



---

Cour I  
A-5783/2020

## **Arrêt du 12 avril 2022**

---

Composition

Annie Rochat Pauchard (présidente du collège),  
Keita Mutombo, Jürg Steiger, juges,  
Valérie Humbert, greffière.

---

Parties

**A. \_\_\_\_\_ S.A.**,  
recourante,

contre

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

---

Objet

Taxe sur la valeur ajoutée ; échange de prestations  
(1<sup>er</sup> trimestre 2011 au 4<sup>ème</sup> trimestre 2015).

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

La société A. \_\_\_\_\_ S.A. (ci-après : aussi l'assujettie) est inscrite au Registre du commerce du canton de Z. \_\_\_\_\_ depuis le (...) 1962. Son but est défini comme « [...] » La société est immatriculée au registre des assujettis à la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après : TVA) de l'Administration fédérale des contributions (ci-après : l'AFC) depuis le 1<sup>er</sup> janvier 1995.

**B.**

**B.a** Par courrier du 12 décembre 2016, l'AFC a interrompu la prescription s'agissant de la créance fiscale 2011. Elle a fait de même le 12 décembre 2017 pour l'année 2012 et le 29 novembre 2018 pour les années 2011 et 2013.

**B.b** A l'occasion d'un contrôle effectué en 2019 et portant sur les années 2011 à 2017, l'AFC a notamment constaté que l'assujettie avait omis d'imposer les montants octroyés sous forme de prises de participation par la Banque B. \_\_\_\_\_ et l'Etablissement C. \_\_\_\_\_ sur la base de contrats de partenariat dans le cadre du renouvellement des installations de remontées mécaniques Z. \_\_\_\_\_. En date du 11 décembre 2019, elle a adressé à l'assujettie une notification d'estimation (n° xxx), dans laquelle elle arrêta pour les années 2011 à 2015 la créance fiscale à 202'598 francs et la correction de l'impôt en sa faveur à 27'429 francs. L'impôt relatif aux contre-prestations non déclarées de la Banque B. \_\_\_\_\_ et de l'Etablissement C. \_\_\_\_\_ concernaient l'année 2011 et s'élevaient à 32'471 francs. Une notification d'estimation séparée a été établie le même jour pour les années 2016 et 2017.

**B.c** Par pli du 8 janvier 2020, l'assujettie a contesté le bien-fondé de la notification d'estimation, concluant à son annulation partielle. En substance, elle se prévalait du caractère non imposable des montants versés sous forme de participation au capital de la Banque B. \_\_\_\_\_ et de l'Etablissement C. \_\_\_\_\_. Elle relevait l'inexistence d'un contrat de partenariat avec l'Etablissement C. \_\_\_\_\_ et soutenait que la prise de participation par la Banque B. \_\_\_\_\_ était consentie hors échange de prestations.

**B.d** Après instruction complémentaire, par décision formelle du 12 mai 2020, l'AFC a reconnu le caractère non imposable de la prise de participation par l'Etablissement C. \_\_\_\_\_. Elle a en revanche confirmé l'imposition de la prise de participation par la Banque B. \_\_\_\_\_ dans la mesure

où elle s'inscrivait dans le cadre d'un échange de prestations. Sur ce fondement, l'AFC a arrêté la créance fiscale à 192'349 francs pour les années 2011 à 2015 et la correction en sa faveur à 17'180 francs.

**B.e** Par réclamation du 27 mai 2020, l'assujettie s'est opposée au montant de la créance fiscale et à la correction de l'impôt y relatif, soutenant en substance les mêmes arguments que dans sa contestation du 8 janvier précédent.

**B.f** Par décision sur réclamation du 19 octobre 2020, l'AFC a rejeté les griefs de l'assujettie, confirmant que la créance fiscale était fixée pour les périodes fiscales correspondant aux années 2011 à 2015 selon la décision du 12 mai 2020 et que l'assujettie devait donc s'acquitter de la somme de 17'180 francs de TVA plus intérêt moratoire dès le 1<sup>er</sup> septembre 2015 (échéance moyenne).

### **C.**

**C.a** Par acte du 18 novembre 2020, l'assujettie (ci-après : la recourante) interjette recours par-devant le Tribunal administratif fédéral (ci-après : le Tribunal ou le TAF) à l'encontre de cette décision. Dans son écriture, elle affirme que l'objet de son recours porte sur la « non-entrée en matière quant à la déduction de l'impôt préalable portant sur le 4<sup>ème</sup> trimestre 2015 pour un montant de CHF 17'180.- » et conclut à l'annulation de la créance fiscale et de la correction de l'impôt en faveur de l'AFC (ci-après : autorité inférieure) découlant de la décision litigieuse.

A l'appui de ses conclusions, la recourante soutient en substance, renvoyant à sa réclamation du 27 mai 2020, que la convention de partenariat ne serait qu'un contrat global conclu aux fins d'assurer le financement du nouveau téléphérique. Par la suite, la Banque B. \_\_\_\_\_ aurait, d'une part, opéré deux versement en espèces en échange de prestations publicitaires et de transport qui ont été dûment déclarées et, d'autre part, acquis sans contrepartie des participations dans le capital de la recourante. Elle produit à cet égard des extraits de procès-verbaux (PV) des 22 février 2010 et 27 janvier 2011 de la société D. \_\_\_\_\_ S.A. ainsi qu'un courrier du 18 novembre 2020 de la Banque B. \_\_\_\_\_.

**C.b** Dans sa réponse au recours du 4 janvier 2021, l'autorité inférieure s'étonne tout d'abord des reproches de la recourante dans la mesure où la reprise d'impôt résultant du contrôle ne porte pas sur le refus d'une déduction de l'impôt préalable. Cette conclusion, formulée pour la première fois,

est donc irrecevable. Pour le surplus, elle maintient son point de vue, prenant position sur les documents produits à l'appui du recours qui ne sont pas de nature à modifier ses conclusions au sujet du rejet de celui-ci.

**C.c** Dans sa réplique du 20 janvier 2021, la recourante clarifie ses conclusions exposant que le montant contesté s'élève à 22'222 francs et correspond à l'imposition de la prise de capital par la Banque B.\_\_\_\_\_. Elle s'offusque de ce que l'autorité inférieure refuse de prendre en considération le courrier du 18 novembre 2020 de la Banque B.\_\_\_\_\_ au motif qu'il a été rédigé 10 ans après les faits et qu'il contredit les termes du contrat de partenariat du 9 juillet 2009. La recourante retrace succinctement la chronologie des faits ayant conduit à la rénovation des remontées mécaniques [de] Z.\_\_\_\_\_.

**C.d** Par duplique du 23 février 2021, l'autorité inférieure relève que le contrat énumère de manière détaillée les prestations des bénéficiaires et prévoit expressément qu'une partie de la contribution de la Banque B.\_\_\_\_\_ doit prendre la forme d'une prise de participation. Elle maintient l'avis que – contrairement à celle de l'Etablissement C.\_\_\_\_\_ qui a été consentie hors rapport de prestations – l'entrée de la Banque B.\_\_\_\_\_ dans le capital de la recourante s'inscrit dans un tel rapport d'échange.

**C.e** Par triplique du 5 mars 2021, la recourante rappelle que D.\_\_\_\_\_ S.A. avait signé un contrat cadre avec la Banque B.\_\_\_\_\_ pour l'ensemble des stations [de] Z.\_\_\_\_\_ qui envisageaient de renouveler leurs installations mais que l'exécution de ce contrat appartenait à chaque station touristique. En ce qui la concerne, en plus du sponsoring, la Banque B.\_\_\_\_\_ est devenue actionnaire et que cette prise de participation n'est pas en lien avec les prestations fournies et dûment déclarées.

Les autres faits et allégations des parties seront, pour tant que besoin, repris dans les considérants en droit 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 TAF 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 TAF 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).

**1.2** Pour le surplus, déposé en temps utile (50 al. 1 PA) et en la forme requise (art. 52 PA), par la destinataire de la décision litigieuse laquelle a participé à la procédure devant l'autorité inférieure et possède un intérêt digne de protection à son annulation ou à sa modification (art. 48 al. 1 PA), le recours est donc recevable sous réserve du considérant 2.4 et il peut être entré en matière sur ses mérites.

**1.3** La loi fédérale du 12 juin 2009 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (LTVA, RS 641.20) 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 présent litige portant sur des périodes fiscales postérieures à cette date, la LTVA et l'OTVA sont seules applicables, tant au fond qu'en ce qui concerne la procédure (cf. art. 112 et 113 LTVA).

## **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, *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, 2<sup>e</sup> éd., 2013, N 2.149 ; HÄFELIN/MÜLLER/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/ETIENNE 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 réf. cit. ; parmi d'autres : arrêt du TAF A-5784 du 31 janvier 2022 consid. 2.3 ; KÖLZ/HÄNER/BERTSCHI, *Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes*, 3<sup>e</sup> éd., 2013, N 1135).

## **2.4**

### **2.4.1**

**2.4.1.1** Les conclusions doivent être formulées de manière à ce que l'autorité de recours comprenne avec précision ce que demande le recourant. Idéalement, les conclusions devraient, en cas d'admission du recours, pouvoir être reprises telles quelles dans le dispositif de l'arrêt. La pratique est toutefois assez peu formaliste et admet que les conclusions peuvent être implicites et donc résulter de la motivation (ATF 123 V 335 consid. 1a ; arrêt du Tribunal fédéral [TF] 6S.554/2006 du 15 mars 2007 consid. 4 ; arrêts du TAF A-1381/2015 du 13 juillet 2016 consid. 1.3.1.1, A-1711/2014 du 8 décembre 2015 consid. 1.4.1.1 et A-6864/2010 du 20 décembre 2011 consid. 2.1). Toutefois, une simple référence à des documents juridiques antérieurs ou à la décision attaquée ne suffit pas (ATF 123 V 335 consid. 1a).

**2.4.1.2** En procédure juridictionnelle administrative, ne peuvent être examinés et jugés, en principe, que les rapports juridiques à propos desquels l'autorité administrative compétente s'est prononcée préalablement, d'une manière qui la lie sous la forme d'une décision. Dans cette mesure, la décision détermine l'objet de la contestation qui peut être déféré en justice par la voie d'un recours. Le juge n'entre donc pas en matière, sauf exception, sur des conclusions qui vont au-delà de l'objet de la contestation. L'objet du litige dans la procédure de recours est le rapport juridique réglé dans la décision attaquée, dans la mesure où – d'après les conclusions du recours – il est remis en question par la partie recourante. L'objet de la contestation (« Anfechtungsgegenstand ») et l'objet du litige (« Streitgegenstand ») sont identiques lorsque la décision administrative est attaquée dans son ensemble. En revanche, les rapports juridiques non litigieux sont certes compris dans l'objet de la contestation, mais non pas dans l'objet du litige. L'objet du litige peut donc être réduit par rapport à l'objet de la contestation. Il ne peut en revanche, sauf exceptions non pertinentes en l'espèce, s'étendre au-delà de celui-ci (cf. pour toutes ces questions ATF 144 II 359 consid. 4.3 et les réf. citées).

### **2.4.2**

**2.4.2.1** En l'espèce, dans son écriture de recours, la recourante renvoie pour l'essentiel à sa réclamation du 27 mai 2020 et définit l'objet de son recours comme la « non-entrée en matière quant à la déduction de l'impôt préalable portant sur le 4<sup>ème</sup> trimestre 2015 pour un montant de CHF 17'180.- », concluant à l'annulation de la créance fiscale et de la correction de l'impôt en faveur de l'autorité inférieure découlant de la décision litigieuse. Une telle conclusion est irrecevable dans la mesure où ni le Tribunal ni l'autorité inférieure ne comprend à quoi il est fait référence, la reprise d'impôt issue du contrôle ne portant pas sur le refus de la déduction précitée. A cela s'ajoute que ce grief – au demeurant sans fondement – n'a pas été soulevé devant l'autorité inférieure. Ne faisant pas l'objet de la contestation, il ne peut être objet du litige.

**2.4.2.2** Cela étant, dans sa réplique, la recourante précise ses conclusions et circonscrit l'objet du litige à la seule correction d'impôt pour l'année 2011 d'un montant de 22'222 francs correspondant à l'imposition de la prise de participation de la Banque B. \_\_\_\_\_ de 300'000 francs, versés le 2 mai 2011 directement chez le notaire. Cela étant, on peut se demander si son écriture de recours répond aux exigences de la jurisprudence (cf. *supra* consid. 2.4.1.1) si l'on considère que l'essentiel de sa motivation consiste à renvoyer à son écriture de réclamation du 27 mai 2020. Cette question peut souffrir de rester ouverte pour les motifs qui suivent.

### **3.**

La décision attaquée porte sur la créance fiscale pour les périodes allant du 1<sup>er</sup> trimestre 2011 au 4<sup>ème</sup> trimestre 2015 mais le litige ne porte que sur l'année fiscale 2011, plus précisément sur la correction de l'impôt dû sur le chiffre d'affaires et les acquisitions. Se pose donc la question de la prescription, qui doit, selon la jurisprudence, être examinée d'office lorsqu'elle joue en faveur du contribuable (cf. ATF 138 II 169 consid. 3.2 ; 133 II 366 consid. 3.3 ; 73 I 125 consid. 1 ; cf. en matière de TVA : arrêt du TF 2C\_29/2020 du 3 avril 2020 consid. 3.2.4).

**3.1** 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).

**3.2** En l'espèce, la prescription relative pour l'année 2011 a été interrompue à deux reprises, par plis de l'autorité inférieure des 12 décembre 2016 et 29 novembre 2018, puis par l'annonce du contrôle le 16 septembre 2019 et par la décision sur réclamation du 19 octobre 2020 (cf. *supra*, Faits, let. B.a et B.f). S'agissant de la prescription absolue, le délai de 10 ans a été atteint au 31 décembre 2021, pour la période fiscale 2011, la seule contestée.

A cet égard, il faut distinguer entre la créance décomptée par la recourante (– 6'899 francs) et la correction de cette créance constatée par la décision litigieuse (22'222 francs) qui donnent la créance fiscale due pour 2011 (15'323 francs). En effet, conformément à l'art. 43 al. 1 let. c LTVA, la créance fiscale entre en force notamment par la prescription du droit de taxation. Ainsi, la créance d'impôt complémentaire (« correction due au contrôle ») fixée initialement dans la notification d'estimation et corrigée par décision du 12 mai 2020 avant d'être finalement confirmée dans la décision dont est recours, ne s'est pas substituée à la créance d'impôt fixée dans le décompte remis par la recourante pour la période fiscale 2011, puisqu'il s'agit bien d'une créance complémentaire. Ainsi, la créance déclarée par la recourante dans son décompte est entrée en force au plus tard par l'effet de la prescription au 31 décembre 2021. La prescription n'atteint donc que la créance d'impôt complémentaire de 22'222 francs (voir dans ce sens, arrêt du TAF A-4848/2021 du 1<sup>er</sup> avril 2021 consid. 5.2.2).

#### **4.**

Au vu de ce qui précède, le Tribunal admet le recours dans la mesure de sa recevabilité et modifie la décision litigieuse dans le sens que la créance fiscale pour l'année 2011 est fixée à – 6'899 francs en faveur de la recourante. Les autres périodes fiscales (années 2012 à 2015), également fixées dans la décision sur réclamation du 19 octobre 2020, doivent quant à elles être confirmées dans la mesure où la recourante ne les remet en aucune manière en question.

#### **5.**

Il reste à examiner la question des frais et dépens.

**5.1** Aux termes de l'art. 63 al. 1 PA, en général, les frais de procédure sont mis à la charge de la partie qui succombe. En principe, les autorités inférieures ne supportent aucun frais de procédure (cf. art. 63 al. 2 PA).

La recourante l'emporte dans la mesure où la créance complémentaire est prescrite et ne peut plus être perçue. En conséquence, l'avance de frais de 2'700 francs déjà versée lui sera restituée une fois le présent arrêt entré en force.

**5.2** A teneur de l'art. 64 PA, l'autorité de recours peut allouer, d'office ou sur requête, à la partie ayant entièrement ou partiellement gain de cause une indemnité pour les frais indispensables et relativement élevés qui lui ont été occasionnés.

En l'espèce, la recourante s'est défendue seule et elle n'a pas démontré ni prétendu avoir subi de ce fait des frais considérables. Partant, il ne lui est pas alloué de dépens.

(Le dispositif est porté à la page suivante)

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

**1.**

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

**2.**

La créance de TVA complémentaire pour la période fiscale 2011 est prescrite.

Partant, la créance fiscale pour les périodes allant du 1<sup>er</sup> trimestre 2011 au 4<sup>ème</sup> trimestre 2015 est fixée à – 6'899 francs pour l'année 2011, – 12'988 francs pour l'année 2012, 33'776 francs pour l'année 2013, 67'419 pour l'année 2014 et 88'819 francs pour l'année 2015.

**3.**

Il n'est pas perçu de frais de procédure. L'avance de frais de 2'700 francs déjà versée par la recourante lui sera restituée une fois le présent arrêt entré en force.

**4.**

Il n'est pas alloué de dépens.

**5.**

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 :

La greffière :

Annie Rochat Pauchard

Valérie Humbert

**Indication des voies de droit :**

La présente décision peut être attaquée devant le Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14, par la voie du recours en matière de droit public, dans les trente jours qui suivent la notification (art. 82 ss, 90 ss et 100 LTF). 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)