



---

Cour I  
A-2176/2020

## Arrêt du 20 janvier 2021

---

Composition

Raphaël Gani (président du collège),  
Sonja Bossart Meier, Keita Mutombo, juges,  
Raphaël Bagnoud, greffier.

---

Parties

**A.** \_\_\_\_\_,  
représentée par  
Maître Martin Ahlström, avocat,  
Dayer Ahlström Fauconnet,  
recourante,

contre

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

---

Objet

Taxe sur la valeur ajoutée (2011 à 2015) ; décision de l'AFC  
du 10 mars 2020.

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

A. \_\_\_\_\_ (ci-après : la recourante ou l'assujettie) est immatriculée au registre de l'Administration fédérale des contributions (ci-après : l'AFC) en qualité d'assujettie à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2011.

**B.**

**B.a** Dans le cadre d'un contrôle portant sur les périodes fiscales 2011 à 2015, l'AFC (ci-après également : l'autorité inférieure) constata que la recourante avait omis d'imposer certaines prestations de conseil qu'elle avait considérées à tort comme des prestations de formation exclues du champ de l'impôt. Par notification d'estimation du 18 juin 2018, l'autorité inférieure fixa la créance fiscale pour les différentes périodes concernées, ainsi que le montant total de la correction de l'impôt en sa faveur à hauteur de Fr. 70'323.-. Le 9 juillet 2018, la recourante procéda au paiement partiel sans réserve du montant de Fr. 12'386.30 concernant l'acquisition de prestations de service de l'étranger et les parts privées aux frais de véhicules.

**B.b** Par décision du 3 septembre 2019, l'autorité inférieure confirma les montants des créances fiscales et de la correction de l'impôt tel que fixés dans sa notification d'estimation du 18 juin 2018 et dit que la recourante devait encore verser pour les périodes fiscales concernées le solde de TVA de Fr. 57'936.70, plus intérêt moratoire. Par réclamation du 29 septembre 2019, la recourante contesta partiellement cette décision. Par courrier du 12 février 2020, l'autorité inférieure requit des informations et documents complémentaires. Par réponse du 25 février 2020, la recourante releva que les recettes pour l'ensemble des prestations en cause ne correspondaient pas aux montants ressortant de la décision du 3 septembre 2019 et requit l'AFC de procéder à des vérifications à ce propos. Elle joignit à cet effet un tableau contenant, pour chacune des 9 prestations en cause, la liste de toutes les factures et le chiffre d'affaire pour la période 2011-2015, ainsi que le montant de TVA non encaissé. Par décision du 10 mars 2020, cette dernière admit partiellement la réclamation de la recourante, en lien avec le traitement fiscal de l'une des prestations examinées. Elle fixa le montant total de la correction en faveur de l'AFC à Fr. 68'615.- et, compte tenu des versements déjà effectués, ramena la dette fiscale à Fr. 56'228.70, plus intérêt moratoire.

Concernant par ailleurs la différence entre, d'une part, la part contestée de la créance fiscale selon le considérant 4 de la décision du 3 septembre 2019 (Fr. 55'591.85) et, d'autre part, le montant TVA sur les recettes provenant des 9 cours pour lesquelles la recourante revendiquait la non-imposition (Fr. 25'622.-), l'AFC exposa que celle-ci s'expliquait par le fait qu'elle avait fixé le chiffre d'affaires imposable en déduisant du chiffre d'affaires déclaré comme exclu les recettes dont il était établi qu'elles échappaient à l'imposition (cf. consid. 2.1 de la décision sur réclamation, avec renvoi au ch. 1 de l'annexe à la notification d'estimation du 18 juin 2018 et au consid. 4 de la décision du 3 septembre 2019).

### C.

**C.a** Par recours du 22 avril 2020, la recourante a déféré la décision du 10 mars 2020 au Tribunal administratif fédéral, en prenant les conclusions suivantes :

« A. \_\_\_\_\_ conclut à ce qu'il plaise au

#### Tribunal administratif fédéral

1. Déclarer le présent recours recevable ;
2. Annuler la décision de l'Administration fédérale des contributions rendue dans le cas No \*\*\* le 10 mars 2020 ;

Cela fait et statuant à nouveau :

3. Fixer la créance fiscale allant du 1er semestre 2011 au 2ème semestre 2015 comme suit :

01/11 - 12/11 CHF 4'016.85

01/12 - 12/12 CHF 4'693.95

01/13 - 12/13 CHF 3'153.70

01/14 - 12/14 CHF 2'549.80

01/15 - 12/15 CHF 8'491.20

4. Dire que A. \_\_\_\_\_ doit acquitter pour les périodes susmentionnées, avec intérêt moratoire dès le 1er mai 2014 :

CHF 35'291.80

CHF - 12'386.30 (paiement du 9 juillet 2018)

CHF 22'905.50

*Subsidiairement :*

5. Retourner la procédure a l'Administration fédérale des contributions afin qu'elle statue dans le sens des considérants ;

*En tout état :*

6. Débouter tout opposant de toutes contraires conclusions ;

7. Allouer une indemnité de CHF 3'000.- à A. \_\_\_\_\_ à titre de dépens. ».

A l'appui de son recours, la recourante invoque une constatation inexacte des faits, ainsi qu'une erreur de calcul et de fixation de l'assiette de l'impôt.

**C.b** Par réponse du 19 juin 2020, l'autorité inférieure a conclu au rejet du recours, sous suite de frais. Par prises de position des 3 juillet 2020 et 17 août 2020, la recourante a déclaré persister dans les conclusions de son recours et a produit des pièces supplémentaires.

Les autres faits et les arguments des parties seront repris, pour autant que besoin, dans les considérants en droit du présent arrêt.

## **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).

**1.2** La recourante, qui est directement touchée par la décision attaquée, dont elle est la destinataire, et qui a un intérêt digne de protection à son annulation ou à sa modification, a manifestement qualité pour porter l'affaire devant le tribunal de céans (cf. art. 48 al. 1 PA). Compte tenu de la suspension du délai de recours entre le 20 mars et le 19 avril 2020 (voir

l'ordonnance du 20 mars 2020 sur la suspension des délais dans les procédures civiles et administratives pour assurer le maintien de la justice en lien avec le coronavirus [RS 173.110.4] ; voir aussi l'art. 22a al. 1 let. a PA), le recours, déposé le 22 avril 2020 contre la décision de l'AFC du 10 mars 2020, a en outre été formé en temps utile (cf. art. 50 al. 1 PA). Un examen préliminaire révèle qu'il répond au surplus aux exigences de forme et de contenu de la procédure administrative (cf. art. 52 al. 1 PA). Il y a donc lieu d'entrer en matière.

**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 et l'inopportunité (art. 49 PA ; cf. ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, 7<sup>e</sup> éd., 2016, n. marg. 1146 ss ; ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, 2<sup>e</sup> éd., 2013, n. marg. 2.149). Le Tribunal administratif fédéral applique le droit d'office, sans être lié par l'argumentation juridique développée dans la décision attaquée (cf. PIERRE MOOR/ETIENNE POLTIER, *Droit administratif II*, 3<sup>e</sup> éd., 2011, p. 300 s.), ni par les motifs invoqués (art. 62 al. 4 PA).

## **2.2**

**2.2.1** La procédure administrative contentieuse est régie par la maxime inquisitoire, ce qui signifie que l'autorité (administrative ou judiciaire) constate les faits d'office et apprécie librement les preuves (art. 12 ss PA, applicables en vertu de l'art. 81 al. 1 LTVA). Cette maxime commande en particulier de prendre en considération l'ensemble des éléments pertinents et ce, même s'ils ont été allégués ou produits tardivement (cf. art. 32 PA ; arrêts du TF 2C\_95/2019 du 13 mai 2019 consid. 3.2 et 2C\_633/2018 du 13 février 2019 consid. 5.1.1 ; arrêts du TAF A-3841/2018 du 8 janvier 2021 consid. 2.2 et A-7254/2017 du 1<sup>er</sup> juillet 2020 consid. 5.3.2 ; PATRICK SUTTER, in : Auer/Müller/Schindler [édit.], *Kommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren*, 2<sup>e</sup> éd., 2019 [ci-après cité : *Kommentar VwVG*] n° 10 ad art. 32 ; BENOIT BOVAY, *Procédure administrative*, 2<sup>e</sup> éd., 2015, p. 222 ; 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. 492).

L'autorité doit établir d'elle-même les faits, dans la mesure qu'exige l'application correcte de la loi. Elle ne saurait attendre que l'administré lui fournisse spontanément les renseignements et preuves adéquats. C'est en effet elle qui a la charge d'instruire la cause, c'est-à-dire de définir quels faits elle considère comme pertinents et d'ordonner l'administration des preuves nécessaires à l'établissement de ces faits. Il lui appartient en conséquence également de juger s'il y a lieu de requérir la collaboration de l'administré, ainsi que du moment et de la forme de celle-ci. Lorsque tel est le cas, l'autorité doit en principe indiquer à l'intéressé les faits qu'elle considère comme pertinents et les moyens de preuve qu'elle attend et lui fixer un délai pour qu'il s'exécute, en l'avertissant des conséquences d'un défaut de collaboration (cf. art. 23 PA ; ATF 130 I 258 consid. 5 ; arrêt du TF 5A\_43/2019 du 16 août 2019 consid. 4.2 ; arrêts du TAF A-2902/2014 du 29 août 2016 consid. 2.3 et A-5884/2012 du 27 mai 2013 consid. 3.3.1 ; CHRISTOPH AUER/ANJA MARTINA BINDER, in : Kommentar VwVG, n° 15 ad art. 13 ; MOOR/POLTIER, op. cit., p. 295 ; BAGNOUD, op. cit., p. 492 s.).

Le devoir de collaborer de l'administré (cf. consid. 2.2.2 ci-après), de même que le fait que celui-ci supporte le cas échéant la charge de la preuve (cf. consid. 2.3 ci-après), ne libère par ailleurs nullement l'autorité de son devoir d'instruire les faits d'office (cf. ATF 130 I 258 consid. 5 ; arrêt du TAF A-5884/2012 précité consid. 3.2.3 ; MOOR/POLTIER, op. cit., p. 295 ; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, op. cit., n. marg. 1.52 ; BAGNOUD, op. cit., p. 493 ; CLÉMENCE GRISEL, L'obligation de collaborer des parties en procédure administrative, 2008, n. marg. 159 ss). On observera que dans la mesure où, comme on va le voir (cf. consid. 2.3 ci-après), l'application des règles sur le fardeau de la preuve intervient à un stade ultérieur et uniquement dans les cas où l'état de fait demeure incertain après qu'il ait été procédé aux investigations requises, l'autorité ne saurait faire supporter à l'administré l'absence de la preuve d'un fait déterminé si elle n'a pas pleinement satisfait à son devoir d'instruction (cf. arrêt du TF 2C\_964/2016 du 5 avril 2017 consid. 2.2 et 2.4, en lien avec arrêt du TAF A-2902/2014 précité consid. 7.3 ; arrêt du TAF A-5884/2012 précité consid. 4.3 ; BAGNOUD, op. cit., p. 493).

**2.2.2** La maxime inquisitoire doit toutefois être relativisée par son corollaire, à savoir le devoir des parties de collaborer à l'établissement des faits (art. 13 PA), en vertu duquel celles-ci doivent notamment indiquer les moyens de preuve disponibles et motiver leur requête (art. 52 PA). En

conséquence, l'autorité saisie se limite en règle générale 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 2012/23 consid. 4 ; ALFRED KÖLZ/ISABELLE HÄNER/ MARTIN BERTSCHI, *Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes*, 2013, ch. 1135 s.). En outre, il n'appartient en principe pas au Tribunal administratif fédéral d'établir les faits *ab ovo*. Dans le cadre de la procédure de recours, il s'agit bien plus de vérifier les faits établis par l'autorité inférieure (cf. arrêts du TAF A-5259/2017 du 12 août 2020 consid. 2.2 et A-2786/2017 du 28 février 2019 consid. 1.3.1.1 ; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, *op. cit.*, n. marg 1.52 ; MOOR/POLTIER, *op. cit.*, p. 820 ; PASCAL MOLLARD, in : Oberson/Hinny [édit.], *LT Commentaire droits de timbre*, 2006, ch. 12 ad art. 39a LT). S'il apparaît que celle-ci a procédé à une constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents, il convient en règle générale de lui renvoyer la cause pour instruction complémentaire (cf. arrêts du TAF A-5259/2017 précité consid. 2.2 et A-2786/2017 précité consid. 1.3.1.1 ; BAGNOUD, *op. cit.*, p. 494).

**2.3** Après une libre appréciation des preuves en sa possession, le Tribunal administratif fédéral se trouve à un carrefour. S'il estime que l'état de fait est clair et que sa conviction est acquise, il peut rendre sa décision. Dans cette hypothèse, il renoncera à des mesures d'instruction et à des offres de preuve supplémentaires, en procédant si besoin à une appréciation anticipée de celles-ci. Un rejet d'autres moyens de preuve est également admissible s'il lui apparaît que leur administration serait de toute façon impropre à entamer la conviction qu'il s'est forgé sur la base de pièces écrites ayant une haute valeur probatoire. Une telle manière de procéder n'est pas jugée contraire au droit d'être entendu garanti par l'art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst., RS 101 ; cf. ATF 144 II 427 consid. 3.1.3 et 141 I 60 consid. 3.3 ; arrêt du TF 2C\_426/2020 du 23 juillet 2020 consid. 4.1 ; arrêts du TAF A-7254/2017 précité consid. 2.3 et A-2648/2019 du 27 mai 2020 consid. 1.4 ; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, *op. cit.*, n. marg. 3.140 ss, en particulier 3.144 ; BAGNOUD, *op. cit.*, p. 504 s.).

En revanche, si le Tribunal reste dans l'incertitude après avoir procédé aux investigations requises, il applique les règles sur la répartition du fardeau de la preuve. Rapportée au droit fiscal, ces règles supposent 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 (cf. ATF

133 II 153 consid. 4.3 ; arrêt du TF 2C\_1201/2012 du 16 mai 2013 consid. 4.6 ; arrêt du TAF A-3003/2017 du 1<sup>er</sup> mai 2019 consid. 1.4.2). Elle ne s'applique 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 qui correspond avec un degré de vraisemblance suffisant à la réalité (cf. ATF 139 V 176 consid. 5.2 ; arrêts du TAF A-2648/2019 précité consid. 1.4 et A-3003/2017 du 1<sup>er</sup> mai 2019 consid. 1.4.2 ; BAGNOUD, op. cit., p. 506).

### 3.

Il résulte d'une part du principe de la bonne foi, inscrit à l'art. 2 du Code civil suisse du 10 décembre 1907 (CC, RS 210), ainsi qu'aux art. 5 al. 3 et 9 Cst., que les déclarations entre les autorités et les administrés doivent être interprétées selon le principe de la confiance, en recherchant comment une telle déclaration ou attitude pouvait de bonne foi être comprise en fonction de l'ensemble des circonstances. Selon le principe de la confiance, il y a lieu d'attribuer aux déclarations de volonté le sens qui était ou aurait dû être connu par le destinataire au moment de la réception. Il faut donc interpréter la déclaration dans le sens que le destinataire devait raisonnablement lui donner, en tenant compte des circonstances du cas concret (cf. arrêts du TAF A-5191/2017 du 26 août 2019 consid. 4.1 et A-6029/2017 du 7 septembre 2018 consid. 3.4).

D'autre part, le principe de la bonne foi interdit aussi bien aux autorités qu'aux particuliers de se comporter de façon contradictoire ou abusive dans leurs rapports de droit public (cf. ATF 143 V 66 consid. 4.3 ; arrêt du TF 1C\_632/2019 du 18 septembre 2020 consid. 2.1.1 ; arrêts du TAF A-4321/2015 du 9 mai 2016 consid. 3.2.1 et A-4673/2014 du 21 mai 2015 consid. 6).

### 4.

**4.1** Le droit d'être entendu, garanti par l'art. 29 al. 2 Cst. et les art. 29 ss PA, comprend notamment le droit, pour le justiciable, de consulter le dossier et de s'exprimer sur les éléments pertinents avant qu'une décision ne soit prise touchant sa situation juridique, de produire des preuves pertinentes, de participer à l'administration des preuves, d'en prendre connaissance et de se déterminer à leur propos (cf. ATF 144 II 427 consid. 3.1 et 142 II 218 consid. 2.3 ; arrêt du TF 2C\_426/2020 précité consid. 4.1 ; arrêts du TAF A-4966/2018 du 26 octobre 2020 consid. 4.1 et A-5433/2015 du 2 mars 2017 consid. 5a). Il a notamment pour corollaire l'obligation, pour l'autorité, de motiver sa décision (cf. art. 35 al. 1 PA ; cf. à ce propos ATF 138 IV 81 consid. 2.2 ; arrêt du TF 2C\_246/2020 du 18 mai



2020 consid. 5.1 ; ATAF 2010/35 consid. 4.1.2 ; arrêt du TAF A-4966/2018 précité consid. 4.1 ; FELIX UHLMANN/ALEXANDRA SCHILLING-SCHWANK, in : Waldmann/Weissenberger [édit.], Praxiskommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren, 2<sup>e</sup> éd., 2016, n°10 ss ad art. 35 ; ANDREAS AUER/GIORGIO MALINVERNI/MICHEL HOTTELIER, Droit constitutionnel suisse, Les droits fondamentaux, vol. II, 3<sup>e</sup> éd., 2013, n° 1346).

**4.2** Le droit d'être entendu est une règle essentielle de procédure, dont la violation entraîne en principe l'annulation de la décision attaquée (cf. ATF 143 IV 380 consid. 1.4.1 et 142 II 218 consid. 2.8.1 ; arrêts du TAF A-4966/2018 précité consid. 4.1 et A-5259/2017 du 12 août 2020 consid. 4.7). Toutefois, pour autant qu'elle ne soit pas particulièrement grave, une violation du droit d'être entendu peut, par exception, être réparée, lorsque l'intéressé a la possibilité de s'exprimer devant une autorité de recours disposant du même pouvoir d'examen que l'autorité qui a rendu la décision. En outre, même si la violation du droit d'être entendu est grave, une réparation de ce vice procédural devant l'autorité de recours est envisageable si le renvoi à l'autorité inférieure constituerait une vaine formalité. L'allongement inutile de la procédure qui en découlerait est en effet incompatible avec l'intérêt de la partie concernée à ce que sa cause soit tranchée dans un délai raisonnable (cf. ATF 137 I 195 consid. 2.3.1 s. et ATF 133 I 201 consid. 2.2 ; arrêts du TAF A-4890/2016 du 27 avril 2018 consid. 2.3 et A-956/2016 du 23 octobre 2017 consid. 3.1.1).

## **5.**

Sont exclues de l'impôt au sens de l'art. 21 al. 2 ch. 11 LTVA certaines prestations fournies dans le domaine de l'éducation et de la formation, telles que, notamment, l'enseignement, l'instruction, la formation continue et le recyclage professionnel (let. a), ainsi que les cours, conférences et autres manifestations à caractère scientifique ou didactique (let. b). Cette disposition couvre l'ensemble des possibilités de formations générales ou professionnelles. Les exclusions du champ de l'impôt contenues à l'art. 21 LTVA devraient, selon la jurisprudence fédérale, être interprétées de manière « plutôt restrictive », respectivement en tout cas pas de manière extensive (cf. ATF 124 II 372 consid. 6 et 124 II 193 consid. 5e). Cela étant, ces exceptions doivent, selon la jurisprudence du Tribunal administratif fédéral, avant tout être interprétées de manière ni extensive, ni restrictive, mais de manière correcte en fonction de leur sens et de leur but (cf. ATAF 2016/23 consid. 2.3.1 ; arrêts du TAF A-6966/2018 du 24 octobre 2019 consid. 2.3.1 et A-3061/2018 du 4 juin 2019 consid. 3.5). Cette solution est par ailleurs soutenue en doctrine (cf. MICHAEL BEUSCH, in : Zweifel/Beusch/Glauser/Robinson [édit.], Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehr-

wertsteuer, 2015 [ci-après-cité : Kommentar MWSTG], « Auslegung », n° 2 ; ANNE TISSOT BENEDETTO, in : Kommentar MWSTG, n° 16 ad art. 21 ; cf. déjà ANDRÉ GRISEL, Droit administratif suisse, 1970, p. 57, selon lequel il ne se justifie pas toujours d'interpréter les dispositions exceptionnelles restrictivement ; le même, Traité de droit administratif, vol. I, 1984, p. 179, qui parle de « pseudo-méthode » d'interprétation). Ainsi, une prestation ne saurait être exclue dès l'instant où elle entretient d'une manière ou d'une autre un rapport avec l'éducation ou la formation. Selon la jurisprudence, l'art. 21 al. 2 ch. 11 LTVA vise uniquement les opérations étroitement liées à un but éducatif et formateur, qui tendent avant tout à approfondir ou transmettre des connaissances, ou du moins à permettre d'acquérir un savoir-faire (cf. arrêts du TF 2C\_500/2019 du 6 février 2020 consid. 4.2 s. et 2C\_161/2019 du 8 octobre 2019 consid. 2.1 et 2.3 ; arrêts du TAF A-5368/2018 du 23 juillet 2019 consid. 2.3.1 et A-5966/2018 du 2 mai 2019 consid. 4.6.3 s. ; ALEXANDRA PILLONEL, in : Kommentar MWSTG, n° 87 ss ad art. 21 ; voir également, sous l'égide de l'ancien droit, arrêts du TF 2A.269/2005 du 21 mars 2006 consid. 3.1 et 2A.485/2004 du 18 mai 2005 consid. 7.1).

Les prestations dans le domaine de la formation doivent être distinguées, notamment, des prestations de conseil qui sont, elles, imposables. Certaines prestations de conseil comportent une part de « formation » spécifique à l'entreprise, mais qui ne constitue pas une formation au sens de l'art. 21 al. 2 ch. 11 LTVA et ne remet ainsi pas en cause la qualification et le caractère imposable des prestations en cause. Par ailleurs, certaines prestations de services comportent à la fois une part de conseil et une part de formation. Il faut alors déterminer si le but poursuivi par les parties au contrat est essentiellement le conseil ou la formation. Dans le premier cas, les prestations de conseil prédominent et la totalité de la contre-prestation est imposable. Dans le second, ce sont les prestations d'enseignement qui apparaissent au premier plan et la totalité de la contre-prestation est exclue du champ de l'impôt. Selon la jurisprudence, qui a validé à cet égard la pratique de l'AFC, la part de conseil prédomine lorsque (i) la prestation est adaptée au client de manière individuelle et/ou (ii) repose sur une analyse préalable de la situation en cause et/ou (iii) des solutions aux problèmes sont élaborées et éventuellement mises en pratique (cf. arrêt du TF 2A.269/2005 précité consid. 3.2 ; arrêts du TAF A-3190/2008 du 15 juillet 2010 consid. 5.2.3.3 et A-1913/2007 du 12 décembre 2008 consid. 4.1.1 et 4.1.2 ; PILLONEL, op. cit., n° 92 ss ad art. 21).

## **6.**

En l'espèce, il ressort du dossier que le contrôle de l'autorité inférieure s'est

concentré sur 19 prestations de la recourante, qui ont fait l'objet d'une analyse détaillée sur la base des informations et des documents que cette dernière a communiqués à l'AFC. Par courrier du 6 juillet 2017, l'autorité inférieure a avisé la recourante que 7 de ces prestations étaient reconnues comme des prestations de formation exclues du champ de l'impôt, alors que les 12 autres étaient considérées comme imposables. Par prise de position du 11 octobre 2017, celle-ci a contesté le traitement fiscal de 9 de ces 12 prestations, traitement sur lequel l'autorité inférieure est revenue et s'est prononcée dans sa décision du 3 septembre 2019 (cf. en particulier consid. 5 de ladite décision). Le traitement fiscal de ces 9 prestations n'est toutefois plus litigieux, l'autorité inférieure ayant admis l'exclusion du champ de l'impôt de l'une d'entre elles dans sa décision sur réclamation du 10 mars 2020, alors que la recourante a reconnu l'imposition des 8 prestations restantes et acquitté le 20 avril 2020 la TVA correspondante. Dans la mesure où rien au dossier ne permet de douter du bien-fondé du point de vue des parties sur ce point, il n'y a pas lieu de l'examiner plus avant (cf. consid. 2.2.2 ci-avant).

Est en revanche litigieux le traitement fiscal des prestations n'ayant pas fait l'objet des discussions entre les parties (consid. 6.1 ci-après), ainsi que celui des 3 prestations, sur les 12 considérées comme imposables par l'AFC dans son courrier du 6 juillet 2017, que la recourante n'a pas contesté dans son courrier du 11 octobre 2017 (consid. 6.2 ci-après).

**6.1** Concernant en premier lieu les prestations qui n'ont pas fait l'objet des discussions avant la notification d'estimation du 18 juin 2018, l'autorité inférieure considère qu'elles doivent être soumises à l'impôt en application des règles régissant le fardeau de la preuve. La recourante conteste ce point de vue et dénonce une constatation inexacte et incomplète des faits. Elle fait en substance valoir que le contrôle était limité aux 19 prestations examinées, et que si l'autorité inférieure avait entendu imposer les autres cours dispensés durant la période concernée, les discussions auraient dû porter également sur ceux-ci, sous peine de violer son droit d'être entendue.

**6.1.1** On observera d'abord que les circonstances ayant mené à ce que les discussions soient circonscrites à 19 prestations – parmi toutes celles sur lesquelles porte la reprise selon le chiffre 1 (« Chiffres d'affaires considérés à tort comme exclus ») de l'annexe à la notification d'estimation du 18 juin 2018 – ne sont pas claires. Dans la décision attaquée (cf. partie « En fait », let. B), l'autorité inférieure affirme à ce sujet que dans le cadre du contrôle, « l'assujettie revendiquait initialement l'exclusion de l'impôt pour 19 cours

(courrier du 4 octobre 2016) », ce que la recourante conteste – à tout le moins implicitement. Selon la lettre d'accompagnement dudit courrier du 4 octobre 2016, auquel l'AFC se réfère, celui-ci a cependant uniquement pour objet de transmettre « [c]omme *convenu* (...) les documents *demandés* » et de prendre bonne note que le contrôle se poursuivrait en décembre. Il n'est ainsi pas possible, sur la base de ce courrier, de retenir que la circonscription de l'analyse à un nombre limité de prestations résulterait du fait que seul le traitement fiscal de celles-ci était initialement contesté par la recourante, plutôt que d'un choix de l'AFC. Dans son mémoire de réponse du 19 juin 2020, cette dernière déclare du reste avoir isolé « un échantillonnage de 19 cours dont la nature ne lui paraissait pas claire et [requis] en relation avec ceux-ci la production de différents documents » (cf. p. 3).

Quoi qu'il en soit, le tribunal de céans constate qu'il ressort du dossier de façon non contestable – et non contestée – que les discussions ont porté exclusivement sur 19 prestations, qui ont seules fait l'objet d'une analyse détaillée. En outre, par courrier du 6 juillet 2017, après avoir communiqué à la recourante que 12 de ces prestations étaient considérées comme imposables, l'autorité inférieure a enjoint celle-ci de corriger, sur cette base, les ventilations des chiffres d'affaires pour les années 2011 à 2015, en l'invitant, en cas de doutes concernant le traitement fiscal de prestations qui n'étaient pas indiquées dans ce courrier, à lui faire parvenir les descriptifs de ces prestations, les supports de cours et la copie du contrat signé avec le client. Par prise de position du 11 octobre 2017, la recourante a ensuite fait savoir à l'AFC que, de son avis, l'essentiel des prestations qu'elle fournissait répondaient aux critères de la formation continue fixés par la pratique. En date du 16 octobre 2017, la recourante a en outre fait parvenir à l'AFC une liste de toutes ses factures pour la période 2011 à 2015 « avec, surlignées en jaune, les formations qui auraient dû être grevées de TVA ». Contrairement à ce qu'affirme l'autorité inférieure dans son mémoire de réponse, il apparaît ainsi que la recourante a bien procédé à la ventilation requise – sur la base certes de sa propre appréciation juridique des prestations fournies. Il en ressort par ailleurs clairement que de son point de vue, les prestations qui n'avaient pas été examinées dans le cadre du contrôle consistaient toutes en des prestations de formation exclues du champ de l'impôt.

Par la suite et jusqu'à la notification d'estimation du 18 juin 2018, les discussions et les demandes de documents ont toujours exclusivement porté sur des prestations parmi les 19 analysées – en particulier celles dont le traitement fiscal était encore litigieux. On observera notamment que par

courrier du 19 mars 2018, la recourante a notamment communiqué à l'autorité inférieure un tableau récapitulatif des prestations pour lesquelles elle n'était pas d'accord avec le traitement fiscal proposé. Ce tableau fait uniquement état des 9 prestations dont elle avait contesté l'imposition dans sa prise de position du 11 octobre 2017. A aucun moment l'AFC n'a requis des informations ou documents en lien avec les autres prestations, considérées comme exclues par la recourante, ni évoqué le traitement fiscal qu'elle entendait leur réserver. Dès lors qu'à défaut de preuve du contraire, elle considérait ces prestations comme imposables, et dans la mesure où elle savait – ou devait savoir (cf. consid. 3 ci-avant) – que la recourante contestait ce point de vue, il lui appartenait pourtant d'en aviser expressément celle-ci et de lui donner la possibilité de prendre position à ce sujet, ainsi que d'établir le caractère de formation au sens de l'art. 21 al. 2 ch. 11 des prestations en cause, en l'avertissant des conséquences d'un défaut de collaboration. Comme on l'a vu (cf. consid. 2.2.1 ci-avant), c'est en effet l'autorité inférieure qui avait la charge d'instruire la cause et, partant, d'ordonner l'administration des preuves permettant d'établir la nature de ces prestations. Elle ne pouvait attendre que la recourante les lui fournisse spontanément.

**6.1.2** L'autorité inférieure fait valoir qu'il a « toujours été clair que les prestations déclarées comme exclues qui ne faisaient pas l'objet des discussions étaient soumises à l'impôt » (mémoire de réponse, p. 3). Elle se réfère à cet égard à son courrier du 6 juillet 2017, par lequel « l'AFC a expressément invité la recourante à ventiler (cours exclus - cours imposables) les prestations [en question] selon les principes qu'elle avait énoncés ». Il sied cependant d'observer à ce propos – comme l'autorité inférieure le relève par ailleurs expressément – que la notion de ventilation suppose en elle-même à tout le moins la possibilité que certaines prestations soient imposables et d'autres exclues. Aussi, on ne saurait inférer d'une telle demande que les prestations n'ayant pas fait l'objet des discussions étaient toutes considérées a priori comme imposables par l'AFC.

On ne peut en outre suivre l'autorité inférieure lorsqu'elle soutient qu'il y aurait lieu de retenir que la recourante a bien été enjointe de produire les documents des cours qu'elle considérait comme exclus du champ de l'impôt dans la mesure où elle l'a invitée, en cas de doutes concernant le traitement fiscal de certaines de ces prestations, à lui faire parvenir la documentation y afférente (cf. mémoire de réponse, p. 3). Cette invitation ne pouvait raisonnablement être comprise, par la recourante, que comme une proposition de mise à disposition des services et compétences de

l'AFC pour l'aider à opérer la ventilation à laquelle elle était requise de procéder (cf. consid. 3 ci-avant). Dès lors qu'il ressortait clairement de la prise de position du 11 octobre 2017 et de la liste remise le 16 octobre 2017 qu'il n'était pas douteux, pour la recourante, que les cours qui n'avaient pas fait l'objet des discussions étaient exclus du champ de l'impôt, il appartenait à l'AFC, dans la mesure où elle n'était pas d'accord avec ce point de vue, de le faire savoir à la recourante et de lui impartir un délai pour établir le caractère de formation des prestations litigieuses. En omettant de le faire, l'autorité inférieure a manqué à son devoir d'instruire véritablement et d'office la cause.

**6.1.3** Il est par ailleurs vrai qu'en faisant preuve de la diligence qu'il est possible d'attendre d'une société assujettie à la TVA, la recourante aurait pu, respectivement dû, se rendre compte plus tôt, soit dès la réception de la notification d'estimation du 18 juin 2018, que l'AFC considérait comme imposable l'ensemble des prestations n'ayant pas fait l'objet d'une analyse. Comme le relève cette dernière (cf. mémoire de réponse, p. 3), cela ressort manifestement de ladite notification, aux termes de laquelle les « [c]hiffres d'affaires considérés à tort comme exclus » se montent à Fr. 57'936.95, ainsi que de son courrier d'accompagnement, selon lequel, pour le calcul de l'impôt, elle avait déduit de tous les chiffres d'affaires déclarés comme exclus ceux qui, selon les pièces en sa possession, relevaient bel et bien de prestations de formation exclues, et avait *imposé le solde*. On observera encore qu'était en outre joint à cet envoi le listing que la recourante avait établi le 16 octobre 2017, avec, surlignés en jaune, les chiffres d'affaires exclus et, dans la colonne « Formation, Montant CHF », les montants (non surlignés) imposés par l'autorité inférieure.

La recourante n'a également pas immédiatement réagi suite au prononcé de la décision du 3 septembre 2019 confirmant le montant sus-indiqué. On observera toutefois que l'état de fait de cette décision est centré sur les seules prestations ayant fait l'objet des discussions, et qu'il est en outre expressément indiqué, au considérant 5 de ladite décision, que la reprise concerne les 9 prestations dont la recourante a contesté le traitement fiscal dans sa prise de position du 11 octobre 2017. Ce n'est ainsi que suite au courrier du 12 février 2020, par lequel l'autorité inférieure a requis des informations complémentaires concernant l'une des prestations dont le traitement fiscal était contesté par la recourante, que cette dernière a relevé, dans sa réponse du 25 février 2020, que les montants évoqués dans la décision du 3 septembre 2019 ne correspondaient pas aux recettes réalisées en lien avec les prestations analysées.

Cela étant, le manque de diligence de la recourante ne saurait avoir pour conséquence que celle-ci doive supporter les conséquences de l'absence de preuve du caractère de formation – au sens de l'art. 21 al. 2 ch. 11 LTVA – des prestations litigieuses. En effet, les devoirs de collaboration et de diligence incombant à la recourante, de même que le fait qu'elle supporte la charge de la preuve des faits qui lèvent l'imposition (cf. consid. 2.3 ci-avant) – comme il en va en l'occurrence de la réalisation des conditions de l'exonération (au sens impropre) prévue par cette disposition (cf. consid. 5 ci-avant) –, ne libéraient nullement l'AFC de son devoir d'instruire d'office la cause (cf. consid. 2.2.1 ci-avant).

Ce d'autant plus que suite au courrier de la recourante du 25 février 2020, par lequel elle a requis l'autorité inférieure de procéder à des vérifications concernant le chiffre d'affaires imposé, il était manifeste qu'un malentendu existait entre les parties à propos de la position de l'AFC concernant le traitement fiscal des prestations n'ayant pas fait l'objet des discussions. L'AFC ne pouvait en outre attendre de la recourante qu'elle produise alors d'elle-même la documentation (descriptifs, supports de cours et copie des contrats signés) afférente à chacune des prestations en question, comme elle semble le suggérer lorsqu'elle s'étonne que la recourante n'ait pas saisi cette occasion pour établir la nature de ces prestations (cf. mémoire de réponse, p. 4). En effet, outre l'investissement considérable en temps que la réunion d'une telle documentation suppose, comme la recourante le souligne dans ses mémoires de réplique des 3 juillet et 17 août 2020, il appartenait dans ces conditions bien à l'autorité inférieure, tenue d'instruire la cause (cf. consid. 2.2.1 ci-avant), de communiquer à la recourante que les prestations n'ayant pas fait l'objet des discussions étaient considérées comme imposables dans la mesure où le contraire n'avait pas été prouvé, ainsi que de lui offrir la possibilité de s'exprimer à ce propos et d'établir la nature de ces prestations. Au lieu de cela, l'autorité inférieure a directement rendu la décision attaquée, dans laquelle elle ne traite au demeurant que très succinctement de cette question en exposant la manière dont elle a procédé au calcul de l'impôt, sans même indiquer que l'imposition des prestations en cause résultait de l'application des règles sur le fardeau de la preuve, ni les raisons pour lesquelles elle avait estimé qu'il n'y avait pas lieu d'inviter formellement la recourante à faire valoir ses arguments et moyens de preuve à ce sujet.

Il suit de ce qui précède que l'autorité inférieure a manqué à son devoir d'instruction d'office. Partant, dans la mesure où elle n'a pas procédé aux investigations requises, elle ne pouvait faire supporter à la recourante l'absence de preuves du caractère non imposable des prestations n'ayant

pas fait l'objet des discussions (cf. consid. 2.2.1 ci-avant). Le recours doit donc être admis sur ce point.

**6.1.4** Le défaut d'instruction concernant le caractère imposable (ou non) des prestations en cause constitue une violation non seulement du principe inquisitoire, mais également du droit d'être entendue de la recourante, qui aurait dû être invitée à faire valoir ses arguments et moyens de preuve à ce sujet (cf. consid. 4.1 et 6.1 ci-avant). Il convient donc d'examiner si ce vice formel peut être réparé dans le cadre de la présente procédure de recours (cf. consid. 4.2 ci-avant).

A cet égard, il sied d'observer que dans la mesure où les prestations en cause représentent une part importante du chiffre d'affaires repris, il s'agit d'une violation particulièrement grave. En outre, dans la mesure où il a été admis que 7 des 19 prestations faisant initialement partie du contrôle devaient être qualifiées de prestations de formation au sens de l'art. 21 al. 2 ch. 11, il ne paraît pas d'emblée exclu qu'il doive en aller de même s'agissant de certaines des prestations qui n'ont pas fait l'objet des discussions. Il n'apparaît donc pas que le renvoi de la cause à l'autorité inférieure constituerait une vaine formalité. Cela ressort également d'un examen *prima facie* des pièces produites par la recourante à l'appui de son écriture du 17 août 2020. Aussi et bien que l'autorité de céans dispose, comme l'autorité inférieure, d'un plein pouvoir d'examen en fait et en droit – et qu'il eût par ailleurs été souhaitable, au regard de la prescription (absolue) qui frappera dans le courant de l'année 2021 les créances nées en 2011 (cf. art. 42 al. 6 LTVA), que le tribunal de céans puisse statuer lui-même et directement sur l'affaire (cf. art. 61 al. 1 PA) –, il y a lieu de constater que la violation du droit d'être entendue de la recourante n'est pas susceptible d'être réparée dans le cadre de la présente procédure. Il sied donc d'annuler la décision attaquée sur ce point – soit en ce qu'elle confirme la nature imposable des prestations en cause et le montant de la créance fiscale y afférent – et de la renvoyer à l'autorité inférieure pour instruction complémentaire et nouvelle décision à cet égard. Cette solution, qui est du reste conforme à la pratique du Tribunal en cas constatation incomplète ou erronée des faits pertinents (cf. consid. 2.2.2 ci-avant), permet de sauvegarder le droit de la recourante à une double instance (cf. entre autres à ce propos MOSER/ BEUSCH/KNEUBÜHLER, *op. cit.*, n. marg 3.194 ; voir aussi arrêts du TAF A-7254/2017 précité consid. 4.4.2 et A-5191/2017 du 26 août 2019 consid. 4.2). Enfin, un renvoi apparaît également justifié au regard des compétences spécifiques dont dispose l'AFC.



## 6.2

**6.2.1** Concernant en second lieu les 3 prestations, sur les 12 considérées comme imposables par l'AFC dans son courrier du 6 juillet 2017, dont la recourante n'a pas contesté le traitement fiscal dans son courrier du 11 octobre 2017, celle-ci fait en substance valoir que la reprise fiscale ne pouvait porter que sur les 9 prestations expressément visées dans la décision du 3 septembre 2019, puis dans la décision sur réclamation, comme cela ressortait clairement du considérant 5 de la première de ces décisions.

**6.2.2** Cela étant, la recourante oublie – ou feint d'oublier – que si le litige ne concernait plus le traitement fiscal des 3 cours en question et que celui-ci n'a dès lors pas été évoqué dans le cadre de la procédure contentieuse, c'est bien du fait qu'elle a expressément manifesté son accord avec l'imposition de ces prestations dans sa prise de position du 11 octobre 2017, position qu'elle a en outre confirmée dans le cadre de son courrier du 19 mars 2018 (voir le tableau n° 1 annexé audit courrier). Si, par la suite, elle entendait revenir sur celle-ci, il lui appartenait de le faire savoir à l'AFC et de produire des éléments à même d'étayer que les prestations en cause étaient exclues du champ de l'impôt. Ne l'ayant pas fait, elle ne peut de bonne foi contester à présent leur imposition en avançant que la décision du 3 septembre 2019, puis la décision attaquée, ne portaient pas sur ces prestations. En agissant de la sorte, la recourante adopte un comportement contradictoire (cf. consid. 3 ci-avant). On observera encore à ce propos que si la formulation du considérant en question (« La reprise concerne les [9] interventions ci-après ») n'est certes pas des plus heureuses – comme il a déjà été observé plus haut (cf. consid. 6.1.3 ci-avant) –, la recourante ne pouvait toutefois, dans ces circonstances, raisonnablement interpréter cette phrase comme la reconnaissance, par l'AFC, du caractère non imposable des 3 cours en cause (cf. consid. 3 ci-avant).

Partant et dans la mesure où dans le cadre de la présente procédure de recours, la recourante n'a allégué ni produit aucun élément susceptible de démontrer que ces 3 cours consistaient en des prestations de formation exclues du champ de l'impôt, il s'agit de constater que le recours est mal fondé et doit être rejeté sur ce point.

## 7.

Les considérants qui précèdent conduisent le Tribunal administratif fédéral à admettre partiellement le recours, au sens des considérants 6.1.1 à 6.1.3 ci-dessus, soit en ce qu'il porte sur la constatation incomplète des faits pertinents concernant le caractère imposable (ou non) des prestations qui

n'ont pas fait l'objet des discussions. La décision attaquée est annulée sur ce point et la cause renvoyée à l'autorité inférieure (cf. consid. 6.1.4), à charge pour elle de procéder aux investigations requises pour établir la nature de ces prestations et de rendre une nouvelle décision sur ce point. Pour le reste, le recours est rejeté (cf. consid. 6.2 ci-avant) et la décision de l'autorité inférieure partiellement confirmée, soit en ce qu'elle porte sur le caractère imposable de 8 des 9 prestations visées dans la décision du 3 septembre 2019 et le montant TVA dû à ce titre – et acquitté par la recourante – de Fr. 22'905.50 (cf. consid. 6 ci-avant), ainsi que sur le montant de la reprise fiscale – à déterminer par l'autorité inférieure dans le cadre de la procédure de renvoi – afférent aux 3 prestations dont la recourante a reconnu le caractère imposable dans sa prise de position du 11 octobre 2017 (cf. consid. 6.2.2 ci-avant). Dans ces conditions et dans la mesure où elles ne sont pas devenues sans objet, l'autorité de céans renonce en outre aux mesures d'instruction requises par la recourante, tendant à la production du résultat du contrôle et à l'audition de B. \_\_\_\_\_, par appréciation anticipée de ces moyens (cf. consid. 2.3 ci-avant).

## **8.**

**8.1** 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).

**8.2** 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]). Il faut entendre par là les frais de quelque importance absolument nécessaires à une défense efficace, eu égard à la nature de l'affaire, à la capacité des parties et au comportement de l'autorité (cf. JEAN-FRANÇOIS POUURET, Commentaire de la loi fédérale d'organisation judiciaire du 16 décembre 1943, vol. V, 1992, ch. 1 ad art. 159 ; ANDRÉ GRISSEL, Traité de droit administratif, vol. II, 1984, p. 848). Les parties qui ont droit aux dépens doivent faire parvenir, avant

le prononcé, un décompte de leurs prestations au Tribunal (cf. art. 14 al. 1 FITAF). Les autorités fédérales n'ont pas droit aux dépens (cf. art. 7 al. 3 FITAF).

**8.3** En l'occurrence, vu les effets du recours sur la décision entreprise (cf. à ce sujet ATF 123 V 156 consid. 3c et 123 V 159 consid. 4b ; arrêts du TAF A-5259/2017 précité consid. 7.3 et A-2786/2017 du 28 février 2019 consid. 4.1), les frais de la procédure, qui sont fixés à Fr. 3'000.-, sont mis à la charge de la recourante à hauteur de Fr. 1'500.-. L'autorité de recours impute, dans le dispositif, l'avance de frais déjà versée par celle-ci, la différence de Fr. 1'500.- lui étant restituée dès que le présent arrêt sera devenu définitif et exécutoire. Le solde de frais de procédure, pour Fr. 1'500.-, est pris en charge par la caisse du Tribunal (cf. consid. 8.1 ci-avant).

En raison du gain partiel du procès, la recourante a en outre droit à des dépens réduits, lesquels sont arrêtés à Fr. 2'250.- sur la base du décompte fourni par son mandataire (cf. consid. 8.2 ci-avant) et mis à la charge de l'autorité inférieure.

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

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

**1.**

Le recours est partiellement admis au sens du considérant 7. Il est rejeté pour le surplus. La cause renvoyée à l'autorité inférieure pour instruction complémentaire et nouvelle décision au sens du considérant 7.

**2.**

Les frais de procédure de Fr. 3'000.- sont partiellement mis à la charge de la recourante à hauteur de Fr. 1'500.-. Ce montant sera prélevé sur l'avance de frais déjà versée de Fr. 3'000.-. Le solde de Fr. 1'500.- lui sera restitué une fois le présent arrêt entré en force.

**3.**

Un montant de Fr. 2'250.- est alloué à la recourante à titre de dépens réduit, à charge de l'autorité inférieure.

**4.**

Le présent arrêt est adressé :

- à la recourante (acte judiciaire)
- à l'autorité inférieure (n° de réf. \*\*\* ; acte judiciaire)

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

Le président du collège :

Le greffier :

Raphaël Gani

Raphaël Bagnoud

**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 :