



## Arrêt du 15 janvier 2020

---

Composition

Raphaël Gani (président du collège),  
Daniel Riedo, Sonja Bossart Meier, juges,  
Alice Fadda, greffière.

---

Parties

A. \_\_\_\_\_ SA

représentée par  
Maître Gabrielle Hegglin Jacquemyns,

recourante,

contre

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

---

Objet

Taxe sur la valeur ajoutée (1er trimestre 2010 au 4e trimestre 2012).

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

La société A. \_\_\_\_\_ SA (anciennement B. \_\_\_\_\_ SA jusqu'au 1<sup>er</sup> novembre 2016), dont le siège est sis à D a pour but, selon le Registre du commerce : « [...] ». Dite société est inscrite au Registre des assujettis TVA de l'Administration fédérale des contributions (ci-après : AFC ou autorité inférieure) depuis le [...]. Elle a par ailleurs été autorisée à décompter la TVA selon la méthode du taux de la dette fiscale nette (selon courrier de confirmation des taux daté du 13 février 2014). Son actionnaire unique est X. \_\_\_\_\_.

La société B. \_\_\_\_\_ SA, dont le siège est également sis à D a pour but, selon le Registre du commerce : « [...] » Dite société n'est pas immatriculée au registre des assujettis à la TVA de l'AFC. Son actionnaire unique est également X. \_\_\_\_\_.

**B.**

B. \_\_\_\_\_ SA est propriétaire d'un immeuble sur la commune de D sur lequel est sis le manège de D. La gestion et l'exploitation du manège de D était contractuellement attribuée, pour toutes les périodes fiscales litigieuses, à la société A. \_\_\_\_\_ SA. Jusqu'à la fin du mois de juin 2010, le manège pouvait accueillir 26 chevaux, capacité qui a été augmentée dès le mois de juillet 2010 à 35.

Y. \_\_\_\_\_ épouse de X. \_\_\_\_\_ était propriétaire de plusieurs chevaux dont la pension, l'entretien et l'entraînement était confiés au manège de D, respectivement à la société A. \_\_\_\_\_ SA. Au 31 décembre 2010, le manège de D accueillait ainsi 25 chevaux appartenant à Y. \_\_\_\_\_ et 4 chevaux appartenant à des tiers. A la fin de l'année 2011, la répartition était de 25 chevaux privés et 5 chevaux de tiers. A la fin de l'année 2012, 29 chevaux privés et 2 chevaux de tiers. Les prestations fournies par A. \_\_\_\_\_ SA en relation avec les chevaux de Y. \_\_\_\_\_ n'ont pas fait l'objet de facturation, mais ont été enregistrées par une écriture comptable (du compte « box et pensions chevaux privés » à « loyers encaissés de tiers »), selon les indications de l'autorité inférieure non contestées par A. \_\_\_\_\_ SA.

**C.**

Les deux sociétés précitées sont au bénéfice d'un ruling fiscal avec l'autorité de taxation des impôts directs de son canton de siège, contresigné pour valoir bon pour accord le [...]. A teneur de dit document, la société immo-

bilière B. \_\_\_\_\_ SA propriétaire du Manège doit réaliser au moins un bénéfice annuel correspondant à 2% du coût d'acquisition des immeubles détenus. Le loyer nécessaire pour réaliser ce profit est mis à la charge de son unique actionnaire. Ce dernier s'est en outre engagé à mettre à disposition de la société A. \_\_\_\_\_ SA, le manège « moyennant un loyer raisonnable » (Ruling p. 3). S'agissant par ailleurs de cette dernière société, son actionnaire est également autorisé à couvrir tout excédant de charge tant que la société reste comptablement déficitaire.

#### **D.**

L'AFC a procédé en date des 17 janvier et 13 février 2014 à un contrôle fiscal portant sur les décomptes TVA allant du 1<sup>er</sup> trimestre 2009 au 4<sup>ème</sup> trimestre 2012 auprès de A. \_\_\_\_\_ SA. A l'issue du contrôle, elle a fixé la créance fiscale ainsi qu'une correction de l'impôt en sa faveur pour les périodes susmentionnées. Par notification d'estimation n° \*\*\* du 17 mars 2014, l'AFC a confirmé les montants retenus lors du contrôle, à savoir des créances fiscales de CHF \*\*\* (2010), CHF \*\*\* (2011) et CHF \*\*\* (2012), et une correction d'impôt totale de CHF \*\*\*. Par mémoire du 2 mai 2014, A. \_\_\_\_\_ SA a contesté cette notification d'estimation. En date du 2 mars 2016, l'AFC a rendu une décision formelle confirmant dans son résultat la notification d'estimation. Par réclamation du 18 avril 2016, A. \_\_\_\_\_ SA s'est opposée à cette décision, sans plus s'opposer au principe d'une prestation imposable qui aurait dû être facturée, elle conteste cependant le calcul de la valeur de ces prestations tel qu'effectué par l'AFC. Par décision sur réclamation du 26 février 2018, cette dernière a intégralement rejeté la réclamation.

#### **E.**

Par recours daté du 12 avril 2018, A. \_\_\_\_\_ SA (ci-après : la recourante) a contesté la décision sur réclamation précitée devant la Tribunal administratif fédéral. Elle conclut, sous suite de frais et dépens, à la modification de la décision sur réclamation, en ce sens que les prestations effectuées par la recourante à son actionnaire doivent être évaluées de manière différente. L'autorité inférieure a brièvement pris position sur le recours en date du 28 mai 2018.

#### **Droit :**

##### **1.**

**1.1** Sous réserve des exceptions – non réalisées en l'espèce – prévues à l'art. 32 de la loi du 17 juin 2005 sur le Tribunal administratif fédéral (LTAF, RS 173.32), celui-ci 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 rendues sur réclamation par l'AFC en matière de TVA peuvent être contestées devant le Tribunal administratif fédéral conformément à l'art. 33 let. d LTAF (cf. également art. 83 de la loi fédérale du 12 juin 2009 régissant la taxe sur la valeur ajoutée [LTVA, RS 641.20]). L'autorité de céans est donc compétente 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** En sa qualité de destinataire de la décision du 28 février 2018, la recourante est spécialement touchée par celle-ci et a un intérêt digne de protection à son annulation ou à sa modification. Elle a dès lors qualité pour recourir (art. 48 al. 1 PA). Déposé le 12 avril 2018, le recours a en outre été interjeté dans le délai légal de trente jours (cf. art. 50 al. 1 PA), compte tenu des fêtes judiciaires (cf. art. 22a PA) et répond au surplus aux exigences de contenu et de forme de la procédure administrative (cf. art. 52 al. 1 PA). Il convient donc d'entrer en matière.

**1.3** Le recourant 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. ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, 7<sup>e</sup> éd., 2016, n. marg. 1146 ss ; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, 2<sup>ème</sup> éd., 2013,, n. marg. 2.149).

Le Tribunal administratif fédéral applique le droit d'office, sans être lié par les motifs invoqués (art. 62 al. 4 PA), ni par l'argumentation juridique développée dans la décision entreprise (cf. PIERRE MOOR/ETIENNE POLTIER, *Droit administratif*, vol. II, 3<sup>e</sup> éd., 2011, ch. 2.2.6.5 p. 300 s. ; arrêt du TAF A-2720/2016 du 31 mai 2018 consid. 1.3.2). La procédure est régie par la maxime inquisitoire, ce qui signifie que le Tribunal définit les faits d'office et librement ; cette maxime doit toutefois être relativisée par son corollaire, à savoir le devoir des parties de collaborer à l'établissement des faits (cf. art. 12 et 13 PA, applicables en vertu de l'art. 83 al. 1 LTVA), 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 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 2012/23 consid. 4 ; ALFRED KÖLZ/ISABELLE HÄNER/MARTIN BERTSCHI, *Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes*, 2013, ch. 1135 s.).

## 2.

Le litige porte sur la valeur des prestations imposables effectuées par la recourante à une personne proche de son actionnaire. Il n'est en effet - et à juste titre - plus contesté devant la Cour de céans que la recourante exerce une activité entrepreneuriale et que les prestations fournies en lien avec les chevaux constituent des prestations imposables. Il n'est pas non plus contesté que ces prestations n'ont pas été formellement facturées. L'autorité inférieure a donc estimé le chiffre d'affaires imposable en lien avec ces prestations. Dans ce cadre, les parties sont en litige sur la méthode de valorisation de ces prestations.

Compte tenu de ce qui précède, il y a lieu d'examiner la question des prestations à un proche (cf. consid. 3 ci-après) puis de la taxation par estimation (cf. consid. 4 ci-après) et le calcul de la valeur des prestations imposables (cf. consid. 5 ci-après).

## 3.

Conformément à l'art. 130 al. 1 Cst. et à l'art. 1 al. 1 LTVA, la Confédération perçoit la taxe sur la valeur ajoutée. Du point de vue de la technique fiscale, ce type d'impôt constitue un impôt sur la consommation (ATF 141 II 199 consid. 4.1.; ATF 141 IV 3441 consid. 3.1, 140 II 80 consid. 2, 140 II 4952 consid. 2.2.). Selon le concept d'imposition poursuivi par la taxe sur la valeur ajoutée, cet impôt vise la taxation de « la consommation finale non entrepreneuriale sur le territoire suisse » (art. 1 al. 1 phrase 2 LTVA). Le concept de perception de la taxe sur la valeur ajoutée s'exprime dans le système d'un impôt net multi-stades avec droit à la déduction de l'impôt préalable (art. 1 al. 1 phrase 1 LTVA; CLAVADETSCHER, in: *Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer* [ci-après: *Commentaire LTVA*], Zweifel/Beusch/Glauser/Robinson [éd.], 2015, n° 70 ad art. 1 LTVA).

Selon l'art. 24 al. 1 LTVA, l'impôt se calcule sur la contre-prestation effective. Lorsque la prestation est fournie à une personne proche, la contre-prestation correspond à la valeur qui aurait été convenue entre des tiers indépendants (cf. art. 24 al. 2 LTVA; principe du "dealing at arm's length"; cf. arrêts du Tribunal fédéral 2C\_576/2015 du 29 février 2016 consid. 3.2 et 2A.11/2007 du 25 octobre 2007 consid. 2.3.2; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-2657/2014 du 1<sup>er</sup> juin 2015 consid. 3.2.2 et A-3376/2014 du 10 février 2015 consid. 3.3.1; MOLLARD/OBERSON/TISSOT

BENEDETTO, op. cit., chap. 4 ch. 23 ss, Annexe 3 ch. 134 ss). L'art. 3 let. h LTVA applicable dans sa teneur au 1<sup>er</sup> janvier 2010 définissait la personne proche comme « les détenteurs d'une participation prépondérante dans une entreprise et les personnes qui les touchent de près » (cf. au surplus concernant cette notion, arrêts du Tribunal administratif fédéral A-2657/2014 du 1<sup>er</sup> juin 2015 consid. 3.2.3 et A-3376/2014 du 10 février 2015 consid. 3.3.2; cf. ég. art. 3 let. h LTVA).

Ce "prix pour tiers" ("Drittpreis" ou "Fremdpreis") correspond en règle générale à la valeur marchande (pour plus de détails sur cette notion, voir not. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-3734/2011 du 9 janvier 2013 consid. 2.3.2 et A-1376/2006 du 20 novembre 2007 consid. 3.3; cf. ég. arrêts du Tribunal fédéral 2C\_778/2008 du 8 avril 2009 consid. 3.1 et 2A.11/2007 du 25 octobre 2007 consid. 2.3.2; SONJA BOSSART/DIEGO CLAVADETSCHER, *in* : MWSTG-Kommentar, ch. 59 s. *ad* art. 24 LTVA; IVO P. BAUMGARTNER, *in* : mwst.com - Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Bâle 2000, ch. 49 *ad* art. 33 al. 1 et 2 aLTVA; JEAN-MARC RIVIER/ANNIE ROCHAT PAUCHARD, Droit fiscal suisse, La taxe sur la valeur ajoutée, Fribourg 2000, p. 118). Il constitue une valeur estimative ou comparative, qui ne peut être déterminée de manière exacte, mais seulement de façon approximative (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-2657/2014 du 1<sup>er</sup> juin 2015 consid. 3.2.2 et A-3376/2014 du 10 février 2015 consid. 3.3.4).

Lors de l'évaluation de cette valeur, il y a lieu d'observer les principes applicables dans le cadre de la taxation par estimation au sens de l'art. 79 al. 1 LTVA. Cela vaut en particulier concernant les devoirs de l'AFC lorsqu'elle procède par voie d'évaluation, la possibilité pour l'assujetti de contester l'estimation et la retenue dont fait preuve le Tribunal administratif fédéral lors de son analyse de l'exactitude de celle-ci (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-3376/2014 du 10 février 2015 consid. 3.3.4 et A-3734/2011 du 9 janvier 2013 consid. 2.3.4).

Il convient dès lors d'examiner la question de la taxation par voie d'estimation.

#### **4.**

**4.1** En matière de TVA, la déclaration et le paiement de l'impôt ont lieu selon le principe de l'auto-taxation, en vertu duquel l'assujetti lui-même est tenu de déclarer spontanément à l'AFC la créance fiscale et de verser l'impôt dû (impôt sur le chiffre d'affaires moins impôt préalable) dans les soixante jours qui suivent l'expiration de la période de décompte (cf. art. 71

et 86 al. 1 LTVA ; ATF 140 II 202 consid. 5.4 ; arrêt du TF 2C\_1077/2012 du 24 mai 2014 [traduit in : Revue de droit fiscal et de droit administratif {RDAF} 2015 II 171] consid. 2.1 ; arrêts du TAF A-1679/2015 du 24 mai 2016 consid. 4.1 et A-1662/2014 du 28 juillet 2015 [confirmé par arrêt du TF 2C\_797/2015 du 2 septembre 2016] consid. 4.1 ; PIERRE SCHEUNER, in : Zweifel et al. [édit.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht: Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Bâle 2015 [ci-après cité : MWSTG-Kommentar], ch. 1 ss ad art. 71).

Si les documents comptables font défaut ou sont incomplets ou que les résultats présentés par l'assujetti ne correspondent manifestement pas à la réalité, l'AFC procède, dans les limites de son pouvoir d'appréciation, à une taxation par estimation (art. 79 al. 1 LTVA ; cf. arrêts du TF 2C\_576/2015 du 29 février 2016 consid. 3.4 et 2C\_206/2012 du 6 septembre 2012 consid. 2.3 ; arrêts du TAF A-1133/2018 du 26 septembre 2018 consid. 2.5.1 et A-1679/2015 du 24 mai 2016 consid. 4.3.1). Les deux premières conditions sont de nature formelle, la dernière étant de nature matérielle. Lorsqu'une comptabilité contient des lacunes du point de vue formel, l'AFC n'a pas à se demander si elle présente des lacunes d'ordre matériel, l'inverse étant aussi vrai (cf. arrêts du TAF A-3141/2015 du 18 janvier 2017 consid. 8.1 et A-1679/2015 du 24 mai 2016 consid. 4.3.1 ; JÜRIG STEIGER, in : MWSTG-Kommentar, ch. 7 ss ad art. 79 ; PASCAL MOLLARD, TVA et taxation par estimation, in : Archives de droit fiscal suisse [Archives] 69 511, ch. 3.1.2).

L'art. 79 al. 1 LTVA précité autorise donc la taxation par estimation lorsque des violations des règles formelles concernant la tenue des comptes apparaissent et qu'elles sont d'une gravité telle que la véracité matérielle des résultats comptables s'en trouve remise en cause (cf. ATF 105 Ib 181 consid. 4a ; arrêts du TF 2C\_429/2009 du 9 novembre 2009 consid. 3 et 2A.437/2005 du 3 mai 2006 consid. 3.1 ; arrêts du TAF A-1133/2018 du 26 septembre 2018 consid. 2.5.2 et A-1331/2013 du 2 octobre 2014 consid. 5.3.2). La taxation par estimation est ainsi une sorte de taxation d'office que l'autorité se voit dans l'obligation d'utiliser en cas de lacunes dans la tenue d'une comptabilité. Autrement dit, celle-ci s'impose à chaque fois qu'il n'est pas possible d'établir une taxation en bonne et due forme sur la base des documents comptables à disposition (cf. arrêt du TF 2A.552/2006 du 1<sup>er</sup> février 2007 consid. 3.2 ; arrêts du TAF A-1679/2015 du 24 mai 2016 consid. 4.3.1 et A-1662/2014 du 28 juillet 2015 consid. 4.3.2).

**4.2** Si les conditions d'une taxation par estimation sont réunies, l'AFC n'est pas seulement autorisée, mais bien tenue de procéder à une telle taxation. Lorsqu'elle procède par voie d'évaluation, l'autorité de taxation doit choisir la méthode d'estimation qui lui permet le plus possible de tenir compte des conditions particulières prévalant dans l'entreprise en cause et aboutit à un résultat s'approchant le plus possible de la réalité (cf. arrêts du TF 2C\_950/2015 du 11 mars 2016 consid. 4.5 et 2C\_576/2015 du 29 février 2016 consid. 3.4 ; arrêts du TAF A-1133/2018 du 26 septembre 2018 consid. 2.6.2 et A-3141/2015 du 18 janvier 2017 consid. 8.2 ; STEIGER, op. cit., ch. 23 ad art. 79).

Entrent en particulier en ligne de compte, les méthodes qui tendent à compléter ou à reconstruire une comptabilité déficiente (cf. arrêt du TF 2A.253/2005 du 3 février 2006 consid. 4.2 ; arrêts du TAF A-3141/2015 du 18 janvier 2017 consid. 8.2 et A-1331/2013 du 2 octobre 2014 consid. 5.3.4 ; MOLLARD, op. cit., ch. 3.2.2). Les parties probantes de la comptabilité et, le cas échéant, les pièces existantes doivent, autant que possible, être prises en compte dans l'estimation. Elles peuvent également servir de base de calcul à cette fin (cf. arrêts du TAF A-1133/2018 du 26 septembre 2018 consid. 2.6.2, A-1331/2013 du 2 octobre 2014 consid. 5.3.4 et A-704/2012 du 27 novembre 2013 consid. 5.3.2).

**4.3** Dans la procédure de recours, l'assujetti peut remettre en cause, d'une part, la réalisation des conditions de l'estimation et, d'autre part, l'estimation du chiffre d'affaires aval en tant que telle. Dans un premier temps, il appartient à l'administration de prouver que les conditions d'application de la taxation par estimation sont remplies. Sur ce point, c'est elle qui supporte le fardeau de la preuve et le tribunal de céans jouit d'un plein pouvoir d'examen (cf. ATAF 2009/60 consid. 2.9.2 ; arrêts du TAF A-3141/2015 du 18 janvier 2017 consid. 8.31 et A-1679/2015 du 24 mai 2016 consid. 4.3.2 ; MOLLARD/OBERSON/TISSOT BENEDETTO, op. cit., p. 881 s. n. marg. 277 s.).

Dans un deuxième temps, il sied de se demander si l'AFC a procédé correctement à l'estimation. Là encore, le fardeau de la preuve incombe à l'autorité. En particulier, le Tribunal examine l'estimation sous l'angle du choix des méthodes par l'AFC et sur le point de savoir s'il a été tenu compte des particularités de l'entreprise (arrêts du TAF A-3141/2015 du 18 janvier 2017 consid. 8.3.2.2 et A-1662/2014 du 28 juillet 2015 consid. 4.3.4 et 5.2.2.1). Cela étant, le Tribunal administratif fédéral – lors même que sa cognition n'est pas restreinte par la loi – fait preuve de retenue lors de son analyse de l'exactitude de l'estimation, ne remplaçant l'appréciation de

l'autorité inférieure par la sienne qu'en présence d'erreurs manifestes, c'est-à-dire si l'autorité a excédé ou abusé de son pouvoir d'appréciation (cf. arrêt du TF 2C\_950/2015 du 11 mars 2016 consid. 4.5 validant la jurisprudence du TAF ; arrêts du TAF A-1133/2018 du 26 septembre 2018 consid. 2.8.1 et 2.8.2, A-3141/2015 du 18 janvier 2017 consid. 8.3.2.3 et A-1679/2015 du 24 mai 2016 consid. 4.3.2 et A-1662/2014 du 28 juillet 2015 consid. 4.3.6). Toutefois, de jurisprudence constante, l'autorité de recours se doit de contrôler si l'AFC a satisfait aux obligations de motiver qui lui incombent (cf. arrêt du TF 2C\_370/2013 du 19 juillet 2014 consid. 1.4.2 ; arrêts du TAF A-1331/2013 du 2 octobre 2014 consid. 5.3.7 et A-4876/2012 du 11 mars 2013 consid. 3.2.2).

Dans un troisième temps, s'il s'avère que les conditions de la taxation par voie d'estimation sont remplies, c'est au recourant qu'il revient de fournir les moyens de preuve nécessaires afin d'attester du caractère manifestement inexact de l'estimation effectuée par l'administration, le Tribunal administratif fédéral faisant preuve de retenue lors de son examen (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_426/2007 du 22 novembre 2007 consid. 4.3, in RDAF 2008 II 20, RF 63/2008 p. 289, Archives 77 p. 343 confirmant cette approche du Tribunal administratif fédéral). Cette retenue découle de la marge d'appréciation que l'art. 79 al. 1 LTVA attribue à l'autorité fiscale (KOCHER, *op. cit.*, p. 143). Ce n'est ainsi que si l'autorité, dans le cadre des pouvoirs conférés par l'art. 79 LTVA, viole les principes juridiques qui les restreignent et qu'ainsi elle abuse de son pouvoir (cf. PIERRE MOOR/ALEXANDRE FLÜCKIGER/VINCENT MARTENET, Droit administratif, vol. I, 3<sup>e</sup> éd., 2012, p. 743), que le Tribunal fédéral administratif intervient. Le contribuable qui ne parvient pas à prouver que le résultat de l'estimation ne correspond manifestement pas à la réalité doit en supporter les conséquences. Celles-ci ne sont d'ailleurs que le résultat d'une situation incorrecte juridiquement qu'il a lui-même créée (cf. ATF 105 Ib 181 consid. 4c ; arrêts du TF 2C\_429/2009 du 9 novembre 2009 consid. 3 et 2A.569/2006 du 28 février 2007 consid. 3.3 in fine ; arrêts du TAF A-1133/2018 du 26 septembre 2018 consid. 2.8.2 et A-3141/2015 du 18 janvier 2017 consid. 8.3.3). L'assujetti doit en effet tolérer l'incertitude qui résulte nécessairement de l'estimation opérée du fait de la violation de ses devoirs. Ce n'est que s'il prouve que l'instance précédente a commis de très importantes erreurs d'appréciation que le tribunal de céans remplace l'appréciation de cette dernière par la sienne (cf. arrêts du TF 2C\_576/2015 du 29 février 2016 consid. 3.4 et 4.4.1 et 2C\_812/2013 du 28 mai 2014 consid. 2.4.3 ; arrêts du TAF A-1133/2018 du 26 septembre 2018 consid. 2.8.2 et A-3141/2015 du 18 janvier 2017 consid. 8.3.3).

## 5.

Il convient à présent de se pencher sur la valorisation qui a été opérée et sur la méthode utilisée pour ce faire des prestations effectuées par la recourante en lien avec la garde, l'entretien et l'entraînement des chevaux de Y.\_\_\_\_\_. Compte tenu de la notion de personne proche (cf. consid. 3 ci-avant), la Cour retiendra que tant l'actionnaire de la recourante, X.\_\_\_\_\_, que son épouse Y.\_\_\_\_\_ doivent être considérés comme des proches de la recourante, ce que cette dernière ne conteste au demeurant pas.

**5.1** A cet égard, la recourante ne conteste pas formellement que les conditions d'une taxation par estimation soient en l'occurrence réunies. Il n'est en effet pas contestable que les prestations fournies par la recourante à ses proches n'ont pas fait l'objet d'une facturation. La méthode de comptabilisation choisie par la recourante (cf. Faits, let. B ci-avant) ne permet au surplus pas de déterminer une valeur fiable pour les prestations, comme cela aurait été éventuellement le cas si le produit avait été comptabilisé puis passé à la charge d'un compte courant actionnaire. Dans ces conditions, c'est *a priori* à bon droit que l'autorité inférieure a procédé à une estimation du prix auquel ces prestations auraient été facturées par la recourante à un tiers indépendant dans un environnement de libre concurrence (cf. consid. 4.1 ci-avant).

**5.2** Il y a lieu, dans une deuxième étape (cf. consid. 4.2 et 4.3 ci-avant), de vérifier si l'AFC a procédé correctement à l'estimation, étant rappelé que le Tribunal examine l'estimation sous l'angle du choix des méthodes par l'AFC et sur le point de savoir s'il a été tenu compte des particularités de l'entreprise en faisant preuve de retenue lors de cette analyse de l'exactitude de l'estimation, ne remplaçant l'appréciation de l'autorité inférieure par la sienne qu'en présence d'erreurs manifestes, c'est-à-dire si l'autorité a excédé ou abusé de son pouvoir d'appréciation.

L'autorité inférieure a calculé la valeur des prestations effectuées par la recourante en répartissant, pour chaque période fiscale, les charges effectives et le « complément de loyer » attribuables aux prestations effectivement facturées aux tiers et celles liées aux chevaux dits privés détenus par Y.\_\_\_\_\_. Cette répartition se fondait sur une ventilation établie par la recourante elle-même – durant la procédure de réclamation, alors qu'elle contestait le caractère entrepreneurial d'une partie de son activité – afin de déterminer quelle partie de son activité était précisément entrepreneuriale et laquelle ne l'était pas (cf. Réclamation [recte : contestation de la notifi-

cation d'estimation] du 2 mai 2014 ch. 10). La base de cette clef de répartition était le nombre de boxes pour chevaux occupés par des animaux de tiers par rapport au total des boxes, de telle sorte que les boxes n'accueillant pas de chevaux comptaient pour la part privée, étant sous-entendu qu'ils restaient à la disposition de Y.\_\_\_\_\_.

Au motif que tous les chevaux hébergés dans le manège recevraient des prestations analogues, la recourante de son côté estime que la valorisation des prestations rendues à une proche de l'actionnaire doit être effectuée, selon une méthode qu'elle appelle « méthode comparative absolue », en appliquant aux charges engendrées par les chevaux de Y.\_\_\_\_\_ le même ratio que celui existant entre les charges relatives à ces chevaux de tiers et les produits encaissés de ces mêmes tiers. A titre subsidiaire, selon une « méthode comparative relative », la recourante estime, toujours pour les mêmes motifs, que la valeur des prestations doit être déterminée selon le montant moyen annuel acquittés par les propriétaires tiers.

**5.3** Dans le cadre du contrôle de la méthode retenue par l'AFC, compte tenu de son pouvoir d'examen, le Tribunal ne voit pas en quoi l'estimation établie par l'autorité inférieure excéderait son pouvoir d'appréciation ou serait abusive. L'autorité inférieure a en effet procédé prenant comme base de calcul des prestations imposables, les coûts (effectifs et le « complément de loyer ») engendrés. On soulignera ici, sans qu'il faille revenir sur cet aspect, que l'autorité inférieure a renoncé à majorer ces charges (cost + 0%) appliquant ainsi une fiction d'absence de but lucratif chez cette dernière. L'AFC a réparti ces charges en appliquant une clef de répartition définie par la recourante elle-même se référant à un élément objectif, à savoir le nombre de boxes occupés par des chevaux de tiers en rapport avec le nombre de boxes total. Le fait que les boxes vides ont été comptés dans la part privée ne peut pas être considéré comme arbitraire, vu le nombre restreint de boxes vides au regard des places totales occupées. C'est d'autant moins critiquable dès lors qu'il résulte globalement du dossier que le manège avait pour fonction principale d'accueillir les chevaux privés de Y.\_\_\_\_\_ et d'organiser les événements sportifs en lien avec ses propres chevaux, et accessoirement d'accueillir des chevaux de tiers. Par conséquent, il est légitime d'estimer que les boxes vides l'étaient aussi pour permettre l'arrivée de nouveaux chevaux privés, et étaient ainsi, en quelque sorte, réservés pour une proche de la recourante.

En résumé, en tenant compte de l'absence de majoration des charges et du fait qu'en grande majorité le manège accueillait des chevaux de

Y.\_\_\_\_\_, la clef de répartition adoptée par l'AFC n'apparaît pas comme excédant son pouvoir d'appréciation.

**5.4** Dès lors que l'autorité inférieure a procédé par la voie de l'estimation, et que cette méthode n'excède pas son pouvoir d'appréciation il revient à la recourante de prouver le caractère manifestement erroné de cette estimation (cf. consid. 4.3 ci-avant). Or, en l'espèce, la recourante ne fait qu'opposer son propre calcul alternatif à celui de l'autorité inférieure. La recourante estime qu'une évaluation fondée sur le prix facturé aux tiers permettrait de mieux s'approcher de la valeur de marché des prestations effectuées à Y.\_\_\_\_\_. Il y a lieu cependant de voir premièrement que le faible taux d'occupation par des chevaux, à savoir entre 4,5% et 5,6% pour les périodes sous revue, ne permet pas de constituer un échantillon représentatif d'une valeur de marché. La méthode proposée par la recourante n'est ainsi pas sans reproche en tant qu'elle propose de se fonder sur le prix des prestations effectuées aux propriétaires tiers confiant leurs chevaux au manège exploité par la recourante. Mais la recourante propose également de se fonder sur les prix pratiqués pour l'accueil de chevaux dans des manèges exploités par des tiers. Si dans cette base, l'échantillon pourrait être représentatif du marché, c'est alors l'équivalence des prestations qui ne serait pas nécessairement satisfaite puisque les prestations ne sont pas nécessairement équivalentes.

En résumé, la méthode d'évaluation proposée par la recourante tendant à comparer la valeur des prestations effectuées avec un comparable externe sur le marché ne permet pas de prouver le caractère manifestement erroné de l'évaluation effectuée par l'autorité inférieure dans le cadre de la taxation par estimation.

**5.5** La recourante critique en outre, s'il fallait retenir la clef de répartition adoptée par l'AFC, que soit inclus dans l'assiette des prestations à évaluer, la part de loyer du manège supportée par l'actionnaire (« complément de loyer ») et le poste de « charges des exercices antérieurs ». On rappellera ici (cf. au surplus ci-avant Faits, let. C) que la société immobilière B.\_\_\_\_\_ SA propriétaire du Manège s'est engagée à réaliser au moins un bénéfice annuel correspondant à 2% du coût d'acquisition des immeubles qu'elle détient. Le loyer nécessaire pour réaliser ce profit est mis à la charge de son unique actionnaire. C'est ce dernier qui par une sorte de sous-location met à disposition de la recourante le manège « moyennant un loyer raisonnable ».

La recourante critique ainsi, d'une part, un poste de charge ajouté par l'autorité inférieure dans son décompte sous l'intitulé « complément de loyer ». Ce montant pris en charge par l'actionnaire de la recourante doit permettre à B. \_\_\_\_\_ SA de générer un bénéfice correspondant aux 2% des coûts d'acquisition des actifs immobiliers exigés par l'autorité de taxation des impôts directs. La recourante estime que l'assiette de calcul des prestations effectuées par la recourante devrait exclure ce complément de loyer au motif qu'il serait « dicté par un accord fiscal ». Or, il n'en est rien puisque si l'autorité de taxation des impôts directs exige un rendement minimum c'est précisément pour respecter un prix entre tiers. C'est bien parce que le manège propriété de cette société qu'il détient également à 100% est exploité essentiellement au profit de l'actionnaire unique que le fisc a exigé une rentabilité minimale des investissements effectués par B. \_\_\_\_\_ SA. En résumé, il était justifié, dans le chef de la recourante, d'ajouter le complément de loyer comme les autres charges qu'elle supporte. On soulignera encore que le montant du complément de loyer tel que calculé par l'autorité inférieure n'est pas remis en cause par la recourante.

D'autre part, la recourante critique aussi la prise en compte d'un poste de charges, qui ressort cette fois de sa comptabilité commerciale, intitulé « charges des exercices antérieurs ». Elle soutient qu'il s'agirait d'un poste comportant déjà une charge de TVA qu'il n'y aurait pas à soumettre une nouvelle fois à cet impôt. Or, il n'en est rien. Au même titre que pour le « complément de loyer », il y a lieu de déterminer s'il s'agit d'un facteur de coût pour la recourante, auquel cas il doit entrer dans le calcul de l'assiette imposable ou si au contraire ce n'est pas un facteur de coût. Force est de constater ici que ces charges, quelles qu'en soient les causes, ont bien été supportées par la recourante durant les périodes sous revue. Qu'elles été mentionnées, comptablement, comme afférentes à des exercices antérieurs ne change rien au fait qu'elles constituent, pour la recourante, un facteur de coût qui aurait été, dans une relation de tiers, à tout le moins reportées sur la bénéficiaire des prestations. C'est donc à juste titre que ce poste de « charges des exercices antérieurs » n'a pas été exclu du calcul de l'assiette imposable par l'autorité inférieure.

Il résulte de ce qui précède que c'est à juste titre que l'autorité inférieure a procédé par voie d'estimation. Attendu que le bien-fondé de la méthode d'estimation retenue doit être confirmée et que le résultat ne prête pas non plus le flanc à la critique, le recours s'avère donc mal fondé.

**6.**

Les considérants qui précèdent conduisent le Tribunal administratif fédéral à rejeter les recours. Vu l'issue de la cause, les frais de procédure, par CHF 8'500.--, 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. Une indemnité à titre de dépens n'est allouée ni à la recourante (cf. art. 64 al. 1 PA *a contrario* et art. 7 al. 1 FITAF *a contrario*), ni à l'autorité inférieure (cf. 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 de CHF°8'500.-- (huit mille cinq cent francs) sont mis à la charge de la recourante. Ce montant sera prélevé sur celui de l'avance de frais déjà acquittée d'un même montant.

**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. 753585 / ROD 5721 ; Acte judiciaire)

Le président du collège :

La greffière :

Raphaël Gani

Alice Fadda

**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 et doit 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 :