



Cour I
A-959/2018

Arrêt du 28 octobre 2019

Composition

Raphaël Gani (président du collège),
Daniel Riedo, Marianne Ryter, juges,
Raphaël Bagnoud, greffier.

Parties

A. _____ Sàrl,
représentée par
Maître Laurence Cornu,
recourante,

contre

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

Objet

TVA, demande de remise de l'impôt.

Faits :**A.**

A. _____ Sàrl (ci-après : l'assujettie), sise à [...] et inscrite au registre du commerce [...] avec pour but « [...] », est inscrite au registre des assujettis à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) depuis le [...] et autorisée, depuis cette même date, à décompter la TVA selon la méthode des taux de la dette fiscale nette (TDFN).

B.

Par décision de perception subséquente du 31 mai 2017, l'Administration fédérale des contributions (AFC) considéra que l'assujettie n'appliquait pas le TDFN correspondant à son activité effective et fixa à [...] plus intérêt moratoire, le montant de la correction de l'impôt pour les périodes fiscales 2012 à 2014. Notifiée à l'assujettie le 1^{er} juin 2017, cette décision n'a pas été contestée dans le délai prévu à cet effet et est entrée en force le 4 juillet 2017. Le 8 novembre 2017, la recourante adressa à l'AFC une demande de remise de l'impôt à hauteur de [...]. Par décision du 15 janvier 2018, l'AFC rejeta cette demande.

C.

L'assujettie (ci-après : la recourante) a déféré cette décision au Tribunal administratif fédéral par recours du 15 février 2018, concluant, sous suite de frais et dépens, principalement à ce qu'elle soit réformée dans le sens où la demande de remise de l'impôt portant sur un montant de [...] est admise et, subsidiairement, à ce qu'il soit constaté la nullité de la décision de perception subséquente du 31 mai 2017 et à ce que le dossier soit renvoyé à l'AFC (ci-après: l'autorité inférieure) pour nouvelle décision dans le sens des considérants. A titre encore plus subsidiaire, la recourante conclut à ce que la décision du 15 janvier 2018 soit annulée et la cause renvoyée à l'autorité inférieure pour nouvelle décision dans le sens des considérants.

D.

Par réponse du 4 mai 2018, l'autorité inférieure a conclu au rejet du recours, sous suite de frais et sans octroi de dépens. Par réplique du 14 juin 2018, respectivement par duplique du 4 juillet 2018, les parties ont confirmé leurs conclusions respectives.

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

Droit :

1.

1.1 En vertu de l'art. 31 de la loi du 17 juin 2005 sur le Tribunal administratif fédéral (LTAF, RS 173.32) et sous réserve des exceptions 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. L'AFC étant une autorité au sens de la let. d de cette disposition et aucune des exceptions de l'art. 32 LTAF n'étant en l'occurrence réalisée, le tribunal de céans est matériellement compétent pour connaître du présent litige. La procédure est régie par la PA, pour autant que la LTAF n'en dispose pas autrement (art. 37 LTAF).

1.2 Selon l'art. 83 al. 1 de la Loi fédérale du 12 juin 2009 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (LTVA, RS 641.20), les décisions de l'AFC peuvent faire l'objet d'une réclamation dans les trente jours qui suivent leur notification. Toutefois, cette règle connaît une exception en ce qui concerne les procédures de remise de l'impôt. Dans ce domaine, à teneur de l'art. 92 al. 3 LTVA, aucune réclamation ne peut être déposée contre les décisions de l'AFC. Le recours à l'autorité judiciaire intervient ainsi directement (cf. arrêt du TAF A-361/2017 du 30 octobre 2018 consid. 1.3 et les références citées). La compétence fonctionnelle du tribunal de céans est donc également donnée.

1.3 La requérante, qui est spécialement touchée par la décision de l'autorité inférieure du 15 janvier 2018, dont elle est la destinataire, et qui a un intérêt digne de protection à son annulation ou à sa modification, a qualité pour recourir (cf. art. 48 al. 1 PA). La décision attaquée, datée du 15 janvier 2018, a été notifiée au plus tôt le lendemain à la requérante, de sorte que le recours, remis à un bureau de poste suisse le 15 février 2018, a été déposé dans le délai légal de trente jours (cf. art. 50 al. 1 PA). Un examen préliminaire relève que le mémoire de recours répond en outre aux exigences de forme de la procédure administrative (cf. art. 52 al. 1 PA). Il convient donc d'entrer en matière.

1.4 Conformément à l'art. 49 PA, la requérante 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 (cf. ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 7^e éd., 2016, n. marg. 1146ss ; ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 2^e éd., 2013, n. marg. 2.149). Le Tribunal administratif fédéral applique le droit d'office, sans être lié par les motifs invoqués (cf. art. 62

al. 4 PA), ni par l'argumentation juridique développée dans la décision attaquée (cf. PIERRE MOOR/ETIENNE POLTIER, *Droit administratif*, vol. II, 3^e éd., 2011, ch. 2.2.6.5).

2.

2.1 Conformément au principe de l'auto-taxation qui prévaut dans le système de la TVA (cf. ATF 142 II 113 consid. 9.1 ; arrêt du TF 2C_596/2016 du 11 janvier 2017 consid. 3.2.1 ; arrêts du TAF A-1098/2019 du 10 septembre 2019 consid. 2.1 et A-361/2017 précité consid. 4.2.2), l'assujetti est seul responsable de l'imposition complète et exacte de ses opérations imposables (cf. art. 70 al. 1, 71 et 81 al. 6 LTVA). Autrement dit, l'AFC n'a pas à intervenir à cet effet, si ce n'est à des fins de contrôle, et n'établit le montant de l'impôt à la place de l'assujetti que si celui-ci ne remplit pas ses obligations (cf. arrêt du TF 2C_835/2011 du 4 juin 2012 consid. 2 ; arrêts du TAF A-1098/2019 précité consid. 2.1 et A-5743/2015 du 7 novembre 2016 consid. 3.1 ; PASCAL MOLLARD/XAVIER OBERSON/ ANNE TISSOT BENEDETTO, *Traité TVA*, 2009, chap. 6 ch. 144 ss).

Il est attendu de l'assujetti (y compris potentiel) qu'il dispose des connaissances nécessaires au sujet de ses (éventuelles) obligations légales et qu'il s'informe suffisamment sur la pratique actuelle en matière de TVA. En cas de doutes, il peut s'adresser à l'autorité fiscale (cf. arrêts du TAF A-361/2017 précité consid. 4.2.2 et A-2388/2017 du 28 septembre 2017 consid. 5.3.2). S'il ne le fait pas, il ne peut ensuite invoquer ses connaissances lacunaires pour s'opposer à une prétention de l'AFC en matière fiscale (cf. ATAF 2015/50 consid. 2.7.1 ; arrêt du TAF A-361/2017 précité consid. 4.2.2 et les références citées). La bonne foi au sens de l'art. 3 CC, à savoir l'ignorance d'une irrégularité juridique (bonne foi dite « subjective » ; cf. à cet égard PAUL-HENRI STEINAUER/LAURENT BIERI, in : Pichonaz/Foëx [édit.], *Commentaire Romand, Code civil I*, 2010, n. 4 ad art. 3 CC ; PAUL-HENRI STEINAUER, *Le Titre préliminaire du Code civil*, in : *Traité de droit privé suisse II/1*, 2009, n. marg. 789 ss), n'est pas relevante en droit administratif : selon un principe général, avec leur publication, les lois sont censées connues, ce qui signifie que nul ne peut se prévaloir ou tirer avantage de sa propre méconnaissance du droit (cf. ATF 136 V 331 consid. 4.2.3.1 et 135 IV 217 consid. 2.1.3 ; arrêt du TF 8C_716/2010 du 3 octobre 2011 consid. 4 ; arrêts du TAF A-361/2017 précité consid. 4.2.2 et A-4890/2016 du 27 avril 2018 consid. 3).

2.2

2.2.1 La remise de l'impôt en matière de TVA est réglée par l'art. 92 LTVA. Comme le 1^{er} alinéa de cette disposition l'indique expressément, pour

qu'une remise de l'impôt puisse être accordée, il doit au préalable exister une dette d'impôt entrée en force (voir également Message du Conseil fédéral du 25 juin 2008 sur la simplification de la TVA, in : FF 2008 6277 [ci-après cité FF 2008 6277], p. 6402 ; MICHAEL BEUSCH, *Der Untergang der Steuerforderung*, 2012, p. 208). Dès lors, la taxation elle-même ne peut être remise en cause ou réexaminée dans le cadre de la procédure de remise de l'impôt (cf. ATAF 2015/50 consid. 2.6 ; arrêts du TAF A-361/2017 et A-1080/2014 du 2 octobre 2014 consid. 2.2.2, avec renvoi à l'ATAF 2009/45 consid. 2.3 concernant les conditions de la remise de l'impôt fédéral direct ; BEUSCH, *op. cit.*, p. 209). Conformément à l'art. 43 al. 1 let. a LTVA, la créance fiscale entre en force par une décision, une décision sur réclamation ou un jugement entrés en force.

Pour des raisons d'égalité de traitement, la remise de l'impôt doit demeurer l'exception (cf. arrêt du TAF A-361/2017 du 30 octobre 2018f consid. 4.2.4 et A-2388/2017 du 28 septembre 2017 consid. 3.2.1). Selon le Conseil fédéral, il n'existe en outre pas de droit à obtenir une remise de l'impôt, ce qui va dans le sens du texte légal, selon lequel l'AFC « peut » accorder une telle remise (« Kann-Vorschrift » ; cf. FF 2008 6277, p. 6403 ; voir aussi arrêt du TAF A-361/2017 précité consid. 4.2.4). Selon la doctrine, en revanche, il faut admettre que la remise de l'impôt est un droit subjectif pour l'opérateur TVA si les conditions sont réunies, en ce sens que si tel est le cas, l'assujetti a droit à une remise, l'AFC conservant néanmoins un large pouvoir d'appréciation pour décider si elle accorde une remise partielle ou totale – ce, évidemment, en conformité avec les droits et principes constitutionnels (cf. MOLLARD/OBERSON/TISSOT BENEDETTO, *op. cit.*, annexe 3 ch. 527 ; GEIGER, *op. cit.*, n° 35 ad art. 92 ; BEUSCH, *op. cit.*, p. 231 ; ATAF 2015/50 consid. 2.8 ; arrêt du TAF A-361/2017 précité consid. 4.2.4 ; voir aussi arrêt du TAF A-7041/2016 du 26 octobre 2016 consid. 4.2 et les références à l'opinion doctrinale majoritaire quant au droit à la remise de l'impôt direct).

2.2.2 Comme le Conseil fédéral le rappelle dans son message du 25 juin 2008, l'assujetti à la TVA ne supporte en principe pas financièrement l'impôt, mais doit uniquement le percevoir auprès de ses clients, auxquels l'impôt est transféré, et le verser à l'autorité fiscale. Aussi, pour des raisons inhérentes au système, il ne devrait en principe y avoir aucun cas de rigueur justifiant une remise d'impôt, comme le Tribunal fédéral l'a confirmé dans son arrêt 2A.344/2002 du 23 décembre 2002. Par conséquent, la remise de la TVA ne doit être accordée, d'une manière générale, que s'agissant d'impôts dus en vertu de la loi qui n'ont pas été prélevés par l'assujetti, pour un motif excusable, et qui n'ont donc pas été versés par le

client. Ces conditions doivent être cumulativement remplies (cf. FF 2008 6277, p. 6402).

2.2.3 En l'occurrence, la recourante fonde sa demande sur l'art. 92 al. 1 let. b LTVA, selon laquelle l'AFC peut accorder à l'assujetti la remise totale ou partielle d'un impôt fixé et entré en force lorsque ce dernier est débiteur de l'impôt uniquement parce qu'il n'a pas respecté des exigences de forme ou qu'il a commis des erreurs pour des raisons d'organisation et qu'il est évident – ou l'assujetti peut prouver – que la Confédération ne subit aucun préjudice financier. Selon les explications du Conseil fédéral, cette disposition « règle le cas où l'assujetti est redevable de l'impôt uniquement parce qu'il n'a pas respecté les prescriptions formelles. A la suite de la révision de la loi, cette situation ne devrait être qu'exceptionnelle, étant donné qu'il n'existera plus, en principe, de prescriptions formelles dans la loi. En particulier, les preuves à fournir par les assujettis ne seront plus soumises à aucune exigence de forme [cf. à cet égard art. 81 al. 3 LTVA]. La loi prévoit tout de même dans ces cas une possibilité de remise. Il est ainsi assuré que les assujettis ne seront pas redevables de l'impôt uniquement pour de pures raisons formelles, s'il est prouvé que la Confédération ne subit aucun préjudice. La loi reprend donc la modification de l'ordonnance [du 29 mars 2000] relative à la loi sur la TVA introduite le 1^{er} juillet 2006 [OLTVA, RS 641.201] (v. art. 45a OLTVA) » (cf. FF 2008 6277, p. 6402 ; voir aussi ATAF 2015/50 consid. 2.7.2 ; FELIX GEIGER, in : Zweifel et. al. [édit.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, 2015 [ci-après cité : MWSTG-Kommentar 2015], n° 25 s. ad art. 92 ; ALOIS CAMENZIND/NIKLAUS HONAUER/KLAUS A. VALLENDER/MARCEL R. JUNG/SIMEON L. PROBST, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz, 3^e éd., 2012, n. marg. 2378).

L'art. 92 al. 1 let. b LTVA mentionne également le cas dans lequel des erreurs ont été commises pour des raisons d'organisation, sans préciser ce qu'il faut entendre par là. Les versions allemande (« Abwicklungsfehler ») et italienne (« errori per motivi di organizzazione ») ne sont pas plus claires à cet égard. Selon MÜLLER, eu égard à la disposition de l'art. 87 al. 2 LTVA selon laquelle aucun intérêt moratoire n'est dû si la perception ultérieure résulte d'une erreur qui n'aurait entraîné aucun préjudice financier pour la Confédération si elle avait été traitée correctement, toute erreur serait en soi susceptible de tomber sous le coup de cette notion (cf. GUIDO MÜLLER, in : Geiger/Schluckebier [édit.], MWST Kommentar, Schweizerisches Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, 2012 [ci-après cité : MWSTG Kommentar 2012], n° 19 ad art. 92). Cela étant, il ne faut perdre de vue que dans tous les cas, une erreur commise pour des raisons

d'organisation est toujours intrinsèquement liée à une volonté sous-jacente, en ce sens que l'erreur en question fait obstacle à la réalisation de cette volonté (cf. ATAF 2015/50 consid. 2.7.2). Selon GEIGER, cette disposition vise les cas dans lesquels la TVA est due sur la base de la seule facturation, par exemple lorsqu'en raison d'une erreur de programmation, un non assujetti facture à tort la TVA à ses clients (cf. FELIX GEIGER, in : MWSTG-Kommentar 2015, n° 28 ad art. 92). Il sied également de rappeler que conformément à ce qui vaut de manière générale en matière de remise d'impôt, il est au surplus nécessaire que l'erreur de l'assujetti soit excusable (cf. consid. 2.2.2 ci-avant).

Dans tous les cas, la Confédération ne doit – de manière vérifiable – subir aucun préjudice financier. Tel sera par exemple notamment le cas lorsque l'assujetti a oublié de facturer la TVA à ses clients ou l'a facturé à un taux trop faible et que les destinataires de ses prestations, également assujettis, ont entièrement droit à la déduction de l'impôt préalable (cf. ATAF 2015/50 consid. 2.7.2 ; MÜLLER, op. cit., n° 20 ad art. 92) : dans ce cas, le montant de TVA qui n'a pas été versé, à tort, à l'AFC par le prestataire assujetti, s'il avait été versé, aurait de toute façon pu être (entièrement) déduit par les clients de ce dernier à titre d'impôt préalable, de sorte qu'en tout état de cause, les caisses de la Confédération ne s'en seraient pas trouvées enrichies.

2.3

2.3.1 En droit administratif, l'annulabilité d'une décision entachée d'un vice est la règle, la nullité l'exception (cf. arrêt du TF 4A_516/2016 du 28 août 2017 consid. 6 ; arrêts du TAF A-6871/2018 du 8 avril 2019 consid. 4.1 [procédure en cours devant le TF] et A-8124/2015 du 1^{er} avril 2016 consid. 2 ; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, op. cit., n. marg. 1088 s. ; PHILIPPE WEISSENBERGER/ASTRID HIRZEL, in : Waldmann/Weissenberger [édit.], Praxiskommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren, 2^e éd., 2016 [ci-après cité : Praxiskommentar VwVG], n° 70 ad art. 61 ; MOOR/POLTIER, op. cit., ch. 2.3.3.1 et 2.3.3.3). L'annulation ne peut être prononcée que par l'autorité de recours valablement saisie dans le délai de recours et n'a en principe pas d'effet rétroactif (cf. arrêts du TAF A-8124/2015 précité consid. 2 et A-7401/2014 du 24 mars 2015 consid. 3.1 ; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, op. cit., n. marg. 1090 ; MOOR/POLTIER, op. cit., ch. 2.3.3.1).

2.3.2 La nullité déploie en revanche ses effets rétroactivement, en ce sens que la décision est d'emblée et absolument inefficace, entraînant l'invalidité de tous les actes qui se fondaient sur celle-ci, ainsi que, le cas échéant,

l'irrecevabilité du recours formé à son encontre (cf. ATF 137 I 227 consid. 3.1 et 136 II 415 consid. 1.2 ; arrêts du TAF A-6871/2018 précité consid. 4.1 et A-8124/2015 précité consid. 2 ; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, op. cit., n. marg. 1087 et 1096 ; MOOR/POLTIER, op. cit., ch. 2.3.3.2 et 2.3.3.3 ; PIERRE MOOR, La nullité doit être constatée en tout temps et par toute autorité, in : Rüssli et al. [édit.], Saats- und Verwaltungsrecht auf vier Ebenen - Festschrift für Tobias Jaag, 2012, p. 47 s. et p. 50 ss). La nullité d'une décision peut être constatée d'office et en tout temps, par toute autorité (cf. ATF 145 IV 197 consid. 1.3.2 et 144 IV 362 consid. 1.4.3 ; arrêt du TF 5A_657/2018 du 16 août 2018 consid. 2 ; arrêts du TAF A-6871/2018 du précité consid. 4.1 et A-8124/2015 précité consid. 2 ; WEISSENBERGER/HIRZEL, op. cit., n° 71 ad art. 61 ; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, op. cit., n. marg. 1096 ; MOOR/POLTIER, op. cit., ch. 2.3.3.2 ; BENOÎT BOVAY, Procédure administrative, 2^e éd., 2015, p. 379).

Hormis dans les cas expressément prévus par loi, la nullité n'est admise qu'à titre exceptionnel, lorsque les circonstances sont telles que le système de l'annulabilité n'offre manifestement pas la protection nécessaire (cf. ATF 138 II 501 consid. 3.1 et 137 I 273 consid. 3.1 ; arrêt du TF 1C_474/2017 du 13 décembre 2017 consid. 3.2 ; arrêts du TAF A-6871/2018 précité consid. 4.2 et A-8124/2015 précité consid. 2 ; WEISSENBERGER/HIRZEL, op. cit., n° 71 ad art. 61 ; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, op. cit., n. marg. 1087 et 1099 s. ; BOVAY, op. cit., p. 382 ; MOOR/POLTIER, op. cit., ch. 2.3.3.1 et 2.3.3.3). Elle n'est reconnue que si le vice est particulièrement grave, s'il est manifeste ou du moins facilement décelable et si, de surcroît, la constatation de cette nullité ne met pas sérieusement en danger la sécurité du droit (cf. ATF 145 IV 197 consid. 1.3.2 et 144 IV 362 consid. 1.4.3 ; arrêt du TF 1C_474/2017 précité consid. 3.2 ; arrêts du TAF A-6871/2018 précité consid. 4.2 et A-8124/2015 précité consid. 2 ; WEISSENBERGER/ HIRZEL, op. cit., n° 72 ad art. 61 ; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, op. cit., n. marg. 1098 ; BOVAY, op. cit., p. 382 ; PIERMARCO ZEN-RUFFINEN, Droit administratif, 2^e éd., 2013, n. 648 ; MOOR/POLTIER, op. cit., ch. 2.3.3.3). S'agissant en particulier d'une décision de taxation, on ne saurait en principe invoquer sa nullité, mais uniquement son annulabilité (cf. ATF 133 II 366 consid. 3.4 ; arrêt du TAF A-6323/2012 du 31 janvier 2013 consid. 4).

De graves vices de procédure, tenant notamment à l'incompétence fonctionnelle ou matérielle de l'autorité qui a statué ainsi qu'à des erreurs manifestes de procédure, constituent des motifs de nullité. Des vices de fond n'entraînent qu'à de rares exceptions la nullité d'une décision (cf. ATF 144 IV 362 consid. 1.4.3 et 138 III 49 consid. 4.4.3 ; arrêts du TF

8C_681/2016 précité consid. 5.2 et 1C_156/2016 du 1^{er} novembre 2016 consid. 4.1.1 ; arrêts du TAF A-8124/2015 précité consid. 2 et A-7076/2014 du 1^{er} avril 2015 consid. 3.1 ; WEISSENBARGER/HIRZEL, op. cit., n° 73 ad art. 61 PA ; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, op. cit., n. marg. 1102 ss ; BOVAY, op. cit., p. 383 s. ; MOOR/POLTIER, op. cit., ch. 2.3.4). Ainsi, en règle générale, un acte administratif illégal est simplement annulable dès lors que la plupart des décisions viciées le sont par leur contenu. En d'autres termes, l'illégalité d'une décision ne constitue pas, par principe, un motif de nullité, mais doit au contraire être invoquée dans le cadre des voies ordinaires de recours. Reconnaître la nullité autrement que dans des cas tout à fait exceptionnels conduirait à une trop grande insécurité. Par ailleurs, le développement de la juridiction administrative offrant aux administrés suffisamment de possibilités de contrôle sur le contenu des décisions, on peut attendre d'eux qu'ils fassent preuve de diligence et réagissent en temps utile (cf. ATF 144 IV 362 consid. 1.4.3 et 138 III 49 consid. 4.4.3 ; arrêts du TF 6B_120/2018 du 31 juillet 2018 consid. 2.2 et 6B_667/2017 du 15 décembre 2017 consid. 3.1 ; MOOR/POLTIER, op. cit., ch. 2.3.3). Dès qu'une décision administrative n'est plus susceptible de recours, l'application du régime qu'elle établit est censée conforme à l'ordre juridique, même si, en réalité, cette décision est viciée (cf. ATF 138 III 349 consid. 4.4.3). La nullité ne saurait dès lors être invoquée par une partie pour se voir restituer les droits auxquels elle est réputée avoir renoncé en omettant de recourir contre la décision visée (cf. arrêts du TF 1C_156/2016 précité consid. 4.1.1 et 1C_128/2015 du 9 novembre 2015 consid. 4).

3.

3.1

3.1.1 En l'espèce, la recourante conteste à titre de conclusion principale le refus de l'autorité inférieure de lui accorder une remise de l'impôt à hauteur de [...] pour les périodes fiscales 2012 à 2014. S'appuyant sur l'art. 92 al. 1 let. b LTVA, elle fait à cet égard valoir, d'une part, qu'elle avait l'intention de contester la décision de perception subséquente du 31 mai 2017, qu'elle jugeait infondée, mais qu'elle a considéré, à tort, qu'elle n'avait pas besoin de faire valoir à nouveau les arguments soulevés dans l'opposition au mandat de répression rendu le 31 mai 2017 dans le cadre de la procédure pénale menée par l'AFC à l'encontre de son administrateur. Selon la recourante, l'intention sous-jacente de contester la décision de perception subséquente existait donc bien et ce n'est qu'en raison d'une erreur sur la forme que cette décision est entrée en force. Cette erreur serait en outre imputable à un défaut d'organisation, dans la mesure où elle aurait dû s'enquérir auprès d'un tiers des démarches à entreprendre suite à la réception de ladite décision.

D'autre part, la recourante relève qu'en appliquant le TDFN de 6,7 % retenu par l'AFC en lieu et place du taux de 2,9 % sur lequel elle s'était basée, le montant d'impôt pour les années 2013 et 2014 aurait excédé de plus de 50 % la limite de CHF 109'000.-- fixé par l'art. 37 al. 1 LTVA [dans sa version en vigueur jusqu'au 31 décembre 2017]. Aussi, selon l'art. 81 al. 3 de l'ordonnance du 27 novembre 2009 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (OTVA, RS 641.201), la recourante aurait dû passer à la méthode effective dès la période fiscale 2014. Or, sur la base de cette méthode, la créance fiscale s'élèverait pour cette année à [...] soit un montant inférieur à celui de [...] qu'elle avait acquitté sur la base du TDFN de 2,9 %, de sorte que la Confédération, qui aurait ainsi perçu un excédent de CHF 4'711.--, n'aurait en outre subi aucun préjudice financier.

3.1.2 La dette d'impôt dont la recourante demande la remise partielle, arrêtée par décision de perception subséquente du 31 mai 2017, est entrée en force le 4 juillet 2017 (cf. let. B et consid. 2.2.1 ci-avant). La condition préalable à sa remise éventuelle est donc réalisée (cf. consid. 2.2.1 ci-avant). Il convient donc à présent d'examiner si les conditions matérielles de l'art. 92 al. 1 let. b LTVA, dont la recourante se prévaut, sont également réunies (cf. consid. 1.4 ci-avant). On rappellera que selon cette disposition, la remise ne peut être accordée par l'AFC que pour autant que l'assujetti soit débiteur de l'impôt uniquement parce qu'il n'a pas respecté des exigences de forme ou qu'il a commis des erreurs pour des raisons d'organisation (cf. consid. 2.2.3 ci-avant). Or, en l'occurrence, l'erreur de forme, respectivement commise pour des raisons d'organisation, que la recourante met en avant est de ne pas avoir recouru contre la décision de perception subséquente du 31 mai 2017. Ainsi, pour que la remise d'impôt requise puisse être accordée, il faudrait, selon la logique de la recourante, considérer que si une opposition ou un recours avait été déposé contre cette décision, celui-ci aurait, de façon certaine, dû être admis à hauteur de la remise sollicitée, ce qui revient à considérer que la décision en question était manifestement mal fondée. Outre que la recourante ne démontre nullement que tel serait le cas, il convient de redire ici que la décision du 31 mai 2017 ne peut être ni remise en cause, ni réexaminée – que ce soit par l'AFC ou par l'autorité de céans – dans le cadre de la procédure de remise d'impôt (cf. consid. 2.2.1 ci-avant). Pour cette raison déjà, il apparaît que c'est à bon droit que l'autorité inférieure a rejeté la demande de remise formée par la recourante.

Pour cette raison également, il apparaît de façon claire que la notion d'exigences de forme de l'art. 92 al. 1 let. b LTVA ne saurait en aucun cas se rapporter aux règles de procédure au sens strict. Partant, le fait de

n'avoir pas recouru contre une décision de taxation, quel que soit la raison de ce défaut, ne saurait nullement constituer un manquement aux exigences de forme au sens de cette disposition. Cela ressort également du Message du Conseil fédéral du 25 juin 2008 sur la simplification de la TVA, qui se réfère à l'art. 45a OLTVA, selon lequel un vice de forme ne devait pas, à lui seul, entraîner une reprise d'impôt s'il apparaissait ou si l'assujetti prouvait que la Confédération n'avait subi aucun préjudice financier du fait du non-respect d'une prescription de forme prévue par la loi ou cette même ordonnance sur l'établissement de justificatifs. Cette disposition – à l'instar de l'art. 92 al. 1 let. b LTVA (cf. consid. 2.2.3 ci-avant) – visait à éviter que les assujettis soient redevables de l'impôt pour des raisons purement formelles. Comme l'autorité inférieure le relève, à raison, dans son mémoire de réponse en se référant à la « Communication de la pratique de l'AFC du 27 octobre 2006 concernant le traitement de vices de forme », cela concernait entre autres les vices de forme affectant la facturation, ainsi que les problèmes de preuve en lien notamment avec l'existence d'un rapport de représentation, le lieu des prestations ou la nature de l'activité exercée (cf. également à cet égard l'abondante jurisprudence du TAF relative à l'art. 45a OLTVA). Il apparaît ainsi que le non-respect d'exigences de forme au sens de l'art. 92 al. 1 let. b LTVA se rapporte aux cas dans lesquels l'existence de la dette d'impôt n'est due qu'en raison du non-respect de prescriptions formelles de la loi (LTVA et OTVA) concernant en particulier l'établissement de justificatifs – et non du fait de la violation de dispositions de pure procédure. Par surabondance, la Cour souligne ici que la reconnaissance que sollicite la recourante du manquement qui lui est imputable en tant que non-respect des prescriptions de forme au sens de l'art. 92 LTVA reviendrait à vider de son sens le délai de contestation formel d'une décision finale de l'autorité inférieure. Si, en effet, il était possible au travers d'une demande de remise de contester de la même manière une décision entrée en force, cela conduirait systématiquement à nier l'existence d'un délai de réclamation ou de recours. Or, telle ne peut pas avoir été la volonté du législateur en édictant l'art. 92 al. 1 let. b LTVA.

Le fait que la recourante, n'étant pas assistée d'un mandataire professionnel, ait considéré à tort que l'opposition formée par son administrateur au mandat de répression rendu dans la procédure pénale administrative menée contre ce dernier la dispensait de contester la décision de perception subséquente rendue à son encontre ne tombe pas dans la notion d'erreurs commises pour des raisons d'organisation. On notera au demeurant et en tout état de cause qu'une telle erreur, en ce qu'elle résulte clairement d'une méconnaissance du droit dont la

recourante ne saurait se prévaloir (cf. consid. 2.1 ci-avant), n'apparaît en soi pas excusable, ni, partant, susceptible de justifier une quelconque remise (cf. consid. 2.2.2 et 2.2.3 ci-avant).

Il apparaît ainsi que la première condition posée par l'art. 92 al. 1 let. b LTVA en matière de remise d'impôt, à savoir que celui-ci est dû uniquement parce que l'assujetti n'a pas respecté des exigences de forme ou qu'il a commis des erreurs pour des raisons d'organisation, n'est pas remplie dans le cas d'espèce.

3.1.3 Les conditions de l'art. 92 al. 1 let. b LTVA devant être réunies cumulativement (cf. consid. 2.2.3 ci-avant), il n'est en soi pas nécessaire, pour trancher la remise d'impôt sollicitée, d'examiner au surplus si la deuxième condition posée par cette disposition, à savoir l'absence de préjudice financier pour la Confédération, est en l'occurrence donnée, ou non. L'on observera néanmoins ce qui suit à ce propos.

A titre liminaire, il sied de relever que le calcul opéré par la recourante pour déterminer la créance fiscale en application de la méthode effective est contesté par l'autorité inférieure, qui considère que la comptabilité de la recourante ne peut être tenue pour probante, dans la mesure notamment où les charges de sous-traitance de celle-ci ne correspondent pas aux décomptes remis par ses sous-traitants, dont les factures ne sont en outre pas libellées précisément et ne font référence à aucun chantier. De l'avis de l'autorité inférieure, pour le cas où la méthode effective aurait dû trouver à s'appliquer, il y aurait ainsi de toute façon eu lieu de procéder à une estimation de la charge d'impôt préalable de la recourante. Cette dernière conteste cette appréciation, arguant notamment que si les montants ne correspondent pas, c'est n'est pas du fait qu'elle a déclaré des charges trop élevées, mais bien que ses sous-traitants n'ont vraisemblablement pas annoncé l'intégralité de leurs chiffres d'affaires. Elle tient à cet égard à disposition du Tribunal l'ensemble des pièces justificatives relatives aux factures dont elle s'est acquittée pour l'année 2014, qu'elle a renoncé à produire spontanément compte tenu de leur volume. Cela étant, il n'apparaît pas nécessaire de trancher la question de la fiabilité de la comptabilité de la recourante, pour les raisons ci-après, et l'autorité de céans renonce donc à instruire ce point plus avant (cf. consid. 1.5 ci-avant).

D'une part, la recourante se méprend lorsque, pour calculer un éventuel préjudice financier, elle procède à la comparaison de la TVA qu'elle a acquittée sur la base du TDFN – erroné selon l'AFC – de 2,9 % et la TVA qu'elle aurait acquittée si elle avait calculé l'impôt au moyen de la méthode

effective, qui aurait selon elle dû trouver à s'appliquer pour la période fiscale 2014 en application de l'art. 81 al. 3 OTVA en lien avec l'art. 37 al. 1 LTVA. On remarquera en premier lieu à ce propos qu'en matière de TVA, la déclaration et le paiement de l'impôt ont lieu selon principe de l'auto-taxation (cf. consid. 2.1 ci-avant). En conséquence, il revenait d'abord à la recourante de renseigner correctement l'AFC sur la nature de son activité pour la détermination du TDFN applicable. Il lui aurait ensuite le cas échéant appartenu, en application dudit principe et des dispositions susmentionnées, de calculer l'impôt selon la méthode effective pour la période fiscale 2014. La lettre de l'art. 81 al. 3 OTVA, selon lequel « [l']*assujetti* (...) doit passer à la méthode effective » est on ne peut plus claire à ce sujet. Aussi, si un changement de méthode de décompte n'a en l'occurrence pas été opéré, c'est bien du fait de la violation, par la recourante, de ses propres obligations, si bien que celle-ci apparaîtrait malvenue de s'en prévaloir à présent. En second lieu, outre que la possibilité donnée à l'*assujetti* d'opter pour la méthode des TDFN a pour fonction d'alléger ses démarches administratives et non pas de lui procurer un avantage financier, de sorte que la recourante ne saurait librement décompter l'impôt selon la méthode que si révélerait la plus avantageuse pour elle sur le plan fiscal (cf. FF 2008 6277, p. 6371 ; voir aussi arrêts du TF 2C_1120/2015 du 26 avril 2017 consid. 6.4.3 et 2A.518/2002 du 7 août 2003 consid. 3.2 ; arrêts du TAF A-904/2017 du 18 décembre 2017 consid. 5.5 et A-2991/2014 du 10 novembre 2015 consid. 4.2), il sied de redire ici qu'il n'est plus possible de remettre en cause ou de réexaminer la décision de perception subséquente du 31 mai 2017 dans le cadre de la présente procédure (cf. consid. 2.2.1 ci-avant). Aussi, quand bien même il y aurait lieu de retenir, comme la recourante le soutient, que l'AFC aurait dû procéder au calcul de la reprise d'impôt en se basant sur la méthode effective, il s'agirait de toute façon de constater qu'en ce qu'elle est entrée en force, la décision du 31 mai 2017 est désormais réputée conforme à l'ordre juridique, avec pour conséquence que le montant de la reprise d'impôt y arrêtée est en tout état de cause dû. Partant, c'est bien à l'aune de ce montant qu'il s'agit d'examiner l'existence d'un éventuel préjudice financier. Dans ces conditions, il est évident que le fait d'accorder une remise – même partielle – de l'impôt réclamé entraînerait une perte de revenus pour la Confédération.

D'autre part et surtout, la recourante perd de vue qu'un éventuel préjudice financier n'est pas uniquement fonction de la TVA due par l'*assujetti* et dont la remise est demandée. En effet, il faut également prendre en considération le droit à la déduction de l'impôt préalable des destinataires des prestations de ce dernier (cf. à cet égard les exemples cités sous

consid. 2.2.3 ci-avant). Or, en l'espèce, la recourante a facturé la TVA au taux de 8 % à ses clients. Il n'est en outre pas contesté que ces derniers sont principalement des sociétés assujetties pouvant se prévaloir du droit à la déduction de l'impôt préalable, comme l'autorité inférieure le relève. Aussi, accorder à la recourante la remise d'un impôt que les clients de celle-ci ont récupéré à titre de charge préalable entraînerait inévitablement un préjudice financier pour la Confédération.

Il s'agit ainsi de constater que la seconde condition de l'art. 92 al. 1 let. b LTVA fait ici aussi défaut.

3.1.4 En définitive, il suit de l'analyse qui précède qu'aucune des conditions cumulatives d'une remise d'impôt posées par l'art. 92 al. 1 let. b LTVA n'est en l'occurrence réalisée. Partant, c'est à bon droit que l'autorité inférieure a rejeté la demande de la recourante. La décision du 15 janvier 2018, dont est recours, doit donc être confirmée.

3.2

3.2.1 Dans le cadre de son recours contre la décision de rejet de la remise d'impôt, la recourante invoque également à titre subsidiaire la nullité de la décision de perception subséquente du 31 mai 2017. Elle fait en substance valoir que dans la mesure où l'AFC a fixé la correction de l'impôt pour la période fiscale 2014 au moyen de la méthode des TDFN, cette décision est viciée, dans le sens qu'elle viole les dispositions impératives du droit fédéral, en particulier l'art. 81 al. 3 OTVA selon lequel l'assujetti qui dépasse l'une ou les deux limites fixées à l'art. 37 al. 1 LTVA de plus de 50 % doit passer à la méthode effective au début de la période fiscale suivante. Selon la recourante, l'autorité inférieure avait en outre conscience de cette violation, dès lors qu'avant le prononcé de la décision de perception subséquente, l'administrateur de la société s'était prévalu de l'inapplicabilité du TDFN de 6,7 % dans le cadre de la procédure pénale administrative menée à son encontre. Le vice serait ainsi manifeste et, en outre, particulièrement grave compte tenu de l'ampleur des conséquences pour la recourante. Enfin, la constatation de la nullité de la décision du 31 mai 2017, en ce qu'elle aurait pour objet de rétablir une situation conforme au droit, n'aurait pas pour conséquence de remettre en question la sécurité juridique.

Dans le cadre de ses écritures devant l'autorité de céans, l'autorité inférieure fait pour sa part valoir que la reprise d'impôt est fondée, non pas sur la législation régissant la TVA, mais sur l'art. 12 al. 2 DPA, lequel constitue une base légale indépendante permettant une révision ultérieure

de la taxation, au détriment de l'assujetti. Selon l'autorité inférieure, le but de cette disposition est de fixer les redevances éludées et de récupérer l'avantage illicite obtenu suite à une infraction fiscale et non, comme le soutient la recourante, de rétablir la créance fiscale qui aurait été celle de l'Etat si l'assujetti avait correctement assumé ses obligations fiscales. Il ne s'agirait ainsi pas d'une nouvelle créance fiscale, ni de compléter une taxation incomplète, mais d'une créance supplémentaire qui naît après la découverte d'infractions concernant des contributions soustraites. Elle relève en outre que si l'art. 80 OTVA lui donne certes la possibilité de retirer rétroactivement l'autorisation de décompter au moyen de la méthode des TDFN lorsque l'application de cette méthode a été accordée sur la base de fausses indications, comme c'est en l'occurrence le cas, elle n'y est cependant pas tenue.

3.2.2 Cela étant posé, le tribunal de céans considère que la question de la licéité de la décision de perception subséquente n'a pas besoin d'être tranchée dans le cadre du présent arrêt. Comme il a été dit et comme cela vaut en particulier pour les décisions de taxation (cf. consid. 2.3 ci-avant), un acte administratif illégal est en principe simplement annulable, la nullité ne devant être admise qu'à titre exceptionnel. Pour cela, il faut notamment que la décision en cause soit entachée d'un vice particulièrement grave, ce qui n'est en toute hypothèse pas le cas de la décision de perception subséquente du 31 mai 2017. Contrairement à l'avis de la recourante, la gravité du vice s'apprécie en effet de façon objective, et non à l'aune de ses conséquences concrètes dans un cas particulier. Or, quand bien même il s'avérerait que l'art. 81 al. 3 OTVA commandait d'opérer la correction de l'impôt pour l'année 2014 au moyen de la méthode effective, le fait que dite correction ait été calculée sur la base de la méthode des TDFN, à laquelle la recourante avait adhéré, ne saurait en soi constituer un vice particulièrement grave au sens de la jurisprudence en matière de nullité des décisions administratives.

L'arrêt du Tribunal fédéral auquel se réfère la recourante (2C_679/2016 du 11 juillet 2017) a été rendu – comme elle l'indique elle-même – en matière de taxation d'office de l'impôt direct sur le revenu. Si certes le Tribunal fédéral a constaté la nullité de certaines décisions de taxation, ce n'était pas tant en raison de l'illicéité de l'augmentation année après année de la taxation d'office, mais bien plus en raison de la connaissance des irrégularités dont l'autorité disposait du fait des saisies de salaire de la contribuable (consid. 5.3.1 à 5.3.3). Le Tribunal fédéral a d'ailleurs ultérieurement répété que l'irrégularité même importante d'une décision prise par une autorité ne pouvait pas encore être considérée comme une

violation flagrante des obligations de cette dernière au point d'entraîner la nullité (cf. parmi d'autres l'arrêt du 18 avril 2019 2C_164/2019 consid. 3.3). L'arrêt cité n'est ainsi pas transposable au cas d'espèce, parce que, comme on l'a vu, les erreurs éventuelles de la décision de taxation ne relèvent pas d'une irrégularité telle et n'ont pas été prises d'une manière intentionnelle comme l'a jugé le TF dans l'arrêt précité.

On relèvera également que la possibilité dont disposait la recourante de contester la décision du 31 mai 2017 devant l'AFC puis devant le Tribunal de céans et le Tribunal fédéral lui offrait la protection nécessaire, dès lors que ces autorités auraient le cas échéant eu le pouvoir d'en constater le caractère vicié et d'en tirer les conséquences juridiques, en l'annulant. Le prétendu vice dont souffrirait cette décision aurait ainsi dû être invoqué dans le cadre des voies ordinaires de recours et la recourante ne saurait à présent en invoquer la nullité pour pallier le manque de diligence dont elle a fait preuve en omettant de la contester en temps utile. N'étant plus susceptible de recours, la décision de perception subséquente du 31 mai 2017 est désormais censée conforme au droit et ce, également dans l'hypothèse où cette décision était en réalité viciée. Le recours s'avère donc également mal fondé sur ce point.

4.

Les considérants qui précèdent conduisent le Tribunal administratif fédéral à rejeter le recours. Vu l'issue de la cause, les frais de procédure, par CHF 4'250.--, sont mis à la charge de la recourante, en application de l'art. 63 al. 1 PA et des art. 1 ss du Règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral (FITAF, RS 173.320.2). L'autorité de recours impute, dans le dispositif, l'avance de frais déjà versée par la recourante, d'un montant équivalent. Une indemnité à titre de dépens n'est allouée ni à la recourante (art. 64 al. 1 PA et art. 7 al. 1 FITAF [a contrario]), ni à l'autorité inférieure (art. 7 al. 3 FITAF).

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

Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :

1.

Le recours est rejeté.

2.

Les frais de procédure, d'un montant de CHF 4'250.--, sont mis à la charge de la recourante. Ce montant est compensé par l'avance de frais déjà versée.

3.

Il n'est pas alloué de dépens.

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 :