lieu la question de la prescription (cf. consid. 4 *infra*). Il abordera ensuite les griefs de fond. Il procédera à un rappel de la notion d'opération TVA (cf. consid. 5 *infra*), des dispositions régissant le droit à la déduction de l'impôt préalable (cf. consid. 6 *infra*), ainsi que de la notion d'évasion fiscale (cf. consid. 7 *infra*), avant d'en tirer les conclusions qui s'imposent en l'espèce (cf. consid. 8, 9 et 10 *infra*).

#### 4.

Le litige porte sur les périodes allant du 1<sup>er</sup> trimestre 2012 au 4<sup>e</sup> trimestre 2017. La première question qui se pose est celle de la prescription, qui doit, selon la jurisprudence, être examinée d'office lorsqu'elle joue en faveur du contribuable (cf. ATF 142 II 182 consid. 3.2.1 ; 138 II 169 consid. 3.2 ; 133 II 366 consid. 3.3 ; 73 I 125 consid. 1 ; cf. en matière de TVA : arrêts du TF 2C\_853/2021 du 12 mai 2022 consid. 3 ; 2C\_402/2021 du 10 novembre 2021 consid. 3).

**4.1** En vertu de l'art. 42 al. 1 LTVA, le droit de taxation se prescrit par cinq ans à compter de la fin de la période fiscale pendant laquelle la créance est née. Une déclaration écrite sujette à réception visant à fixer ou à corriger la créance fiscale, une décision, une décision sur réclamation ou un jugement interrompent la prescription, de même que l'annonce d'un contrôle ou le début d'un contrôle non annoncé selon l'art. 78 al. 3 LTVA (art. 42 al. 2 LTVA). Si la prescription est interrompue par l'AFC ou par une instance de recours, le délai recommence à courir. Le nouveau délai est de deux ans (art. 42 al. 3 LTVA). Enfin, le droit de taxation se prescrit dans tous les cas par dix ans à compter de la fin de la période fiscale pendant laquelle la créance est née (art. 42 al. 6 LTVA).

**4.2** En l'espèce, aucune TVA supplémentaire ne peut plus être perçue pour la période fiscale 2012 depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2023 et les corrections effectuées par l'AFC sont atteintes par la prescription absolue (arrêt du TF 2C\_1021/2020 du 28 juillet 2021 consid. 4.1 ; arrêt du TAF A-4948/2022 du 13 septembre 2023 consid. 2.2.3). Pour les autres périodes fiscales (2013 à 2017), la prescription absolue n'est pas encore acquise.

**4.3** Par conséquent, le recours doit être admis dans la mesure où le rappel d'impôt concerne la période fiscale 2012 (cf. également les arrêts du TAF A-4948/2022 précité consid. 2.2.4 ; A-245/2022 du 14 novembre 2022 consid. 2.2.3).

## **5.**

**5.1** La TVA est un impôt général sur la consommation, qui trouve ses fondements à l'art. 130 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst., RS 101) et frappe la consommation finale non entrepreneuriale sur le territoire suisse. Elle vise la taxation de l'utilisation du revenu par le consommateur final (cf. PIERRE-MARIE GLAUSER, Les principes régissant la TVA : de l'utopie à la réalité, in : Archives de droit fiscal suisse [Archives] 84 p. 97 ss, p. 103). Sont soumises à la TVA les prestations que les assujettis fournissent à titre onéreux, c'est-à-dire moyennant une contre-prestation, sur le territoire suisse, pour autant que la loi n'exclue pas leur imposition (cf. art. 1 al. 2 let. a et art. 18 al. 1 LTVA).

**5.2** Le caractère onéreux est une condition essentielle de l'opération TVA : une prestation imposable n'existe que pour autant qu'elle s'effectue en échange d'une contre-prestation. Celle-ci, qui sert de base au calcul de l'impôt (dimension quantitative ; cf. art. 24 al. 1 LTVA), est définie à l'art. 3 let. f LTVA comme la « valeur patrimoniale que le destinataire, ou un tiers à sa place, remet en contrepartie d'une prestation » (dimension qualitative ; cf. arrêt du TF 2C\_307/2016 du 8 décembre 2016 consid. 5.3). Savoir si le montant perçu par l'assujetti a le caractère d'une contre-prestation est une question qu'il convient d'examiner du point de vue du destinataire de la prestation, ce qui correspond à la conception de la TVA comme impôt de consommation. Il convient en définitive de vérifier si la dépense est effectuée par le destinataire en vue d'obtenir la prestation du fournisseur (cf. Message du Conseil fédéral sur la simplification de la TVA du 25 juin 2008 [ci-après : Message], in : Feuille fédérale [FF] 2008 p. 6277 ss, p. 6331 ss ; arrêts du TF 2C\_585/2017 du 6 février 2019 consid. 3.2 ; 2C\_307/2016 précité consid. 5.3 ; 2C\_100/2016 du 9 août

2016 consid. 3.2 ; arrêts du TAF A-2648/2019 précité consid. 3.1 ; A-239/2016 du 22 février 2017 consid. 3.1.4 ; FELIX GEIGER, in : Geiger/Schluckebier [édit.], MWSTG Kommentar, 2<sup>e</sup> éd., 2019, n° 1 ad art. 24). La contre-prestation est ainsi un élément constitutif de l'opération imposable, au même titre que l'échange entre prestation et contre-prestation (cf. ATF 132 II 353 consid. 4.1 ; arrêt du TF 2C\_826/2016 du 6 avril 2018 consid. 2.3 ; arrêts du TAF A-2648/2019 précité consid. 3.1 ; A-239/2016 précité consid. 3.1.2 ; DANIEL RIEDO, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, 1999, ch. 6 p. 223 ss, en particulier ch. 6.4.2 p. 239 ss).

Un tel rapport d'échange suppose qu'il existe entre la prestation et la contre-prestation un rapport causal direct, en ce sens que la prestation engendre la contre-prestation (cf. ATF 141 II 182 consid. 3.3 [traduit in : Revue de droit fiscal et de droit administratif {RDAF} 2016 II 458] et 138 II 239 consid. 3.2 ; arrêt du TF 2C\_323/2019 du 20 septembre 2019 consid. 5.2 ; arrêts du TAF A-2648/2019 précité consid. 3.1 ; A-3156/2017 du 30 janvier 2019 consid. 2.1.3 ; SONJA BOSSART/DIEGO CLAVADETSCHER, in : Zweifel/Beusch/Glauser/Robinson [édit.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, 2015 [ci-après cité: MWSTG-Kommentar 2015], n° 22 ad art. 18 ; ALOIS CAMENZIND et al., Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz, 3<sup>e</sup> éd., 2012, n° 591 ; GEIGER, MWSTG Kommentar, n° 2 ad art. 18). La pratique exige un rapport économique étroit (« innere wirtschaftliche Verknüpfung »), qui se caractérise en principe par l'existence de prestations de valeurs économiques égales, la loi et la jurisprudence n'exigeant cependant pas une équivalence absolue (cf. ATF 141 II 182 consid. 3.3 et 140 I 153 consid. 2.5.1 ; arrêt du TF 2C\_323/2019 précité consid. 5.2 ; arrêts du TAF A-2648/2019 précité consid. 3.1 ; A-3156/2017 précité consid. 2.1.3 ; voir aussi BOSSART/CLAVADETSCHER, MWSTG-Kommentar 2015, n° 23 ad art. 18 et la jurisprudence citée, pour lesquels l'équivalence économique entre prestation et contre-prestation n'est pas une condition essentielle de l'opération TVA ; dans ce sens également, cf. arrêt du TAF A-849/2014 du 15 juillet 2015 consid. 3.2.2 *i.f.*).

Les rapports de droit privé qui peuvent être à la base des prestations ont en principe valeur d'indice, mais ne sauraient à eux seuls justifier une qualification fiscale (cf. ATAF 2007/23 consid. 2.3.2 ; arrêt du TAF A-239/2016 du 22 février 2017 consid. 3.1.3 ; BOSSART/CLAVADETSCHER, MWSTG-Kommentar 2015, n° 14 ss ad art. 18). Pour déterminer l'existence et l'étendue d'une prestation soumise à la TVA, il s'agit en effet avant tout de

considérer les choses dans une perspective économique (cf. ATAF 2008/63 consid. 2.1 ; arrêts du TAF A-239/2016 du 22 février 2017 consid. 3.1.3 ; A-1383/2015 du 4 mars 2016 consid. 2.2). Ce qui compte, ce n'est donc pas que la prestation ou la contre-prestation soient fournies en vertu d'une obligation légale ou contractuelle, mais bien la nature économique du lien existant entre les deux. Les rapports concrets entre les personnes concernées sont déterminants (cf. arrêts du TF 2C\_323/2019 du 20 septembre 2019 consid. 5.2 ; 2C\_233/2019 du 29 août 2019 consid. 5.1 ; arrêt du TAF A-239/2016 du 22 février 2017 consid. 3.1.3).

## 6.

Sous réserve des art. 29 et 33 LTVA, l'assujetti peut déduire, dans le cadre de son activité entrepreneuriale, l'impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse qui lui a été facturé, pour autant qu'il prouve l'avoir réglé (art. 28 al. 1 let. a et al. 4 LTVA ; cf. Message TVA, p. 6324 ; arrêt du TAF A-1996/2022 du 19 décembre 2022 consid. 5 ; BARBARA HENZEN, MWSTG-Kommentar 2015, n° 1 ad art. 28). La délimitation entre l'activité entrepreneuriale et non entrepreneuriale revêt à cet égard une importance primordiale, le droit à la déduction étant principalement conditionné par l'affectation du bien ou du service à l'activité entrepreneuriale de l'assujetti (cf. ATF 142 II 488 consid. 2.3.5 ; BEAT KÖNIG, Die unternehmerische Tätigkeit als Voraussetzung des Vorsteuerabzuges, 2016, p. 21).

## 7.

**7.1** L'autorité fiscale doit en principe s'arrêter à la forme juridique choisie par le contribuable. Ce dernier est libre d'organiser ses relations de manière à générer le moins d'impôt possible. Si, cependant, les conditions de la théorie de l'évasion fiscale sont remplies, l'imposition doit être fondée non pas sur la forme choisie par le contribuable, mais sur la situation qui aurait dû être l'expression appropriée au but économique poursuivi par les intéressés (cf. ATF 147 II 338 consid. 3.1 ; 142 II 399 consid. 4.2 et les références citées).

Selon la jurisprudence, il y a évasion fiscale (cf. ATF 148 II 233 consid. 5.2 ; 147 II 338 consid. 3.1 ; 142 II 399 consid. 4.2 ; 138 II 239 consid. 4.1 ; arrêt du TF 2C\_846/2022 du 15 décembre 2022 consid. 7 ; arrêts du TAF A-1706/2021 du 6 septembre 2022 consid. 4.1 ; A-4610/2019 du 11 mars 2020 consid. 2.4.2 ; A-4783/2015 du 20 février 2017 consid. 7.1), lorsque les trois conditions suivantes sont cumulativement remplies :

a) lorsque la forme juridique choisie par le contribuable apparaît comme insolite, inappropriée ou étrange, en tout cas inadaptée au but économique poursuivi. En d'autres termes, pour admettre l'existence d'un cas d'évasion fiscale, l'on doit ainsi être en présence d'une construction qui – abstraction faite des aspects fiscaux – n'a aucun sens du point de vue économique (élément dit « objectif » ; cf. ATF 144 III 541 consid. 8.3.2 [notion du « *Durchgriff* »] ; arrêts du TF 2C\_732/2010 du 28 juin 2012 consid. 5.1 ; 2C\_129/2012 du 15 juin 2012 consid. 5.2 [exemples d'évasion fiscale en matière de TVA]).

b) lorsqu'il y a lieu d'admettre que ce choix a été abusivement exercé uniquement dans le but d'économiser des impôts qui seraient dus si les rapports de droit étaient aménagés de façon appropriée. Cet élément dit « subjectif » (« intention abusive » [« *Missbrauchsabsicht* »]) joue un rôle décisif dans la mesure où l'existence d'un cas d'évasion fiscale est exclue si d'autres raisons que la simple économie d'impôt peuvent intervenir dans le montage juridique. Une certaine structure peut en effet se justifier pour d'autres raisons commerciales ou personnelles (cf. ATF 148 II 233 consid. 5.2 ; 147 II 338 consid. 3.1 ; 142 II 399 consid. 4.2 et les références citées).

c) lorsque le procédé choisi conduirait effectivement à une notable économie d'impôt dans la mesure où il serait accepté respectivement admis par l'autorité fiscale (élément effectif).

**7.2** Le Tribunal fédéral a confirmé que la notion d'évasion fiscale – conçue comme l'invocation abusive d'une norme (cf. ATF 138 II 239 consid. 4.1 s. ; 131 II 562 consid. 3.5) – s'applique également en matière de TVA : l'utilisation abusive d'une norme fiscale ne mérite aucune protection juridique, que la norme en question soit à interpréter selon le droit privé ou d'un point de vue économique (cf. ATF 138 II 239 consid. 4.2 ; arrêt du TF 2C\_321/2015 du 22 décembre 2015 consid. 4.4 ; dans le même sens, arrêts du TAF A-1706/2021 précité consid. 4.2 ; A-4610/2019 précité consid. 2.5.1 ; A-4783/2015 précité consid. 7.1 ; A-3141/2015 du 18 janvier 2017 consid. 10.4 ; A-3502/2016 du 19 décembre 2016 consid. 2.6.2 ; nuancé : PIERRE-MARIE GLAUSER, *Evasion fiscale et TVA*, in : *Evasion fiscale, Une approche théorique et pratique de l'évasion fiscale*, 2010, p. 43 ; critiques : VALENTIN MÜLLER, *Structures de détention d'actifs de valeur, théorie de l'évasion fiscale et TVA*, in : RDAF 2018 II 349 ; BEATRICE BLUM, *Steuerungumgehung bei der Mehrwertsteuer – Halten eines Flugzeuges in einer « Briefkastengesellschaft »* in : Michael Beusch/ISIS [édit.], *Entwicklungen im Steuerrecht 2009*, Zurich 2009, p. 343 ss).

**7.3** L'existence d'une évasion fiscale doit être appréciée à l'aune de l'ensemble des circonstances du cas concret (cf. ATF 138 II 239 consid. 4.1 ; arrêts du TAF A-1706/2021 précité consid. 4.3 ; A-4783/2015 précité consid. 7.2 ; A-3014/2016 du 18 novembre 2016 consid. 3.1 ; A-3251/2014 du 19 mai 2015 consid. 9.1) et la preuve en incombe à l'autorité fiscale (cf. ATF 138 II 239 consid. 4.4 ; arrêt du TF 2C\_487/2011 précité consid. 2.8 ; arrêt du TAF A-4783/2015 précité consid. 7.1 et les références citées).

**7.4** Dans sa jurisprudence, telle que fixée à partir de l'ATF 138 II 239, le Tribunal fédéral a précisé que le caractère insolite de l'évasion fiscale ne consistait certes pas dans le fait de constituer une personne morale servant à détenir l'avion utilisé à titre privé, car il s'agissait d'une pratique ordinaire. Le caractère insolite est en revanche donné lorsque l'on tente par le recours à une structure de détention propre d'obtenir en plus un avantage fiscal, notamment en se faisant rembourser l'impôt préalable dont le montant est plus élevé que les sommes versées au titre de la TVA. Or, si l'avion n'est utilisé qu'à titre privé par l'ayant droit économique de la personne morale, l'inscription dans le registre des contribuables TVA ne peut poursuivre que ce seul but. La jurisprudence a ainsi tranché que la structure de détention indirecte en tant que telle n'était pas insolite, mais que l'inscription de la société au registre TVA était en revanche abusive. Il y a ainsi abus lorsqu'une telle société est créée (exclusivement ou du moins principalement) dans le but de réaliser des économies d'impôts. Si l'avion est utilisé à des fins purement privées, l'immatriculation au registre de l'AFC en qualité d'assujetti à la TVA ne peut manifestement avoir pour motif que l'économie d'impôt (cf. ATF 138 II 239 consid. 4.3.2 ss ; arrêt du TF 2C\_487/2011 précité consid. 3.7 ; arrêts du TAF A-2703/2020 du 12 mai 2021 consid. 2.6.3 ; A-4610/2019 précité consid. 2.5.1 ; A-5200/2018 du 28 août 2019 consid. 2.5.3 ; A-5578/2017 du 3 mai 2018 consid. 3.5.2). En résumé, des montages sont constitutifs d'évasion fiscale lorsque la société est utilisée principalement pour satisfaire les besoins privés de son actionnaire unique et que le recours à cette société n'est rentable que parce qu'elle permet de profiter de la déduction de l'impôt préalable (ATF 149 II 53 consid. 5.2.3).

**7.5** En ce qui concerne l'évasion fiscale dans les cas de détention d'avions, le Tribunal fédéral distingue quatre constellations (pour plus de détails, voir le tableau présenté dans l'arrêt du TF 2C\_487/2011 précité consid. 2.9 ; voir également le tableau présenté dans la décision attaquée, ch. 2.3) :

- s'il existe une utilisation personnelle (privée) exclusive de l'avion par l'ayant droit économique ou une personne proche, la structure de droit civil ne doit pas être reconnue et il faut appliquer le principe de la transparence (« *Durchgriff* ») (profil n° 1) ;
- si l'utilisation personnelle (privée) n'est pas exclusive, mais que l'utilisation par des tiers est quasi insignifiante, la structure de droit civil ne doit pas non plus être reconnue et il faut appliquer le principe de la transparence (« *Durchgriff* ») (profil n° 2) ;
- si un avion est mis à la disposition de l'ayant droit économique ou de la personne proche de manière durable (ou du moins avec un « droit de priorité ») et qu'il est utilisé (à titre privé) en conséquence, mais que des chiffres d'affaires significatifs sont réalisés en parallèle avec des tiers, la structure doit en principe être fiscalement reconnue partiellement, c'est-à-dire en ce qui concerne les chiffres d'affaires réalisés avec ces tiers (profil n° 3) ;
- il n'y a pas d'évasion fiscale lorsqu'il y a une utilisation significative par des tiers et que l'utilisation personnelle (privée) n'a qu'une importance secondaire. Dans ce cas, la structure choisie doit être entièrement reconnue sur le plan fiscal (profil n° 4).

En ce qui concerne les notions utilisées par le Tribunal fédéral de transparence (« *Durchgriff* »), respectivement de non-reconnaissance de la structure (« *Nichtanerkennung der Struktur* »), cela signifie que l'assujettissement subjectif de la société, qui est détentrice de l'avion, est nié. Par conséquent, le droit à la déduction de l'impôt préalable disparaît également, d'autant plus que celui-ci est lié à l'assujettissement subjectif (cf. arrêt du TAF A-4610/2019 précité consid. 2.5.2), la société n'étant pas non plus redevable de la TVA (cf. ATF 138 II 239 consid. 5). En d'autres termes, savoir si l'impôt préalable peut être déduit se pose uniquement dans les cas n<sup>os</sup> 3 et 4, étant précisé que dans le cas n° 3, seul un droit partiel à la déduction de l'impôt préalable entre en ligne de compte, et ce dans le cadre de l'activité entrepreneuriale (cf. consid. 6 *supra*). Dans le cas n° 3, l'utilisation privée de l'avion par l'ayant droit économique est donc en principe considérée comme une consommation finale non entrepreneuriale et ne donnant ainsi pas droit à la déduction de l'impôt préalable. En revanche, dans les cas n° 1 et 2, la déduction de l'impôt préalable est d'emblée exclue, faute d'assujettissement subjectif (cf. arrêts du TAF A-4610/2019 précité consid. 2.5.2 ; A-5578/2017 du 3 mai 2018 consid. 3.5.1 ; A-3256/2014 du 11 août 2015 consid. 2.6.3).

**7.6** Dans un arrêt de 2018, le TAF a confirmé la décision de l'autorité inférieure qui avait considéré l'utilisation d'un avion à des fins commerciales à hauteur d'environ 10 % (concernant les périodes fiscales 2011 et 2012) comme significative au sens du cas n° 3. Il a par conséquent accordé à la propriétaire de l'avion le droit de déduire dans cette mesure les impôts pré-alables qui avaient été générés en relation avec l'avion (cf. arrêt du TAF A-5578/2017 précité [qui est entré en force sans avoir été contesté] consid. 4.2, 4.3.4 et 4.4.3.1 ss).

**7.7** La Web-Info TVA 11 concernant le secteur Trafic aérien (ch. 13.4), publiée le 27 octobre 2015, précise que, au regard de la TVA, les structures pour la détention d'un aéronef peuvent être admises à condition que la société propriétaire n'ait pas été créée dans l'intention de mettre prioritairement l'aéronef à la disposition de l'actionnaire et des personnes qui le touchent de près pour leurs besoins privés. Elle souligne en outre que lorsque l'utilisation de l'aéronef pour les besoins privés de l'actionnaire de la société propriétaire et des personnes qui le touchent de près n'excède pas 20 %, l'AFC renonce en général à une vérification plus approfondie des relations existantes, à condition que l'actionnaire et les personnes qui le touchent de près acquittent effectivement, pour les prestations de transport, le prix tel qu'il serait convenu avec un tiers indépendant. Enfin, elle indique que lorsque l'utilisation pour les besoins privés représente plus de 20 % du total des heures de vol, l'AFC se réserve le droit de vérifier au cas par cas l'existence, telle que prétendue, de l'utilisation commerciale de l'aéronef à des fins imposables ou exonérées de l'impôt par l'actionnaire et les personnes qui le touchent de près.

**7.8** Si l'on admet l'existence d'une évasion fiscale, l'imposition doit se fonder sur l'organisation juridique qui aurait été appropriée pour atteindre le but économique recherché (cf. ATF 147 II 338 consid. 3.1). Cela peut notamment signifier que, pour l'évaluation fiscale, la constellation de l'état de fait sous l'angle du droit civil est niée et que l'on se base sur ses effets économiques (cf. ATF 138 II 239 consid. 4.1 ; arrêts du TAF A-2703/2020 précité consid. 2.6.6 ; A-3502/2016 du 19 décembre 2016 consid. 2.6.4).

**7.9** Dans l'ATF 149 II 53, le Tribunal fédéral a précisé sa pratique concernant les avions comme suit :

Un échange de prestations est également possible entre des personnes proches. Quand une société ou une collectivité de personnes, avec ou sans personnalité juridique, agit de manière autonome vis-à-vis de tiers, c'est-à-dire en tant qu'entité, des contrats d'échange fondés sur le droit des

obligations sont en principe possibles, notamment entre l'associé et la société, de même qu'entre des tiers indépendants. La loi part également de ce principe lorsqu'elle prévoit qu'en cas de livraisons ou de prestations de services à une personne proche, la contre-prestation doit être corrigée si nécessaire, dans la mesure où elle ne correspond pas à la valeur qui aurait été convenue entre des tiers indépendants (cf. art. 33 al. 2 de l'ancienne loi fédérale du 2 septembre 1999 régissant la taxe sur la valeur ajoutée [aLTVA, RO 2000 1300] ; cf. aussi art. 24 al. 2 LTVA). L'activité des sociétés propriétaires d'avions ne peut toutefois pas être qualifiée de commerciale lorsque la société est utilisée pour satisfaire les besoins privés de l'ayant droit économique ou de personnes qui lui sont proches. Dans ce cas, son attention n'est pas orientée vers la réalisation d'un chiffre d'affaires. Cette activité n'a pas non plus la durabilité nécessaire pour être économiquement viable. Si cette activité n'entre pas dans le champ d'application de la TVA, les transports effectués dans ce cadre par l'ayant droit économique ou par des personnes qui lui sont proches ne peuvent pas constituer un but commercial au sens de l'art. 38 al. 1 aLTVA, qui donnerait droit à la déduction de l'impôt préalable, même si, considérés isolément, ils présentaient les caractéristiques d'une livraison ou d'une prestation de services.

Les transports effectués par l'ayant droit économique ou par des personnes qui lui sont proches à des fins privées ne peuvent être considérés comme faisant partie d'une activité commerciale donnant droit à la déduction de l'impôt préalable que s'ils ne représentent qu'une part minime de l'utilisation totale de l'avion. Dans sa pratique actuelle, l'AFC considère qu'une utilisation privée de l'avion allant jusqu'à 20 % n'est pas préjudiciable (« safe harbour » ; cf. Web-Info TVA 11 concernant le secteur Trafic aérien, ch. 13.4). Rien ne s'oppose à ce que ce seuil soit également appliqué ici. Toutefois, dès que cette valeur est dépassée, l'ensemble de l'utilisation de l'avion à des fins privées par l'ayant droit économique et des personnes proches sort du champ d'application de la TVA et ne donne pas droit à la déduction de l'impôt préalable (cf. par analogie Web-Info TVA 11 concernant le secteur Trafic aérien, ch. 13.4 ; ATF 149 II 53 consid. 6.2 et les références citées).

## 8.

En l'espèce, il convient d'analyser si, comme l'a retenu l'autorité inférieure, la constitution d'une entité distincte, la Société, remplit les trois conditions de l'évasion fiscale. Il est précisé que dite évasion n'a été retenue par l'autorité inférieure qu'en relation avec les vols privés de proches de la Société ; elle n'a en revanche pas été retenue s'agissant des vols charters

pour tiers et des vols commerciaux de proches. L'autorité inférieure a estimé que le profil d'utilisation de l'aéronef détenu par la recourante, selon les profils établis par le Tribunal fédéral dans sa jurisprudence (cf. consid. 7.5 *supra*), correspond à la catégorie n° 3, voire n° 2 pour les trois premières années.

**8.1** La Cour de céans commencera par déterminer si la première condition (élément objectif) est remplie, à savoir si la constitution de la Société apparaît comme insolite, inappropriée ou étrange, en tout cas inadaptée au but économique poursuivi (cf. consid. 8.1.2 *infra*). Elle présentera au préalable la position des parties (cf. consid. 8.1.1 *infra*).

### **8.1.1**

**8.1.1.1** L'AFC insiste sur l'importance et la régularité de l'usage privé de l'aéronef par les ayants droit économiques dans le cas d'espèce. Les relevés des heures de vol établis par la recourante font en effet ressortir l'importance (à hauteur d'environ 50 %), voire la prépondérance dans les trois premières années d'exploitation (64 % en 2012, 86 % en 2013 et 63 % en 2014), de l'usage privé des ayants droit économiques sur l'ensemble des périodes d'exploitation. Elle considère que l'absence de vols charters pour tiers durant les premières années d'exploitation soulève des questions sur la motivation entrepreneuriale de la recourante. Elle estime à cet égard que l'appréciation fiscale doit se fonder sur l'utilisation effective de l'aéronef et non pas sur des attentes. Par ailleurs, le droit d'utilisation prioritaire de l'aéronef ancré dans les conditions d'exploitation que la recourante impose à l'opérateur commercial est un autre élément déterminant. Elle souligne qu'en raison du faible nombre d'heures de vols professionnels (58 heures en 2012, 37 heures en 2013, 72 heures en 2014, 96 heures en 2015, 87 heures en 2016, et 40 heures en 2017) en comparaison des vols privés (128 heures en 2012, 240 heures en 2013, 162 heures en 2014, 167 heures en 2015, 182 heures en 2016, et 40 heures en 2017) et de l'offre suffisante de transport sur le marché de l'aviation d'affaires, « il apparaît hautement vraisemblable que le droit d'usage prioritaire servait en premier lieu les besoins privés des ayants droit économiques » (décision sur réclamation, ch. 4.2.3, p. 14). A cet égard, l'existence de ce privilège suffit à démontrer le dessein de la recourante de destiner l'aéronef prioritairement à ses besoins privés, sans vérifier pour chaque vol si un tel droit a été exercé ou non. Sous l'angle économique, l'AFC fait valoir que le contrat d'exploitation commerciale a pour finalité première de mettre l'aéronef à disposition 24h sur 24h pour les besoins de transport notamment privé des ayants droit économiques et accessoirement en affrètement charter pour tiers en cas de non-utilisation par les premiers. Elle cite la prise en

charge par la recourante de tous les coûts d'exploitation de l'aéronef, l'absence de prise de risques économiques chez l'opérateur, l'obligation faite à celui-ci de restituer les revenus des vols des ayants droit économiques et des proches et l'utilisation significative à des fins privées. Elle insiste sur le fait qu'une activité entrepreneuriale a pour postulat la réalisation d'un but lucratif, alors que l'intention de la recourante d'obtenir un gain est insuffisante. Elle en veut pour preuve : l'entreprise enregistre des déficits structurels récurrents qui l'auraient acculé à la faillite sans le soutien financier de ses ayants droit économiques qui trouvent intérêt dans le maintien de l'avion pour leur usage privé. Ainsi, l'absence d'objectif de rentabilité prouve que la recourante n'a pas pour but la réalisation de recettes, mais la mise à disposition de l'aéronef aux ayants droit économiques.

**8.1.1.2** De son côté, la recourante estime que c'est la législation aérienne qui a dicté le schéma contractuel qu'elle a choisi (contrat d'affrètement entre la recourante et la société D.\_\_\_\_\_, puis contrat de transport entre cette dernière et les passagers). Elle explique que ce schéma est très répandu dans la pratique et constitue même « un standard de l'industrie » (recours, ch. 4.2.1, p. 17). Elle indique qu'elle aurait dû, à suivre la position de l'AFC, exclure le mandat d'exploitation commerciale de la société D.\_\_\_\_\_ et modifier le cadre de son intervention pour que cette dernière n'agisse plus en qualité de transporteur pour les vols des ayants droit économiques à des fins de loisirs. Elle aurait aussi pu endosser la qualité d'exploitant pour certains vols en statut privé, mais cette manière de procéder ne constitue pas la règle. En résumé, le mode d'exploitation de l'aéronef choisi par la recourante était conforme à la pratique standard sur le marché de l'aviation d'affaires et protégeait au mieux les intérêts de la recourante et de ses ayants droit économiques. Elle avait un intérêt clair à ce que la responsabilité de l'ensemble des vols, y compris celle de transporteur, soit assumée par la société D.\_\_\_\_\_. La structure contractuelle en cause n'est ainsi ni artificielle ni abusive ; elle était au contraire fondée sur des motifs objectifs.

## **8.1.2**

**8.1.2.1** En l'espèce, les arguments avancés par la recourante ne sont pas convaincants. Contrairement à ce qu'elle soutient, l'AFC ne remet pas en question la conformité de la structure de la recourante au droit civil et au droit aérien, ni ne lui impose l'adoption d'une structure particulière dans le cadre de ses activités. Il est en effet possible qu'un contribuable adopte une structure juridique qui remplit les conditions de l'évasion fiscale, quand bien même cette structure serait conforme au droit civil et au droit aérien. La jurisprudence a en effet précisé que ce n'était pas la détention indirecte

en tant que telle qui était insolite, mais bien l'inscription de la détentrice au registre des assujettis à la TVA et la récupération de l'impôt préalable lorsque l'utilisation de l'aéronef est principalement privée. Ainsi, il n'est aucunement reproché à la recourante de détenir un aéronef. C'est l'ensemble des éléments qui permet de déterminer si la forme juridique choisie par le contribuable apparaît comme insolite, inappropriée ou étrange, en tout cas inadaptée au but économique poursuivi. Or plusieurs éléments permettent d'arriver à cette conclusion en l'occurrence, sans que la recourante ne soit en mesure d'expliquer objectivement ses choix, si ce n'est dans le but de favoriser ses ayants droit économiques et leur permettre notamment d'utiliser l'avion pour satisfaire leurs besoins privés.

**8.1.2.2** Selon le Tribunal, le premier élément déterminant est le droit d'usage prioritaire accordé aux ayants droit économiques. Si aux termes du contrat d'*aircraft management* la recourante avait certes confié à la société D.\_\_\_\_\_ le droit exclusif de gérer l'aéronef et de l'exploiter auprès de tiers, elle s'était aussi assurée de nombreuses prérogatives en ce qui concerne son utilisation. Le contrat définissait d'abord les « key charterers », ou affréteurs clés, comme des personnes physiques proches de la recourante, ainsi que des entités du Groupe C.\_\_\_\_\_ ou proches de celui-ci. Les vols réalisés par ces derniers ne sont pas, en tant que tels, commercialisés par la société D.\_\_\_\_\_, dès lors que cette dernière n'a droit qu'à une commission de CHF 100.- par heure de vol. Hormis le montant précité, qui apparaît faible en ce qui concerne l'utilisation d'un aéronef, les recettes des vols pour les affréteurs clés ne sont pas acquises à l'opérateur D.\_\_\_\_\_, mais doivent être reversées à 100 % à la recourante et donc aux ayants droit économiques de celle-ci. A titre de comparaison, la société D.\_\_\_\_\_ a droit à une commission de 15 % sur les prix facturés aux clients tiers. A cet égard, l'AFC relevait à juste titre, dans sa décision sur réclamation du 27 mai 2020, que grâce à cette structure circulaire (« Kreislaufgeschäft »), les ayants droit économiques de la recourante récupèrent pratiquement l'entier du prix de transport aérien payé à l'opérateur D.\_\_\_\_\_. Elle soulignait ainsi que ce procédé aboutit au même résultat que si l'opérateur D.\_\_\_\_\_ était mandaté par la recourante pour la fourniture des prestations d'*aircraft management* en vue du transport des ayants droit économiques de celle-ci (décision sur réclamation, p. 19).

Ensuite et surtout, le contrat prévoyait que l'opérateur D.\_\_\_\_\_ devait obtenir l'accord préalable de la recourante pour tout vol charter et que, sur demande de cette dernière, l'opérateur D.\_\_\_\_\_ devait l'informer de toute demande de vol formulée par un client charter potentiel. En outre, la recourante se réservait le droit, à son entière discrétion, d'approuver ou de

refuser tout vol charter proposé par l'opérateur D.\_\_\_\_\_. Bien plus, si la recourante n'informait pas l'opérateur D.\_\_\_\_\_ de son approbation ou de son refus d'un vol charter proposé dans les 24 heures dès la notification dudit vol, le vol charter en question était considéré comme refusé par la recourante.

Au vu de ce qui précède, force est de constater que le contrat en question aménageait de nombreux avantages en faveur de la recourante et de ses ayants droit économiques. Il apparaît même, sous l'angle des droits et des obligations des parties, assez déséquilibré. A tout le moins, il tend à montrer que les parties l'ont conclu en ayant à l'esprit un usage régulier et durable de l'aéronef par les ayants droit économiques, reléguant l'affrètement charter au second plan. Comme on le verra ci-dessous (cf. consid. 8.1.2.3), ce fut concrètement le cas.

La recourante n'apporte aucune explication convaincante permettant de justifier objectivement les avantages qui lui étaient octroyés. Elle a produit une déclaration du 1<sup>er</sup> juin 2018 de l'opérateur D.\_\_\_\_\_ selon laquelle elle n'aurait, dans le cadre de la commercialisation de vols charters, ni revendiqué ni fait usage du droit d'utilisation prioritaire prévu dans le contrat pour les années 2015 et suivantes (bordereau de pièces produit par la recourante, pièce n° 29). A cet égard, le Tribunal relève que la valeur probante d'une telle déclaration est faible, dès lors qu'elle a été établie postérieurement au contrôle effectué par l'AFC et à la naissance du litige (cf. consid. 2.4 *supra*). Indépendamment de la valeur probante de ce document, cette déclaration n'a qu'une portée juridique limitée. En effet, comme cela a été relevé plus haut, la recourante pouvait très bien, selon les termes du contrat, faire usage du droit d'utilisation prioritaire de manière passive, par exemple en tardant à donner suite aux sollicitations de vols charters. D'autre part, vu la faible importance des vols charters avec des tiers (cf. consid. 8.1.2.3 *infra*), il est également possible que la recourante n'ait jamais eu besoin de faire usage du droit d'utilisation prioritaire en question. Savoir si la recourante a fait ou non usage de ce droit n'est de toute manière pas déterminant en l'espèce : l'existence de ces privilèges est un indice concret qui permet de démontrer la volonté de la recourante de destiner l'aéronef prioritairement à ses besoins privés.

Enfin, la recourante ne convainc pas lorsqu'elle prétend que les avantages qui lui étaient concédés constituent en standard du marché. Le Tribunal considère au contraire que les prérogatives en question représentaient une entrave significative à la commercialisation par l'opérateur D.\_\_\_\_\_ de

vols charters destinés à des tiers ne revêtant pas la qualité de « key charters ».

**8.1.2.3** L'AFC a également mis en évidence l'importance et la régularité de l'usage privé de l'aéronef, qui doit être mis en relation avec les prérogatives examinées plus haut (cf. consid. 8.1.2.2). Il n'est pas contesté par la recourante que l'aéronef a été utilisé de la manière suivante durant la période litigieuse (en heures et en pourcentages) :

	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Vols privés de proches	128:69 64 %	240:50 86 %	162:34 63 %	167:47 46 %	182:19 51 %	40:47 48.5 %
Vols commerciaux de proches	58:41 36 %	37:35 13 %	72:29 29 %	96:22 27 %	82:31 23 %	40:55 48.5 %
Vols charters tiers	0 0 %	1:44 1 %	19:10 8 %	94:56 27 %	87:21 26 %	2:22 3 %

Il ressort du tableau précité que la commercialisation de l'aéronef pour des vols charters destinés à des tiers a été insignifiante durant les trois premières années (0 % en 2012, 1 % en 2013, et 8 % en 2014), modérée durant les deux années suivantes (27 % en 2015, 26 % en 2016), et à nouveau faible durant la dernière année (3 % en 2017). L'usage à titre privé de l'avion par les ayants droit économiques a en revanche été prépondérant durant les trois premières années (64 % en 2012, 86 % en 2013, 63 % en 2014), puis moyen, mais toujours constant durant les trois dernières années (46 % en 2015, 51 % en 2016, et 48,5 % en 2017). Enfin, l'usage de l'avion à des fins commerciales par les ayants droit économiques a été modéré, mais inférieur à son usage à titre privé (36 % en 2012, 13 % en 2013, 29 % en 2014, 27 % en 2015, et 23 % en 2016), sauf pour la dernière année où il a été similaire (48,5 % en 2017). Il est important de préciser que l'année 2017 ne porte que sur quatre mois, soit les mois de janvier à avril, étant précisé que la recourante a vendu l'avion en juin 2017.

L'AFC est arrivée à la conclusion que l'aéronef avait été utilisé de manière significative à des fins commerciales (pour le groupe C.\_\_\_\_\_ et les tiers), mais également de manière importante et permanente pour les besoins privés des ayants droit économiques qui jouissaient du droit d'usage

prioritaire. Elle a considéré que ces caractéristiques correspondent au profil n° 3 selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, voire au profil n° 2 pour les trois premières années (cf. consid. 7.5 *supra*). Ces constatations ne prêtent pas le flanc à critique et ne peuvent qu'être confirmées par le Tribunal.

Par ailleurs, l'argument de la recourante selon lequel l'utilisation de l'aéronef serait le reflet des difficultés du marché des vols charters ne lui est d'aucun secours dans le cas d'espèce. Dans son examen, le Tribunal doit en effet se baser sur les données réelles d'utilisation de l'appareil, et pas sur de simples prérogatives ou des projections irréalistes. Il sied de relever d'autre part que la période litigieuse s'étend sur plusieurs années (2012 à 2017) et qu'il ressort du dossier que la baisse de la demande des vols charters concernait surtout les années 2012 et 2013. La recourante se réfère également à une étude établie par la société E.\_\_\_\_\_ en octobre 2017. Il y ressort en substance que le nombre d'heures de vol annuelles réalisées au moyen de l'aéronef de la recourante était notablement supérieur aux moyennes suisses et européennes pour un appareil de même type. Comme l'a relevé à juste titre l'AFC, cette étude n'est pas pertinente dans le cas d'espèce. Cette dernière ne fournit en effet aucune information sur les structures d'exploitation du panel des aéronefs, à savoir notamment si ceux-ci sont employés principalement pour les besoins des propriétaires. De plus, il ressort d'un courriel de la recourante du 2 novembre 2017 que l'échantillon des avions du même type que celui de la recourante, utilisé pour réaliser cette étude, n'est composé que de neuf appareils, ce qui est insuffisant pour obtenir des résultats représentatifs (bordereau de pièces déposé par l'AFC, pièce n° 12).

On relèvera enfin qu'il ressort d'un courrier du 26 octobre 2017 de la société D.\_\_\_\_\_ adressé à la recourante que les parties avaient convenus de favoriser « la qualité des vols vendus » et le retour donné au propriétaire plutôt que le volume, dite société expliquant qu'il s'agissait d'un choix « économique ». La société D.\_\_\_\_\_ ajoutait que ce choix avait permis de maintenir l'avion dans une excellente condition et eu un impact positif sur son prix de revente. Elle y relevait encore que la disponibilité des pilotes (au nombre de deux sur l'opération de l'avion de la recourante) ainsi que les périodes de maintenance de l'avion (39 jours en 2015, 25 jours en 2016 et 16 jours en 2017) étaient également des contraintes à prendre en compte dans la commercialisation de l'avion.

**8.1.2.4** Compte tenu de l'absence de vols charters pour tiers durant les premières années d'exploitation, l'AFC estime à juste titre que cette situation soulève des questions sur la motivation entrepreneuriale de la recourante. Il est en effet difficilement concevable que les détenteurs économiques de la recourante, qui sont des entrepreneurs expérimentés assistés d'un opérateur commercial, se soient lancés dans une nouvelle activité d'affrètement d'avion sans prospecter le marché au préalable pour s'assurer une clientèle commerciale de départ. Dans ce contexte, l'AFC a également mis en lumière, lors de l'examen des comptes, un déficit d'exploitation substantiel et récurrent sur l'ensemble des périodes (cf. décision sur réclamation, ch. 3.3, p. 10). Pour les années 2013 à 2016, il ressort en effet des comptes de la recourante que les recettes ne couvraient même pas les seuls frais d'entretien de l'aéronef.

En l'occurrence, la recourante enregistre en effet des déficits structurels récurrents qui l'auraient acculée à la faillite sans le soutien financier de ses ayants droit économiques qui trouvent intérêt dans le maintien de l'avion pour leur usage. A cet égard, on relèvera également une absence de prise de risques chez l'opérateur D. \_\_\_\_\_, une prise en charge par la recourante de tous les coûts d'exploitation de l'aéronef, l'obligation faite à l'opérateur D. \_\_\_\_\_ de restituer les revenus des vols des ayants droit économiques et des proches et l'utilisation significative de l'avion à des fins privées (cf. consid. 8.1.2.3 *supra*). Ce qui précède démontre la finalité première de la recourante de mettre l'aéronef à disposition 24h sur 24h pour les besoins de transport principalement privés des ayants droit économiques, subsidiairement, pour les besoins commerciaux de ces derniers, et, beaucoup plus subsidiairement encore, seulement en cas de non-utilisation par les « key charterers », en affrètement charter pour tiers. En d'autres termes, le but entrepreneurial de la recourante est relégué au second plan au gré des opportunités de commercialisation de l'aéronef et seulement lorsque les ayants droit économiques n'en font pas usage.

**8.1.2.5** Au vu de ce qui précède, le Tribunal retient que la constitution de la recourante apparaît comme insolite, inappropriée ou étrange, en tout cas inadaptée au but économique poursuivi. Comme cela a déjà été rappelé (cf. consid. 8 *supra*), ce constat concerne les vols pour les besoins privés des ayants droit économiques.

**8.2** S'agissant de la condition subjective (« intension abusive »), il convient d'examiner si le choix de la recourante a été opéré dans le seul but d'économiser des impôts (cf. consid. 8.2.2 *infra*). Comme cela a déjà été relevé (cf. consid. 8 *supra*), l'examen de l'intention abusive se limite aux seuls

vols privés des ayants droit économiques, la structure n'étant pas mise en cause par l'AFC en ce qui concerne les vols commerciaux de ces derniers et les vols charters de tiers. Il convient au préalable de rappeler la position des parties (cf. consid. 8.2.1 *infra*).

### **8.2.1**

**8.2.1.1** L'AFC estime que la condition subjective est réalisée parce qu'elle permet à la recourante d'économiser l'impôt sur l'utilisation privée de son aéronef par ses détenteurs économiques. Elle considère que l'argument de la recourante, qui se réfère au ruling du 3 mai 2012 à teneur duquel la volonté de la recourante aurait été de destiner l'aéronef majoritairement à l'usage commercial, est dénué de valeur, dès lors qu'il s'agissait des déclarations d'un représentant de la recourante. D'autre part, elle relève qu'une éventuelle méconnaissance des conséquences fiscales de l'usage privé de l'aéronef par les ayants droit économiques avancée par la recourante n'exclut aucunement la volonté d'économie d'impôt à partir du moment où la recourante comptait bien sur la récupération de l'impôt préalable afférent à l'utilisation privée de l'avion. Elle conteste enfin la position de la recourante selon laquelle la structure mise en place aurait été dictée par des considérations légales et de bonnes pratiques. Elle indique à cet égard que « si, en apparence, le droit aérien n'interdit pas le transport commercial des détenteurs économiques de la société propriétaire de l'avion qui est confié à l'opérateur aux fins d'exploitation commerciale, il n'en demeure pas moins que ce transport commercial selon les apparences du droit aérien ne correspond pas véritablement aux spécificités du transport commercial du point de vue économique à partir du moment où les conditions de transport (droit d'usage prioritaire pour le propriétaire, jours réservés, fixation du prix des vols, restitution des recettes des vols, etc.) sont imposées en amont par les ayants droit économiques qui sont à la fois mandants pour la commercialisation de l'aéronef et grands consommateurs finaux des vols commercialisés » (décision sur réclamation, ch. 4.2.5, p. 17).

**8.2.1.2** De son côté, la recourante conteste toute intention abusive. Elle explique qu'elle avait un intérêt évident à ce que tout vol réalisé au moyen de l'aéronef, indépendamment de l'identité des passagers et du but de leur vol, le soit sous la responsabilité de l'opérateur D. \_\_\_\_\_ en qualité d'exploitant et de transporteur. Dans la chaîne de transactions, l'interposition de D. \_\_\_\_\_ ne visait pas une économie d'impôts, mais s'inscrivait dans un mode d'exploitation conforme aux standards et bonnes pratiques du marché. Par ailleurs, elle estime qu'on ne saurait lui reprocher de ne pas avoir renoncé aux conditions contractuelles convenues avec

D. \_\_\_\_\_ pour les seuls vols réalisés en faveur de personnes proches à des fins de loisirs. Selon elle, cela reviendrait à lui imputer « une intention, qui plus est abusive, de ne pas avoir dérogé au standard en matière de réglementation aérienne » (recours, p. 21), ce qui irait au-delà des conditions strictes d'application de l'évasion fiscale. Elle rappelle en outre qu'au moment de la mise en place de la structure et de la conclusion du contrat avec D. \_\_\_\_\_, la recourante « destinait l'Aéronef à un usage commercial largement majoritaire » (recours, p. 21). De plus, elle souligne que l'usage de l'aéronef a été fortement impacté par l'effondrement du marché dès la fin de l'année 2012, alors qu'il avait été commandé dans un contexte favorable en mars 2011. Elle insiste sur le fait que le marché aurait atteint son point le plus bas en 2013 pour ensuite ne jamais se rétablir complètement. Elle se réfère en particulier à un article intitulé « L'aviation d'affaires est en crise, surtout à Genève », tiré de la Tribune de Genève du 16 mars 2016 (bordereau de pièces produit par la recourante, pièce n° 10). Par ailleurs, elle relève que le droit d'usage prioritaire en faveur de la recourante prévu dans le contrat conclu avec D. \_\_\_\_\_ était une clause qui était prévue dans les conditions générales de D. \_\_\_\_\_ et qui n'avait pas été spécifiquement requise par la recourante. Elle insiste enfin sur le fait que D. \_\_\_\_\_ a confirmé, par courrier du 1<sup>er</sup> juin 2018, que les ayants droit économiques de la recourante n'avaient pas fait usage de ce droit. Selon elle, l'ensemble des éléments démontre que l'aéronef n'était pas destiné à un usage prépondérant des ayants droit économiques.

## 8.2.2

**8.2.2.1** En l'espèce, en ce qui concerne les vols privés effectués par les ayants droit économiques, la structure adoptée par la recourante n'était pas économiquement justifiée. Il sied de rappeler que l'aéronef a été utilisé dans les faits de manière importante et permanente pour les besoins privés des ayants droit économiques, alors que l'affrètement charter a été relégué au second plan (cf. *supra* consid. 8.1.2.3). Comme l'a démontré l'AFC, cette utilisation ne permet pas de justifier économiquement la structure choisie par la recourante, si ce n'est dans un but d'économie d'impôt.

La recourante n'a, de son côté, pas réussi à justifier cette forme plutôt qu'une autre pour d'autres raisons que sa seule volonté d'épargner des impôts. Elle s'appuie d'abord sur la demande de ruling du 3 mai 2012 adressée à l'AFC. Le mandataire de la recourante y relevait, certes, en page 3, que sur une moyenne de 200 heures annuelles de vol avec des passagers, « environ 52 % des heures de vol correspondront à des vols effectués pour des tiers, 20 % à des vols effectués pour les besoins du Groupe, les 28 % restants correspondant à des déplacements effectués

par les proches pour des besoins privés ». Comme cela a déjà été relevé plus haut (cf. consid. 8.1.2.3), on ne peut rien tirer de ces projections, qui se sont au demeurant révélées inexactes. De l'avis du Tribunal de céans, l'intention abusive de la recourante d'économiser des impôts ressort de l'ensemble des éléments au dossier ; la demande de ruling en question, établie en 2012 par le mandataire de la recourante, ne permet en aucun cas de nier une telle intention.

Le même constat s'impose en ce qui concerne les autres arguments avancés par la recourante, à savoir l'effondrement du marché de l'aviation d'affaires, le fait qu'elle n'ait prétendument pas fait usage de son droit prioritaire d'utiliser l'aéronef, la soi-disant méconnaissance des conséquences fiscales de l'usage privé de l'aéronef par les ayants droit économiques, ou encore le fait que la structure choisie aurait été dictée par des considérations légales et de bonnes pratiques. Pour autant que ces éléments soient admis, ils ne permettent pas de justifier la structure choisie par la recourante, pas plus qu'ils ne sont aptes à démontrer qu'elle n'avait pas la volonté d'éluder l'impôt.

Le Tribunal n'est guère convaincu par l'argument de la recourante en lien avec sa prétendue méconnaissance des conséquences fiscales de l'usage privé de l'aéronef par les ayants droit économiques. Il ressort en effet de la demande de ruling du 3 mai 2012 adressée à l'AFC que la recourante comptait bien sur la récupération de l'impôt préalable afférent à l'utilisation privée de l'avion. Cet argument n'est quoi qu'il en soit guère crédible : il convient en effet de rappeler que les détenteurs économiques de la recourante sont des entrepreneurs expérimentés en affaires et, qui plus est, représentés par un ou plusieurs fiscalistes.

Enfin, en ce qui concerne l'utilisation privée de l'aéronef par les détenteurs économiques, le Tribunal n'est pas convaincu que la structure choisie par la recourante aurait été dictée par des considérations légales et de bonnes pratiques. L'utilisation privée de l'aéronef par ses détenteurs économiques aurait tout aussi bien pu s'inscrire dans une relation classique de type *air-craft management*, sans devoir nécessairement recourir à un modèle de transport commercial, comme celui prévu en l'espèce, à l'occasion duquel l'opérateur doit restituer indirectement aux détenteurs économiques les revenus des vols qu'il réalise en les transportant. L'AFC a certes retenu que le droit aérien n'interdit pas le transport commercial des détenteurs économiques de la société propriétaire de l'avion qui est confié à l'opérateur aux fins d'exploitation commerciale. Elle a cependant ajouté, de manière convaincante, que « ce transport commercial selon les apparences du droit

aérien ne correspond pas véritablement aux spécificités du transport commercial du point de vue économique à partir du moment où les conditions de transport (droit d'usage prioritaire pour le propriétaire, jours réservés, fixation du prix des vols, restitution des recettes de vols, etc.) sont imposées en amont par les ayants droit économiques qui sont à la fois mandants pour la commercialisation de l'aéronef et grands consommateurs finaux de vols commercialisés » (décision sur réclamation, n° 4.2.5, p. 17).

Il s'ensuit que la recourante n'a pas été en mesure de justifier ses choix dans un autre but que celui d'économiser l'impôt sur l'utilisation privée de son aéronef par ses détenteurs économiques.

**8.2.2.2** En résumé, en ce qui concerne les vols privés effectués par les ayants droit économiques, la recourante n'a pas montré que son inscription au registre de la TVA et la récupération de l'impôt préalable procédaient d'autres raisons que sa seule volonté d'épargner des impôts, ni que l'état de fait se justifiait pour d'autres raisons commerciales ou personnelles. La seconde condition est donc remplie.

**8.3** Encore faut-il s'assurer que la troisième condition de l'évasion fiscale, à savoir la notable économie d'impôt soit réalisée (élément effectif ; cf. consid. 7.1 *supra*). Le Tribunal présentera brièvement la position des parties (cf. consid. 8.3.1 *infra*), avant de trancher matériellement la question (cf. consid. 8.3.2 *infra*).

### **8.3.1**

**8.3.1.1** L'AFC considère pour l'essentiel que cette condition est réalisée vu l'ampleur de la reprise de TVA.

**8.3.1.2** De son côté, la recourante relève en substance que le fait que l'aéronef ait été *in fine* utilisé par les ayants droit économiques de la recourante, pour leurs besoins privés, n'a pas permis de réaliser une économie de TVA et ne peut dès lors entraîner une situation qualifiée d'abusives.

### **8.3.2**

**8.3.2.1** En l'espèce, la recourante ne saurait être suivie. Comme l'AFC l'a souligné dans sa réplique (ch. 2), en cas d'évasion fiscale, il y a lieu de corriger proportionnellement l'impôt préalable afférent aux vols privés des ayants droit économiques parce que la société propriétaire utilise l'avion en partie pour les besoins privés des ayants droit économiques. *In casu*, l'économie d'impôt réalisée par la recourante correspond à la déduction de l'impôt préalable dont elle a bénéficié à tort en ce qui concerne les vols

privés effectués par les ayants droit économiques. Seule pouvait en effet être admise la déduction de l'impôt préalable afférent aux charges des vols commerciaux pour les sociétés du Groupe C. \_\_\_\_\_ et pour des tiers indépendants (vol charter). Les corrections effectuées par l'AFC permettent de mesurer l'ampleur de l'économie d'impôt réalisée par la recourante.

**8.3.2.2** Il s'ensuit que la troisième condition, à savoir la notable économie d'impôt, est à l'évidence réalisée. Ainsi, l'élément effectif de l'évasion fiscale est également donné.

**8.4** Ainsi, la Cour de céans retient que les trois conditions de l'évasion fiscale sont remplies. En outre, le profil d'utilisation de l'aéronef détenu par la recourante correspond pour l'essentiel à la catégorie n° 3 (cf. consid. 7.5 *supra*). Par conséquent, la structure n'est reconnue qu'en ce qui concerne les chiffres d'affaires en lien avec les vols charters pour tiers et les vols commerciaux. La recourante ne pouvait en revanche pas faire valoir la déduction de l'impôt préalable en ce qui concerne les vols privés effectués par les ayants droit économiques. C'est dès lors à juste titre que l'autorité inférieure a procédé à une correction de l'impôt préalable en ce qui concerne les vols en question. Mal fondés, les griefs invoqués par la recourante sont rejetés.

**8.5** Il convient de relever que l'application de la jurisprudence récente du Tribunal fédéral (cf. consid. 7.9 *supra*) conduirait la Cour de céans à un résultat similaire à celui auquel elle est parvenue au considérant ci-dessus. En effet, conformément à cette jurisprudence et au vu de leur ampleur dépassant très largement les 20 % de l'utilisation totale de l'avion, les vols privés effectués par les ayants droit économiques ne peuvent plus être considérés comme faisant partie de l'activité commerciale de la recourante (ATF 149 II 53 consid. 6.2). Il en découlerait que les vols en question n'entreraient pas dans le champ d'application de la TVA, et ne donneraient ainsi pas droit à la déduction de l'impôt préalable.

## **9.**

Dans un autre grief, la recourante soutient que l'entrée en vigueur de l'art. 26 OTVA, le 1<sup>er</sup> janvier 2010, aurait rendu caduc l'application de la théorie de l'évasion fiscale en matière de TVA.

### **9.1**

**9.1.1** La recourante estime, en se référant en particulier à un auteur de doctrine (MÜLLER, op. cit., in : RDAF 2018 II 380, en part. 404 ss), que la volonté du législateur, par l'introduction de l'art. 26 OTVA, est « d'empêcher

l'application de la théorie de l'évasion fiscale aux structures de détention d'actifs de valeurs, tel un aéronef, et ce même pour des transactions réalisées entre des assujettis et des personnes qui leur sont proches » (recours, p. 23 à 25). Selon elle, cette règle devrait aussi s'appliquer lors de rapport entre tiers. Elle insiste par ailleurs sur le fait que la disposition précitée n'émet aucune réserve quant à d'éventuels abus. Cette disposition mettrait donc « un terme au *Durchgriff* » (recours, p. 24). Elle s'appuie encore sur le Commentaire du projet d'ordonnance sur la nouvelle loi régissant la taxe sur la valeur ajoutée (P-OTVA) qui précisait, concernant la disposition précitée (à l'époque, l'art. 25 P-OTVA), ce qui suit (p. 13) :

« Dans plusieurs cas en relation avec l'exploitation d'aéronefs, le Tribunal fédéral a nié les rapports de prestations entre l'actionnaire unique et son entreprise. Afin de garantir que dans ce cas la structure juridique effective soit respectée et qu'aucune transparence ne soit opérée, cette disposition prescrit clairement qu'il existe un rapport de prestations également entre des personnes proches. »

**9.1.2** L'AFC n'a pas pris position sur ce grief.

## **9.2**

**9.2.1** Aux termes de l'art. 26 OTVA, la fourniture de prestations à des personnes étroitement liées est considérée comme un rapport de prestations, étant précisé que le calcul est régi par l'art. 24 al. 2 LTVA.

**9.2.2** La théorie de l'évasion fiscale repose sur le principe général de l'interdiction de l'abus de droit au sens de l'art. 2 al. 2 du Code civil suisse du 10 décembre 1907 (CC, RS 210) (ATF 131 II 562 consid. 3.5 ; arrêts du TF 2C\_1078/2015 du 23 mai 2017 consid. 4.2 ; 2C\_818/2009 du 9 juillet 2010 consid. 4.2), ce qui est également reconnu par la majorité de la doctrine (cf. en part. XAVIER OBERSON, *Droit fiscal suisse*, 5<sup>e</sup> éd., 2021, p. 74, n° 26-27 et les références citées ; BLUMENSTEIN/LOCHER, *op. cit.*, p. 44). Pour le surplus, il peut être renvoyé au considérant relatif à l'évasion fiscale (cf. consid. 7 *supra*).

## **9.3**

**9.3.1** En l'espèce, la recourante se trompe en soutenant que l'introduction de l'art. 26 OTVA aurait rendu caduque l'application de la théorie de l'évasion fiscale. D'une part, il est impossible de déduire cela du texte de la disposition précitée : ce dernier ne fait qu'énoncer une règle générale (« la fourniture de prestations à des personnes étroitement liées est considérée comme un rapport de prestations. [...] »). Il ne fait en effet qu'indiquer que les prestations à des proches entrent dans le champ d'application matériel

de la TVA selon l'art. 18 al. 1 LTVA. Ainsi, l'affirmation selon laquelle l'art. 26 OTVA rendrait caduque l'application de la théorie de l'évasion fiscale est une interprétation très personnelle de la recourante qui ne trouve aucun appui dans le texte même de cette disposition. D'autre part, la recourante méconnaît le principe général de l'interdiction de l'abus de droit. Il ne faut en effet pas perdre de vue que la théorie de l'évasion fiscale s'appuie sur le principe général de l'interdiction de l'abus de droit au sens de l'art. 2 al. 2 CC (cf. consid. 9.2.2 *supra*) et sur une jurisprudence déjà bien établie (cf. consid. 7 *supra*). Ainsi, contrairement à ce que pense la recourante, l'application de la théorie de l'évasion fiscale ne requiert aucune base légale spécifique, ni à l'art. 26 OTVA ni ailleurs. Elle ne peut dès lors rien tirer du fait que la disposition précitée ne prévoit expressément aucune réserve ou exception : cette dernière n'est pas nécessaire. La solution inverse soutenue par la recourante serait d'ailleurs impraticable : elle exigerait de mentionner la réserve de l'abus de droit à chaque disposition légale. Elle viderait également de son sens l'application de ce principe général. Il convient également de rappeler que la jurisprudence du Tribunal fédéral a confirmé l'application de la théorie de l'évasion fiscale en matière de TVA après l'entrée en vigueur de l'art. 26 OTVA.

Enfin, à titre superfétatoire, le Tribunal relève que la recourante se trompe lorsqu'elle affirme que PIERRE-ALAIN GUILLAUME soutient son point de vue. Au contraire, ce dernier affirme que « [l'art. 26 OTVA] entraîne la conséquence que de telles prestations fournies à des proches devraient dorénavant ouvrir le droit à la déduction de l'impôt préalable conformément à l'article 28 al. 1 LTVA, sous réserve de l'évasion fiscale [le Tribunal souligne] » (PIERRE-ALAIN GUILLAUME, *Taxe sur la valeur ajoutée*, in : Robert Danon [édit.], *La jurisprudence fiscale du Tribunal fédéral en 2009*, Recueil de jurisprudence neuchâteloise [RJN] 2009 p. 67 ss, p. 71).

**9.3.2** Il découle de ce qui précède que l'entrée en vigueur de l'art. 26 OTVA n'a aucune influence sur l'application de la théorie de l'évasion fiscale en matière de TVA. Il convient en outre d'observer que cette disposition n'a pas plus de portée s'agissant de la nouvelle approche développée par le Tribunal fédéral dans sa jurisprudence récente (cf. consid. 7.9 *supra*). En effet, notre Haute Cour n'a pas nié qu'un échange de prestations soit possible entre des personnes proches ; s'agissant des sociétés propriétaires d'avions, elle a cependant considéré que leur activité ne pouvait être qualifiée de commerciale au sens de la TVA lorsque celles-ci sont utilisées pour satisfaire les besoins de l'ayant droit économique ou de personnes qui lui sont proches. Le grief invoqué par la recourante doit par conséquent être entièrement rejeté.

## 10.

Il convient encore d'examiner si c'est à juste titre que l'autorité inférieure a procédé à une reprise pour un montant total réduit à CHF 3'433.- dans sa décision sur réclamation, au titre de prestations de transport de personnes imposable sur le territoire suisse.

### 10.1

**10.1.1** Dans sa réponse du 17 mars 2022, l'autorité inférieure explique que la reprise effectuée au titre des vols internes était basée sur des documents faisant état de recettes de transport aérien sur territoire suisse pour différentes catégories de passagers (vols pour les sociétés du groupe C. \_\_\_\_\_, pour les ayants droit économiques ou pour tiers) que deux de ses inspecteurs ont trouvés sur place lors du contrôle fiscal auprès de la recourante. Elle indique que les inspecteurs en ont inféré que la recourante a facturé en son nom des transports aériens sur le territoire suisse. Elle ajoute que les inspecteurs n'ont cependant pas pu garder ces pièces en raison du refus des représentants de la recourante et ont renoncé ultérieurement à en exiger des copies, car cette reprise fiscale ne soulevait aucune objection.

Dans ses déterminations du 12 janvier 2023, l'autorité inférieure indique que les factures jointes à la réplique du 20 avril 2022 de la recourante n'ont pas permis aux deux inspecteurs de l'AFC ayant effectué la reprise fiscale d'opérer le recoupement entre les montants débités et les montants ressortant desdites factures. Elle rappelle à nouveau que lors du contrôle sur place auprès de la recourante les 12 et 13 décembre 2018, les deux inspecteurs de l'AFC ont trouvé des documents faisant état de recettes de transport aérien sur territoire suisse pour différentes catégories de passagers, mais qu'ils n'ont pas pu les conserver en raison du refus opposé par les représentants de la recourante. Elle considère enfin que les factures produites par la recourante n'ont pas de valeur probante et ne permettent pas d'exclure toute facturation de prestations de transport par la recourante.

**10.1.2** De son côté, à l'appui de sa réplique du 20 avril 2022, la recourante explique qu'elle n'a facturé aucune prestation de transport au titre de vols internes. Elle a joint plusieurs factures qui, selon elle, démontreraient que les vols concernés ont tous été facturés par la société D. \_\_\_\_\_ à titre de transporteur, au taux de 8 % lorsqu'il s'agissait de véritables transports internes (et non d'escales), et que la recourante a facturé la mise à disposition de l'appareil, au taux de 0 %, en application de l'art. 23 al. 2 ch. 8 LTVA.

Dans ses déterminations du 3 février 2023, la recourante confirme la teneur de sa duplique et répète qu'elle n'a facturé aucun des vols qui ont fait l'objet de la reprise effectuée par l'autorité inférieure au titre de prestations de transport aérien sur le territoire suisse. Elle a joint plusieurs documents qui attesteraient que les quatre vols pour l'année 2015 concernés par la reprise auraient été effectués à vide et n'auraient par conséquent donné lieu à aucune prestation de transport, ni d'ailleurs de location de l'aéronef par la recourante à la société D. \_\_\_\_\_.

## 10.2

**10.2.1** Après une libre appréciation des preuves en sa possession, l'autorité (administrative ou judiciaire) se trouve à un carrefour. Si elle estime que l'état de fait est clair et que sa conviction est acquise, elle peut rendre sa décision. Dans cette hypothèse, l'autorité renoncera à des mesures d'instruction et à des offres de preuve supplémentaires, en procédant si besoin à une appréciation anticipée de celles-ci. Une telle façon de procéder n'est pas jugée contraire au droit d'être entendu garanti par l'art. 29 al. 2 Cst. (cf. ATF 144 II 427 consid. 3.1.3 ; arrêts du TAF A-2350/2020 précité consid. 1.8 ; A-2119/2021 du 28 juin 2021 consid. 1.5.1 ; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER/KAYSER, op. cit., n° 3.144 ; RAPHAËL BAGNOUD, La théorie du carrefour, in : OREF [édit.], Au carrefour des contributions – Mélanges de droit fiscal en l'honneur de Monsieur le Juge Pascal Mollard, 2020, p. 504 s. ; cf. ég. art. 33 al. 1 PA *a contrario*).

**10.2.2** En revanche, lorsque l'autorité de recours reste dans l'incertitude après avoir procédé aux investigations requises, elle appliquera les règles sur la répartition du fardeau de la preuve. Dans ce cadre, à défaut de dispositions spéciales en la matière, le juge s'inspire de l'art. 8 CC, en vertu duquel quiconque doit prouver les faits qu'il allègue pour en déduire un droit. Rapportée au droit fiscal, cette règle suppose que l'administration supporte la charge de la preuve des faits qui créent ou augmentent la charge fiscale, alors que l'assujetti assume pour sa part la charge de la preuve des faits qui diminuent ou lèvent l'imposition. Le défaut de preuve va au détriment de la partie qui entendait tirer un droit du fait non prouvé (cf. ATF 133 II 153 consid. 4.3 ; arrêts du TAF A-2350/2020 précité consid. 1.8 ; A-2119/2021 précité consid. 1.5.2 ; RENÉ A. RHINOW/HEINRICH KOLLER/CHRISTINA KISS/DANIELA THURNHERR/DENISE BRÜHL-MOSER, Öffentliches Prozessrecht, 4<sup>e</sup> éd., 2021, n° 996 ss ; MOOR/POLTIER, op. cit., p. 299 s.).

Les règles sur la répartition du fardeau de la preuve ne s'appliquent toutefois que s'il se révèle impossible, dans le cadre de la maxime inquisitoire

et en application du principe de la libre appréciation des preuves, d'établir un état de fait avec un degré de vraisemblance suffisant pour emporter la conviction du juge (cf. consid. 10.2.1 *supra* ; ATF 139 V 176 consid. 5.2 ; arrêts du TAF A-2350/2020 précité consid. 1.8 ; A-2119/2021 précité consid. 1.5.2). S'agissant du degré de preuve requis en matière fiscale, la jurisprudence s'est toujours montrée stricte : les moyens de preuve présentés doivent prouver l'état de fait d'une manière suffisamment certaine, la vraisemblance prépondérante n'étant pas suffisante. Un fait est ainsi tenu pour établi lorsque l'autorité n'a plus de doute sérieux quant à son existence. Il n'est cependant pas nécessaire que sa conviction confine à une certitude absolue, qui exclurait toute autre possibilité ; il suffit qu'elle découle de l'expérience de la vie et qu'elle soit basée sur des motifs objectifs (cf. ATF 130 III 321 consid. 3.2 ; arrêts du TAF A-2350/2020 précité consid. 1.8 ; A-2119/2021 précité consid. 1.5.1).

### 10.3

**10.3.1** En l'espèce, l'AFC a procédé à une reprise d'un montant total de CHF 3'699.65, réduit ensuite à CHF 3'433.-. Or il ressort du dossier que l'AFC n'est pas en mesure de justifier cette reprise, notamment par la production de factures. Elle se borne en effet à relever qu'il s'agit de factures que deux inspecteurs ont trouvées sur place lors du contrôle fiscal auprès de la recourante, mais qu'ils n'ont pas pu garder en raison du refus des représentants de la recourante. Cette allégation de l'AFC est insuffisante pour justifier ladite reprise. De son côté, la recourante a produit différents documents qui démontreraient qu'elle n'a pas facturé elle-même les prestations en question. La valeur probante de ces documents peut demeurer indéterminée. Dès lors que l'AFC a la charge de la preuve des faits qui créent ou augmentent la charge fiscale (cf. consid. 10.2.2 *supra*), elle ne pouvait pas se borner à indiquer que les factures produites par la recourante « ne permettent pas d'exclure toute facturation de prestations de transport » (déterminations de l'autorité inférieure du 12 janvier 2023). Il lui appartenait en effet de justifier la reprise en question.

**10.3.2** Il s'ensuit que la reprise d'un montant total de CHF 3'433.-, au titre de prestations de transport de personnes imposable sur le territoire suisse, n'était pas justifiée. La créance fiscale arrêtée par l'autorité inférieure au considérant 5 de la décision sur réclamation attaquée doit par conséquent être réduite du montant précité. Bien fondé, le grief invoqué par la recourante est admis sur ce point et il y a lieu de réformer la décision attaquée en ce sens, soit en supprimant la reprise fiscale de CHF 3'433 concernant les périodes fiscales 2013 à 2016.

**11.**

Le Tribunal constate que la recourante ne conteste plus à l'appui de son recours les calculs concernant la correction de la déduction de l'impôt préalable qui figurent au considérant 5 de la décision sur réclamation attaquée à laquelle il peut être renvoyé, sous réserve de la prescription intervenue s'agissant de la période fiscale 2012 (cf. consid. 4 *supra*).

**12.**

Les considérants qui précèdent conduisent le Tribunal administratif fédéral à admettre partiellement le recours au sens des considérants 4 (prescription de la période fiscale 2012) et 10 (annulation de la reprise concernant les vols qui auraient été effectués sur le territoire suisse) et à le rejeter pour le surplus.

**12.1** Les frais de procédure, lesquels comprennent en règle générale l'émolument d'arrêté, les émoluments de chancellerie et les débours, sont mis dans le dispositif à la charge de la partie qui succombe ; si celle-ci n'est déboutée que partiellement, ces frais sont réduits (art. 63 al. 1 PA). L'autorité de recours impute, dans le dispositif, l'avance sur les frais de procédure correspondants et rembourse le surplus éventuel (cf. art. 1 ss, plus particulièrement art. 5 al. 3, de l'ordonnance du 10 septembre 1969 sur les frais et indemnités en procédure administrative [RS 172.041.0]). En outre, aucun frais de procédure n'est mis à la charge de l'autorité inférieure déboutée (cf. art. 63 al. 2 PA).

Par ailleurs, selon l'art. 64 al. 1 PA, l'autorité de recours peut allouer, d'office ou sur requête, à la partie ayant entièrement ou partiellement obtenu gain de cause, une indemnité pour les frais indispensables et particulièrement élevés qui lui ont été occasionnés (cf. également art. 7 du Règlement du 11 décembre 2006 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral [FITAF, RS 173.320.2]).

**12.2** En l'occurrence, le recours n'est admis qu'à raison de CHF 3'433.- (annulation de la reprise pour les vols internes), pour une valeur litigieuse initiale de CHF 901'036.-. Les corrections effectuées par l'AFC pour la période fiscale 2012 sont également annulées, mais uniquement en raison de l'intervention de la prescription. En l'espèce, le litige porte sur des montants d'impôts relatifs à six périodes fiscales (2012 à 2017). Le recours doit être admis en raison de la prescription absolue de la créance fiscale pour l'année 2012 (cf. consid. 4.3 *supra*). La recourante obtient ainsi gain de cause à hauteur d'environ 20 %.

Par conséquent, les frais de la procédure, qui sont fixés à CHF 23'500.-, sont mis à la charge de la recourante à hauteur de CHF 18'800.-. L'autorité de recours impute, dans le dispositif, l'avance de frais déjà versée par celle-ci, la différence de CHF 4'700.- lui étant restituée dès que le présent arrêt sera devenu définitif et exécutoire. Le solde de frais de procédure est pris en charge par la caisse du Tribunal (cf. consid. 12.1 *supra*).

Pour les mêmes motifs, il convient d'allouer à la recourante une indemnité à titre de dépens, fixée selon la pratique du Tribunal – et en l'absence de note de frais – à CHF 7'000.- (cf. art. 64 al. 1 PA et art. 7 al. 1 et 2 en relation avec l'art. 14 FITAF). Compte tenu du fait que l'admission du recours est principalement due à l'intervention de la prescription pendant que la procédure était pendante par-devers le Tribunal, les dépens sont pris en charge par la caisse du Tribunal (cf. arrêt du TF 2C\_263/2020 du 10 décembre 2021 consid. 7 [non publié dans l'ATF 148 II 233] ; arrêt du TAF A-4141/2023 du 16 août 2023).

(Le dispositif est porté à la page suivante)

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

**1.**

Le recours est partiellement admis au sens des considérants 4 et 10. Il est rejeté pour le surplus.

**2.**

Les frais de procédure de 23'500 francs sont partiellement mis à la charge de la recourante à hauteur de 18'800 francs. Ce montant sera prélevé sur l'avance de frais déjà versée de 23'500 francs. Le solde de 4'700 francs lui sera restitué une fois le présent arrêt entré en force. Cette différence est prise en charge par la caisse du Tribunal.

**3.**

Un montant de 7'000 francs est alloué à la recourante à titre de dépens. Cette somme est prise en charge par la caisse du Tribunal.

**4.**

Le présent arrêt est adressé à la recourante et à l'autorité inférieure.

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

La présidente du collège :

Le greffier :

Annie Rochat Pauchard

Jérôme Gurtner

**Indication des voies de droit :**

La présente décision peut être attaquée devant le Tribunal fédéral, Schweizerhofquai 6, 6004 Lucerne, par la voie du recours en matière de droit public, dans les trente jours qui suivent la notification (art. 82 ss, 90 ss et 100 LTF). Ce délai est réputé observé si les mémoires sont remis au plus tard le dernier jour du délai, soit au Tribunal fédéral soit, à l'attention de ce dernier, à La Poste Suisse ou à une représentation diplomatique ou consulaire suisse (art. 48 al. 1 LTF). Le mémoire doit être rédigé dans une langue officielle, indiquer les conclusions, les motifs et les moyens de preuve, et être signé. La décision attaquée et les moyens de preuve doivent être joints au mémoire, pour autant qu'ils soient en mains de la partie recourante (art. 42 LTF).

Expédition :

Le présent arrêt est adressé :

- à la recourante (Acte judiciaire)
- à l'autorité inférieure (n° de réf. [...] ; Acte judiciaire)