



Cour I
A-331/2022

Arrêt du 7 novembre 2023

Composition

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

Parties

A. _____,
représentée par
FIDAG Genève SA,
recourante,
contre

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

Objet

Taxe sur la valeur ajoutée (2011 à 2015).

Faits :**A.**

A.a A._____ SA, dont le siège se situe à (...), dans le canton (...), est inscrite au registre du commerce depuis le *** 2009. Son but consiste dans (...). C._____ est l'administrateur de A._____ SA, avec un pouvoir de signature individuelle.

A.b A._____ SA est assujettie à la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après : TVA) depuis le *** 2010, sous le numéro ***.

B.

B.a Par correspondance du 9 août 2016, l'Administration fédérale des contributions (ci-après : AFC) annonça à A._____ SA (ci-après : l'assujettie) qu'elle procéderait au contrôle fiscal de son entreprise, au siège de sa fiduciaire – D._____ SA (ci-après : la fiduciaire) –, du 26 au 28 septembre 2016, lequel porterait sur la période du 1^{er} janvier 2011 au 31 décembre 2015.

B.b Par courrier électronique du 24 février 2017, l'AFC sollicita de l'assujettie la transmission de factures ainsi que les extraits de comptes des années 2011 à 2015. Plusieurs échanges de courriers électroniques et postaux entre la fiduciaire et l'AFC s'ensuivirent jusqu'au 4 juin 2018.

C.

Par courrier du 5 juillet 2018 intitulé « Interruption de la prescription », l'AFC s'adressa à l'assujettie en ces termes :

« Conformément à l'article 42 alinéa 1 LTVA, le droit de taxation se prescrit par cinq ans à compter de la fin de la période fiscale pendant laquelle la créance est née. Si la prescription est interrompue par l'AFC, un nouveau délai de deux ans commence à courir (art. 42 al. 3 LTVA). N'étant pas parvenu [sic] à clore son contrôle dans les deux ans dès l'annonce de celui-ci (cf. courrier du 9 août 2016), notre administration, désireuse de sauvegarder ses droits, interrompt par la présente la prescription concernant la créance fiscale pour les années 2011 à 2015 (y compris l'intérêt moratoire selon l'article 87 alinéa 1 LTVA). ».

D.

Par courrier électronique du 6 mai 2020, l'AFC informa la fiduciaire qu'elle lui soumettrait prochainement un résultat de contrôle relatif aux années 2011 à 2015, ajoutant vouloir toutefois éclaircir certains aspects. Plusieurs correspondances entre les entités précitées ont ensuite été échangées.

E.

Par correspondance du 17 juin 2020 intitulée « Interruption de la prescription », l'AFC s'adressa à l'assujettie comme suit :

« Conformément à l'article 42 alinéa 1 LTVA, le droit de taxation se prescrit par cinq ans à compter de la fin de la période fiscale pendant laquelle la créance est née. Si la prescription est interrompue par l'AFC, un nouveau délai de deux ans commence à courir (art. 42 al. 3 LTVA). Désireuse de sauvegarder ses droits, notre administration interrompt par la présente la prescription concernant la créance fiscale pour les années 2011 à 2015 (y compris l'intérêt moratoire selon l'article 87 alinéa 1 LTVA). ».

F.

F.a Par courrier électronique du 18 août 2020, l'AFC transmet à l'assujettie son projet de résultat de contrôle afférent aux années 2011 à 2015, lui impartissant un délai au 11 septembre 2020 pour lui faire part d'éventuelles remarques au sujet des reprises effectuées par celle-là. L'AFC précisa qu'une fois ce délai échu, elle lui enverrait une notification d'estimation, ajoutant qu'en cas de désaccord de l'assujettie s'agissant des reprises, une décision au sens de l'art. 82 de la loi fédérale du 12 juin 2009 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (LTVA, RS 641.20) serait rendue sur la base de la notification d'estimation et non du résultat de contrôle.

F.b Par correspondance du 3 septembre 2020, l'assujettie constata que l'AFC avait procédé à des reprises conséquentes en raison de l'absence de preuves d'exportation de (...). A ce sujet, celle-là releva le principe de la libre appréciation des preuves énoncé à l'art. 81 al. 3 LTVA, soulignant que l'acceptation d'une preuve ne devait pas être subordonnée exclusivement à la présentation de moyens de preuve précis. L'assujettie sollicita en outre un délai au 31 octobre 2020 afin de pouvoir fournir des preuves de l'exportation des (...), exprimant encore son incompréhension vis-à-vis de certaines corrections opérées par l'AFC. A ce propos, celle-là requit des explications fondées sur des justificatifs et des bases légales. L'assujettie souligna enfin que l'AFC aurait dû terminer son contrôle fiscal dans les trois cent soixante jours, selon l'art. 78 al. 5 LTVA.

F.c Par courrier du 14 septembre 2020, l'AFC refusa d'accorder une prolongation de délai à l'assujettie, expliquant, d'une part, avoir déjà requis des pièces de sa part, en 2018, sans les obtenir malgré l'octroi de plusieurs prolongations de délai. D'autre part, celle-là souligna que le délai de la prescription absolue concernant l'année 2011 soumise au contrôle arriverait à échéance le 31 décembre 2021. Elle informa en outre

l'assujettie qu'elle rendrait prochainement une notification d'estimation, précisant que celle-ci pourrait la contester et, cas échéant, produire les documents d'exportation.

G.

G.a Par correspondance du 29 septembre 2020, l'AFC adressa une notification d'estimation n^{o****} à l'assujettie pour la période du 1^{er} janvier 2011 au 31 décembre 2015.

G.a.a L'AFC effectua des reprises d'impôt pour toutes les années considérées (1'338 fr. pour l'année fiscale 2011 ; 881 fr. pour 2012 ; 1'535 fr. pour 2013 ; 101'953 fr. pour 2014 ; 25'208 fr. pour 2015).

G.a.b Ces reprises étaient essentiellement en lien avec des ventes de (...) à l'exportation dont les preuves d'exportation faisaient défaut. Des différences de concordance des chiffres d'affaires, des prestations déclarées à un taux erroné ou à tort comme opérations exclues du champ de l'impôt, des prestations à l'actionnaire non déclarées, ainsi qu'un calcul de dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable furent également corrigés.

G.b Par acte du 28 octobre 2020, l'assujettie affirma contester partiellement la notification d'estimation, précisant qu'elle acquitterait un montant de 49'237 fr. 35 à la fin du mois de novembre 2020, lequel ne vaudrait pas acceptation de la notification d'estimation mais paiement sous réserve.

H.

H.a Par acte du 10 juin 2021, l'AFC rendit une décision à l'encontre de l'assujettie concernant la taxe sur la valeur ajoutée. Eu égard aux motifs invoqués par l'assujettie dans sa contestation, l'AFC modifia la créance fiscale et la correction de l'impôt préalable dus comme suit pour ce qui a trait aux années fiscales 2014 et 2015.

H.a.a S'agissant de l'année 2014, l'AFC réduisit de 9'365 fr. la correction de l'impôt dû sur le chiffre d'affaires et sur les acquisitions, mais diminua le droit à la déduction de l'impôt préalable pour la même période de 4'877 fr. supplémentaires. L'AFC fit ainsi valoir un montant en sa faveur de 97'465 fr. à titre de différence entre l'impôt dû et l'impôt déclaré par l'assujettie.

H.a.b Quant à l'année 2015, l'AFC réduisit de 3'123 fr. sa correction concernant l'impôt dû sur le chiffre d'affaires et sur les acquisitions, et augmenta de 2'314 fr. le droit à la déduction de l'impôt préalable de

l'assujettie. Elle fit dès lors valoir une somme de 19'772 fr. à titre de différence entre l'impôt dû et l'impôt déclaré par l'assujettie.

H.b Par acte du 9 juillet 2021, l'assujettie forma réclamation contre la décision rendue par l'AFC le 10 juin 2021.

H.c Par acte du 7 décembre 2021, l'AFC rendit une décision sur réclamation à l'encontre de l'assujettie, procédant à une seule modification, à savoir qu'elle réduisit de 2'988 fr. supplémentaires l'impôt dû sur le chiffre d'affaires et sur les acquisitions pour l'année 2014, faisant valoir une différence de 94'477 fr. entre l'impôt dû et l'impôt déclaré.

I.

I.a Par mémoire du 21 janvier 2022, l'assujettie (ci-après : la recourante) a interjeté un recours auprès du Tribunal administratif fédéral (ci-après : le Tribunal ou la Cour de céans) contre la décision sur réclamation rendue par l'AFC (ci-après également : l'autorité inférieure). Principalement, la recourante conclut à ce que le recours soit admis et à ce que la décision attaquée soit annulée. A titre subsidiaire, elle demande, avec suite de frais et dépens, le renvoi de la cause à l'autorité inférieure pour nouvelle décision dans le sens des considérants. En substance, elle soutient que les prétentions de l'autorité inférieure pour l'année 2011 se seraient éteintes le 31 décembre 2021. Elle prétend également que l'AFC n'aurait subi aucun dommage du fait de chiffres d'affaires facturés au taux de TVA réduit au lieu du taux de TVA normal. La recourante reproche encore à l'autorité inférieure de ne pas avoir retenu que la livraison de certains (...) avait eu lieu à l'étranger. Elle se plaint de surcroît du fait que l'autorité inférieure n'aurait pas admis l'exportation de certains (...) au motif que celle-ci n'aurait pas été prouvée au moyen du formulaire d'exportation mais par d'autres documents. Par un dernier grief, la recourante reproche à l'autorité inférieure d'avoir refusé la déduction totale de l'impôt préalable, sous deux aspects, à savoir en cas de copropriété sur (...) et pour ce qui a trait au destinataire mentionné sur les factures. Quant à la problématique du destinataire des factures établies par E. _____ SA, la recourante reproche à l'AFC d'avoir retenu B. _____ AG, respectivement C. _____ – et non elle-même – en tant que destinataire de ces documents, soutenant que cette différence résiderait dans la dénomination allemande de la recourante.

I.b Par acte du 1^{er} mars 2022, l'autorité inférieure a déposé une réponse, concluant au rejet du recours. Pour ce qui concerne le grief portant sur le délai de la prescription relative de l'année fiscale 2011, l'autorité inférieure

soutient qu'en l'absence de contestation par la recourante de la reprise d'un montant de 1'338 fr. pour l'année 2011 et compte tenu du paiement de cette somme, sa décision du 10 juin 2021 serait entrée en force s'agissant de la créance fiscale de l'année 2011, évoquant également l'art. 91 LTVA. Pour le reste, elle a écarté tous les autres griefs de la recourante.

J.

Les autres faits et arguments des parties seront repris, pour autant que nécessaire, dans les considérants en droit ci-après.

Droit :

1.

1.1

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).

1.1.2 Aux termes de l'art. 50 al. 1 PA, le recours doit être déposé dans les trente jours qui suivent la notification de la décision. A teneur de l'art. 20 al. 2 PA, le délai compté par jours commence à courir le lendemain de l'événement qui le déclenche. D'après l'art. 22a al. 1 let. c PA, les délais fixés en jours notamment par la loi ne courent pas du 18 décembre au 2 janvier inclusivement.

1.2

1.2.1 En l'espèce, la décision attaquée est datée du 7 décembre 2021 et a été notifiée par courrier A+ à la recourante, à une date qui ne ressort cependant pas du dossier. Au vu de l'absence d'information à ce sujet, la Cour de céans retiendra que la décision litigieuse a été notifiée, au plus tôt, le lendemain, soit le mercredi 8 décembre 2021. Formé le 21 janvier

2022 et compte tenu des fêtes de l'art. 22a al. 1 let. c PA, le recours a été interjeté en temps utile.

1.2.2 Eu égard à l'art. 48 al. 1 PA, le Tribunal de céans constate que la recourante a pris part à la procédure devant l'autorité inférieure et est spécialement atteinte par la décision attaquée, dès lors que l'AFC lui réclame un montant de 118'001 fr. à titre de correction de l'impôt, plus intérêt moratoire et sous déduction des montants déjà versés par la recourante. La Cour de céans retient également que la recourante a un intérêt digne de protection à l'annulation de la décision. En effet, en cas d'admission de son recours, la recourante ne serait pas débitrice du montant de 118'001 fr. envers l'autorité inférieure.

1.2.3 Pour le reste, le recours répond aux exigences de contenu et de forme de la procédure administrative (art. 52 al. 1 PA).

1.2.4 Au vu de ce qui précède, le recours est recevable.

2.

2.1 La LTVA et son ordonnance d'exécution du 27 novembre 2009 (OTVA, RS 641.201) sont entrées en vigueur le 1^{er} janvier 2010. Le 1^{er} janvier 2018, la révision partielle de la LTVA du 30 septembre 2016 (RO 2017 3575) est entrée en vigueur. Dès lors que le présent litige porte sur les périodes fiscales 2011 à 2015, la LTVA et l'OTVA, dans leur version en vigueur jusqu'au 31 décembre 2017, sont seules applicables à la présente procédure (art. 112 et 113 LTVA).

2.2 La recourante peut invoquer la violation du droit fédéral, y compris l'excès ou l'abus du pouvoir d'appréciation, la constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents ou l'inopportunité (art. 49 PA ; cf. ULRICH HÄFELIN et al., Allgemeines Verwaltungsrecht, 8^e éd. 2020, n° 1146 ss p. 254 s. ; ANDRÉ MOSER et al., Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 3^e éd. 2022, n°2.149 p. 101). Le Tribunal de céans 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 attaquée (cf. PIERRE MOOR/ÉTIENNE POLTIER, Droit administratif, vol. II, 3^e éd. 2011, ch. 2.2.6.5 p. 300).

2.3 La présente procédure est régie par la maxime inquisitoire, ce qui signifie que le Tribunal administratif fédéral établit les faits d'office et librement (cf. ATF 144 II 359 consid. 4.5.1 ; arrêt du TF 2C_544/2018 du 21 décembre 2018 consid. 3.2 ; arrêts du TAF A-1706/2021 du

6 septembre 2022 consid. 2.2, A-2202/2021 du 20 décembre 2021 consid. 2.2, A-479/2021 du 8 septembre 2021 consid. 1.4.1 et A-416/2017 du 2 juillet 2018 consid. 2.3). La maxime inquisitoire impose également au juge d'apprécier d'office l'ensemble des preuves à disposition (cf. arrêts du TAF A-1706/2021 du 6 septembre 2022 consid. 2.2, A-2202/2021 du 20 décembre 2021 consid. 2.2, A-956/2019 du 3 mai 2019 consid. 6.1.1 et A-2800/2016 du 27 juin 2017 consid. 1.3.3.1). La procédure administrative est régie par le principe de la libre appréciation des preuves (art. 40 de la loi fédérale de procédure civile fédérale du 4 décembre 1947 [PCF, RS 273], applicable en vertu du renvoi de l'art. 19 PA ; voir aussi l'art. 81 al. 3 LTVA ; cf. ATF 130 II 482 consid. 3.2 ; arrêts du TAF A-1706/2021 du 6 septembre 2022 consid. 2.2, A-2202/2021 du 20 décembre 2021 consid. 2.2 et A-2888/2016 du 16 juin 2017 consid. 3.1.1 ; ALFRED KÖLZ et al., *Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes*, 3^e éd. 2013, p. 52 ; PIERRE MOOR/ETIENNE POLTIER, *op. cit.*, p. 298 s. ; RENÉ RHINOW et al., *Öffentliches Prozessrecht*, 3^e éd. 2014, n° 330 et 1001 ; cf. aussi BENOIT BOVAY, *Procédure administrative*, 2^e éd. 2015, p. 240 s.), qui vaut également devant le Tribunal administratif fédéral (art. 37 LTAF).

2.4 La maxime inquisitoire doit être toutefois relativisée par son corollaire, à savoir le devoir des parties, respectivement des contribuables en matière fiscale, de collaborer à l'établissement des faits (art. 52 PA ; cf. ATF 144 II 427 consid. 8.3.1 ; arrêts du TAF A-1706/2021 du 6 septembre 2022 consid. 2.3, A-2202/2021 du 20 décembre 2021 consid. 2.3, A-479/2021 du 8 septembre 2021 consid. 1.4.1 et A-2479/2019 du 14 juillet 2021 consid. 2.2.1). 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 ; ALFRED KÖLZ et al., *op. cit.*, p. 398).

3.

3.1 Le Tribunal de céans commencera par déterminer si la créance fiscale de l'AFC, laquelle porte sur les années fiscales 2011 à 2015, est prescrite. Cette analyse, à laquelle la Cour de céans procède d'office, s'impose en premier lieu, étant précisé qu'en droit public et donc également en droit fiscal, la prescription entraîne l'extinction de la créance, contrairement à la prescription en droit civil, laquelle ne fait que paralyser le droit d'action lié à la créance qu'elle atteint, cette dernière ne subsistant pas moins en tant qu'obligation naturelle ou imparfaite (ATF 133 III 6 consid. 5.3.4 ; arrêts du TF 2C_402/2021 du 10 novembre 2021 consid. 3, 2C_29/2020 et

2C_79/2020 du 3 avril 2020 consid. 3.2.4 ; arrêts du TAF A-2572/2021 du 19 octobre 2022 consid. 2.6.1, A-5783/2020 du 12 avril 2022 consid. 3, A-2704/2020 du 22 mars 2022 consid. 5.1, A-2978/2019 du 30 avril 2020 consid. 2.2.3 et A-666/2012 du 28 octobre 2013 consid. 4.6). En effet, en cas de prescription de la créance de l'autorité inférieure, il en résulterait une perte totale de celle-là et, par conséquent, l'annulation de la décision litigieuse, l'absence de dette fiscale complémentaire pour les années 2011 à 2015 à charge de la recourante et la restitution des montants déjà versés par celle-ci pour ce qui concerne ces périodes fiscales.

Il appartiendra, on le verra (cf. consid. 3.3 à 3.8), à la Cour de céans de rechercher le sens de l'art. 42 al. 2 LTVA, en particulier de sa première phrase, au moyen de différentes méthodes d'interprétation.

3.2

3.2.1 A teneur de l'art. 42 al. 1 LTVA, le droit de taxation se prescrit par cinq ans à compter de la fin de la période fiscale pendant laquelle la créance est née.

L'alinéa 2 de l'art. 42 LTVA énonce qu'une déclaration écrite sujette à réception visant à fixer ou à corriger la créance fiscale, une décision, une décision sur réclamation ou un jugement interrompent la prescription, de même que l'annonce d'un contrôle ou le début d'un contrôle non annoncé selon l'art. 78 al. 3 LTVA.

Selon l'art. 42 al. 3 LTVA, si la prescription est interrompue par l'AFC ou par une instance de recours, le délai recommence à courir. Le nouveau délai est de deux ans.

En vertu de l'art. 42 al. 4 LTVA, la prescription est suspendue tant qu'une procédure pénale fiscale fondée sur la présente loi est en cours pour la période fiscale concernée et a été annoncée au débiteur (art. 104 al. 4 LTVA).

L'alinéa 5 de l'art. 42 LTVA prévoit que l'interruption et la suspension de la prescription ont effet à l'égard de tous les débiteurs.

Aux termes de l'art. 42 al. 6 LTVA, le droit de taxation se prescrit dans tous les cas par dix ans à compter de la fin de la période fiscale pendant laquelle la créance est née.

3.2.2 La loi s'interprète en premier lieu selon sa lettre (interprétation littérale). Si le texte n'est pas absolument clair, si plusieurs interprétations

sont possibles, il convient de rechercher la véritable portée de la norme, en la dégagant de tous les éléments à considérer, soit notamment des travaux préparatoires (interprétation historique), du but de la règle, de son esprit, ainsi que des valeurs sur lesquelles elle repose, singulièrement de l'intérêt protégé (interprétation téléologique) ou encore de sa relation avec d'autres dispositions légales et de son contexte (interprétation systématique). Le juge s'écartera d'un texte légal clair dans la mesure où les autres méthodes d'interprétation précitées montrent que ce texte ne correspond pas en tous points au sens véritable de la disposition visée et conduit à des résultats que le législateur ne peut avoir voulus, qui heurtent le sentiment de la justice ou le principe de l'égalité de traitement. Le Tribunal fédéral ne privilégie aucune méthode d'interprétation, mais s'inspire d'un pluralisme pragmatique pour rechercher le sens véritable de la norme ; il ne se fonde sur la compréhension littérale du texte que s'il en découle sans ambiguïté une solution matériellement juste (ATF 148 II 444 consid. 5.2, 148 II 299 consid. 7, 145 IV 17 consid. 1.2, 145 I 108 consid. 4.4.2 et 144 V 313 consid. 6.1 avec les références citées ; arrêts du TF 1C_399/2023 du 25 août 2023 consid. 3.2 [destiné à la publication], 2C_620/2022 du 3 mai 2023 consid. 5.2 et 8C_293/2022 du 20 janvier 2023 consid. 5.1).

3.3 En l'espèce, il ressort du dossier de la cause que l'AFC a annoncé en date du 9 août 2016 un contrôle fondé sur la LTVA, s'agissant des années fiscales 2011 à 2015. Le Tribunal de céans observe que l'annonce de ce contrôle constitue un des actes énumérés à l'art. 42 al. 2 LTVA, entraînant l'interruption du délai de la prescription relative – de cinq ans – du droit de taxation. Au vu de ce qui précède, le Tribunal de céans retiendra dès lors que le premier acte d'interruption du délai de la prescription relative est valable. En vertu de l'art. 42 al. 3 LTVA, un nouveau délai de la prescription relative, réduit à deux ans, a commencé à courir à partir de l'annonce de contrôle du 9 août 2016.

L'AFC a ensuite adressé deux correspondances à la recourante les 5 juillet 2018 et 17 juin 2020, lesquelles étaient destinées à interrompre le délai de la prescription relative.

A la lecture de ces deux courriers, la Cour de céans observe que ces derniers ne constituent ni des décisions (cf. art. 5 PA), ni des décisions sur réclamation, ni des jugements, ni une annonce d'un contrôle ni le début d'un contrôle non annoncé d'après l'art. 78 al. 3 LTVA. En revanche, il ressort de ces deux lettres vouées à interrompre le délai de la prescription relative que l'autorité inférieure les a considérées comme correspondant à

des déclarations écrites sujettes à réception visant à fixer ou à corriger la créance fiscale au sens de l'art. 42 al. 2 LTVA.

L'examen de la Cour de céans portera donc sur la question de savoir si ces deux courriers tombent sous la notion de « *déclaration écrite sujette à réception visant à fixer ou à corriger la créance fiscale* », auquel cas ils auraient valablement interrompu le délai de la prescription relative de la créance fiscale afférente aux années 2011 à 2015. Dans le cas contraire, à savoir pour le cas où les courriers des 5 juillet 2018 et 17 juin 2020 n'entreraient pas dans la notion précitée, ils n'auraient pas interrompu le délai de la prescription relative de deux ans (art. 42 al. 3 LTVA), de sorte que ce dernier, ayant commencé à courir le 9 août 2016 – jour de l'annonce du contrôle –, serait arrivé à échéance le 9 août 2018 et aurait entraîné l'extinction de la créance fiscale complémentaire concernée.

Il appartient donc au Tribunal de céans de rechercher le sens de la notion précitée ancrée à l'art. 42 al. 2 LTVA, au moyen des quatre méthodes d'interprétation énoncées ci-avant (cf. consid. 3.4 à 3.8).

3.4 Le Tribunal de céans observe que la lettre de l'art. 42 al. 2 LTVA, en tant que celui-ci énonce qu'« *[u]ne déclaration écrite sujette à réception visant à fixer ou à corriger la créance fiscale [...] interromp[t] la prescription [...]* », contient plusieurs notions juridiques indéterminées. Si la première partie de la disposition, à savoir l'exigence d'une « déclaration écrite sujette à réception » semble relativement claire et ne constitue pas un problème ici, il en va autrement s'agissant du contenu que doit renfermer la déclaration écrite pour être considérée comme « *visant à fixer ou à corriger la créance fiscale* », lequel ne ressort pas d'emblée de cette disposition légale. Les autres versions linguistiques de la disposition (« *eine auf Festsetzung oder Korrektur der Steuerforderung gerichtete empfangsbedürftige schriftliche Erklärung* », « *una dichiarazione scritta ricettizia volta a determinare o correggere il credito fiscale* ») ne sont pas plus éclairantes.

Dans ces circonstances, la Cour de céans procédera donc aux interprétations historique, téléologique et systématique de l'art. 42 al. 2 LTVA.

3.5

3.5.1 La réforme de la LTVA de 2010 avait pour but de simplifier fondamentalement le système de la TVA, d'assurer la plus grande sécurité juridique possible pour les assujettis, d'augmenter la transparence et de

recentrer l'administration sur le service aux assujettis (Message du 25 juin 2008 sur la simplification de la TVA ; FF 2008 6277, 6279 ; ci-après : Message 2008). Il est mentionné d'emblée que les longs délais de prescription participent à l'insécurité juridique (FF 2008 6300). Parmi les cinquante mesures concrètes citées qui étaient destinées à simplifier le système de la TVA, on trouve la « Simplification de la procédure de taxation grâce à la réduction des délais de prescription relatifs et absolus » (FF 2008 6305). Se prononçant sur l'ancien système de la prescription prévu à l'art. 49 de la loi fédérale du 2 septembre 1999 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (RO 2000 1300 ; ci-après : aLTVA ou ancien droit), le Conseil fédéral en retient qu'on pouvait souvent lui reprocher son côté unilatéral en ce qui concerne la répartition des risques (FF 2008 6374). En lien avec l'art. 42 al. 2 LTVA, le Message 2008 précise que l'interruption de la prescription ne peut être accordée que si une pièce justificative *qualifiée* est fournie, ajoutant que si l'AFC interrompt la prescription du droit de taxation « (*p. ex. du fait que le paiement d'un montant d'impôt est exigé ou qu'une décision est rendue*) », le nouveau délai de prescription accordé n'est plus que de deux ans. Le Message 2008 souligne enfin que la nouvelle réglementation entraînera une accélération de la procédure du point de vue des assujettis (Message 2008, FF 2008 6374).

3.5.2 Les débats parlementaires qui ont conduit à l'adoption de l'art. 42 LTVA n'ont pas porté sur la notion de « *déclaration écrite sujette à réception visant à fixer ou à corriger la créance fiscale* ». Ceux-ci se sont concentrés sur la question de savoir si la prescription relative ordinaire devait être fixée à trois ou cinq ans, étant précisé que c'est cette dernière durée qui a été retenue (BO 2009 N 480 ss ; BO 2009 E 431 ss).

3.5.3 Dans les années suivantes, au niveau législatif, la problématique de la prescription a porté sur la durée à retenir pour la prescription absolue. Par deux fois, le Conseil fédéral a tenté de la faire augmenter une nouvelle fois à quinze ans.

3.5.3.1 Ainsi, dans le Message complémentaire du 30 janvier 2013 sur la simplification de la TVA (FF 2013 1351 ss, ci-après : Message 2013), il soutient au sujet de l'art. 42 al. 6 LTVA que l'allongement de dix à quinze ans du délai de la prescription absolue pour les procédures en matière de TVA permettrait de garantir que les créances fiscales ne se prescrivent pas au cours d'une procédure (Message 2013, FF 2013 1362), expliquant que des conséquences non souhaitées, découlant du raccourcissement du délai de la prescription absolue à dix ans, avaient été constatées (Message 2013, FF 2013 1380). Le Message 2013 expose qu'en vertu du

droit en vigueur, si une procédure de recours est engagée contre la notification d'estimation pour ce qui concerne la première période fiscale contrôlée, cette procédure doit être terminée (jusqu'au Tribunal fédéral) durant les quelque quatre années restantes, dès lors qu'à défaut, elle risque de se prescrire entre les mains du juge. Si l'instance de recours renvoie la décision au lieu de statuer, le délai restant devient trop court. Il en résulte qu'après un contrôle fiscal, il ne reste presque plus de temps pour discuter des résultats avec l'assujetti et entreprendre d'éventuelles corrections sans formalités. Le Message 2013 souligne encore que les assujettis sont fortement incités, notamment pour ce qui concerne les cas voués à l'échec dans lesquels des reprises importantes de TVA sont en jeu, à faire valoir tous les droits de recours et autres voies juridiques dans l'intention de ralentir les procédures, de sorte qu'un maximum de périodes fiscales se prescrivent. Toujours d'après le Message 2013, le fait de raccourcir le délai de la prescription relative à deux ans, si ce délai a été interrompu par l'AFC, permet de répondre à la demande – légitime – d'une accélération de la procédure (Message 2013, FF 2013 1380).

3.5.3.2 Après que les deux chambres du Parlement ont refusé d'entrer en matière sur ce projet de révision (le Conseil national en date du 18 juin 2013 [BO 2013 N 1057] et le Conseil des Etats en date du 23 septembre 2013 [BO 2013 E 844]), tout en acceptant une motion de la Commission de l'économie et des redevances (13.3362) visant à procéder à une légère révision de la loi sur la TVA, le Conseil fédéral a repris dans son Message du 25 février 2015 concernant la révision partielle de la loi sur la TVA (FF 2015 2397, ci-après : Message 2015), les mêmes propos que dans son Message 2013 s'agissant de la nécessité de prolonger le délai de la prescription absolue à quinze ans. Dans ce contexte, le Conseil fédéral a relevé que « *[l]e fait de raccourcir le délai de prescription relatif à deux ans, si ce délai a été interrompu par l'AFC ou par les instances de recours, a cependant permis de répondre à la demande légitime d'accélération de la procédure* » (FF 2015 2439). Cette proposition d'augmenter une nouvelle fois le délai de la prescription absolue a cependant été rejetée par les deux chambres (BO 2015 N 1821 et BO 2016 E 71 ss). THOMAS AESCHI (BO 2015 N 1821) a ainsi relevé que « *[s]chnelle Verfahren sind im Interesse sowohl der Betroffenen als auch der Wirtschaft und letzten Endes auch im Interesse des Bundes* » (soit en traduction libre : « Des procédures rapides sont dans l'intérêt non seulement de la personne concernée, mais également de l'économie et, à la fin, aussi de la Confédération. »). Parlant pour la Commission de l'économie et des redevances du Conseil national, PHILIPP MÜLLER (*ibidem*) a ajouté que « *[d]iese Frist ist erst im Rahmen der Reform 2010 eingeführt worden, und die damit verbundene*

Verfahrensbeschleunigung muss immer noch das Ziel der Verwaltung sein, denn sie ist ein Auftrag des Parlamentes » (soit en traduction libre : « Ce délai a été introduit dans le cadre de la réforme de 2010 et l'accélération de la procédure qui en découle doit toujours être l'objectif de l'administration, car il s'agit d'un mandat donné par le Parlement »).

3.5.4 Au vu de ce qui précède, pour ce qui a trait à la notion de « *déclaration écrite sujette à réception visant à fixer ou à corriger la créance fiscale* » ancrée à l'art. 42 al. 2 LTVA, les travaux préparatoires énoncent uniquement qu'une pièce justificative *qualifiée* doit être fournie. Le législateur n'a ni clairement défini ni précisé la nature « qualifiée » que doit revêtir la pièce. Tout au plus, peut-on lire dans le Message 2008 que le fait pour l'AFC d'exiger « *le paiement d'un montant d'impôt* » est à considérer comme un acte propre à interrompre la prescription (cf. consid. 3.5.1 ci-avant).

3.6 Même si l'approche historique ne permet pas de savoir concrètement quel doit être le contenu de la déclaration écrite destinée à interrompre le délai de la prescription relative, en revanche, on peut tirer du contexte et des motifs de la réforme intervenue plusieurs éléments utiles pour comprendre quelle était la portée attendue des changements apportés au système de la prescription (interprétation téléologique). A cet égard, la Cour de céans relève que la révision de la LTVA en 2010 reflète une volonté claire de changement et de célérité, en ce sens que le législateur a entendu modifier le système en place, afin de garantir un déroulement plus rapide des procédures et permettre à l'assujetti d'être fixé sur son sort dans des meilleurs délais (motif de la sécurité juridique ; voir dans ce sens : MARLISE RÜEGSEGGER, in : MARTIN ZWEIFEL et al., *Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht – Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer*, 2015, art. 42 n° 2 p. 944 ; ALOIS CAMENZIND et al., *Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz*, 3^e éd. 2012, n° 2053 p. 746 ; PIRMIN BISCHOF, *Revision des MWST-Verfahrensrechts und MWST-Strafrechts*, in : *Der Schweizer Treuhänder* 2009, p. 492 et 498 ; cf. également MICHAEL BEUSCH, *Der Untergang der Steuerforderung*, 2012, p. 305 [ci-après : MICHAEL BEUSCH, *Steuerforderung*]).

3.7 Dans le cadre de l'interprétation systématique, on évoquera dans un premier temps le contexte dans lequel s'inscrit l'art. 42 al. 2 LTVA. A ce propos, le Tribunal de céans exposera la notion d'acte interruptif de la prescription retenue par la jurisprudence et la doctrine avant la révision de la LTVA en 2010 ainsi que ses conséquences.

La Cour de céans abordera ensuite la notion actuelle de « *déclaration écrite sujette à réception visant à fixer ou à corriger la créance fiscale* » contenue à l'art. 42 al. 2 LTVA et adoptée au début de l'année 2010.

Pour terminer, on se penchera sur la relation entre l'art. 42 al. 2 LTVA et les autres dispositions légales.

3.7.1

3.7.1.1 Antérieurement à la révision totale en 2010 de l'ancien droit, la prescription de la créance fiscale était régie par l'art. 49 aLTVA.

En vertu de l'alinéa 1 de cette disposition légale, la créance fiscale se prescrivait par cinq ans à compter de la fin de l'année civile pendant laquelle elle avait pris naissance.

Selon l'alinéa 2 de cet article, la prescription était interrompue par tout acte tendant au recouvrement et par toute rectification venant de la part des autorités compétentes ; elle était suspendue tant que l'assujetti ne pouvait être poursuivi en Suisse ou, en cas de décompte de l'impôt selon les contre-prestations reçues, tant que la contre-prestation n'était pas encaissée.

D'après l'art. 49 al. 3 aLTVA, l'interruption et la suspension déployaient leur effet à l'égard de toutes les personnes tenues au paiement.

Enfin, aux termes de l'art. 49 al. 4 aLTVA, la créance fiscale se prescrivait dans tous les cas par quinze ans à compter de la fin de l'année civile pendant laquelle elle avait pris naissance.

3.7.1.2 La Cour de céans relève que sous l'ancien droit, aussi bien la jurisprudence que la doctrine considéraient que les exigences en matière d'acte interruptif de la prescription étaient très basses (cf. arrêt du TF 2C_146/2010 du 15 août 2010 consid. 3.1.2 ; MARLISE RÜEGSEGG, in : MARTIN ZWEIFEL et al., op. cit., art. 42 n° 11 p. 946). La pratique administrative et judiciaire était, en effet, très large s'agissant des actes interruptifs de la prescription en matière fiscale, étant précisé que le domaine de la TVA bénéficiait de la même indulgence avant l'adoption du nouveau droit en 2010 (arrêts du TAF A-2622/2015 du 7 octobre 2015 consid. 3.1.3.4 et A-666/2012 du 28 octobre 2013 consid. 4.6.1). D'un point de vue formel, un acte écrit – même un fax – suffisait (ATF 133 V 579 consid. 4.3.1 ; arrêt du TF 2C_426/2008 et 2C_432/2008 du 18 février 2009 consid. 6.6.2). L'effet interruptif de la prescription ne supposait pas

que l'assujetti ait pris connaissance de la communication ; il suffisait que l'AFC la lui ait adressée (arrêt du TF 2C_426/2008 et 2C_432/2008 du 18 février 2009 consid. 6.6.2 avec la référence citée). Tout acte administratif qui visait à faire valoir la créance fiscale et qui était porté à la connaissance de l'assujetti entraînait une interruption de la prescription, étant souligné que les moyens d'interrompre la prescription étaient en règle générale plus généreux que ceux applicables en droit civil (MICHAEL BEUSCH, in : FELIX GEIGER/REGINE SCHLUCKEBIER, MWSTG Kommentar, 2^e éd. 2019, art. 42 n° 16 p. 514 [ci-après : MICHAEL BEUSCH, Kommentar]). Une simple communication selon laquelle une reprise d'impôt était envisagée suffisait (arrêt du TAF A-666/2012 du 28 octobre 2013 consid. 3.8.2 avec les références citées). De même, une demande d'explications formulée par l'AFC à l'attention de l'assujetti à propos d'une partie de son décompte constituait un acte interruptif de la prescription suffisant (arrêt du TF 2C_146/2010 du 15 août 2010 consid. 3.1.2). On relève encore que sous la aLTV, l'interruption de la prescription supposait que l'AFC communique à l'assujetti qu'elle considérait un état de fait comme étant imposable (arrêt du TAF A-666/2012 du 28 octobre 2013 consid. 3.8.3 avec les références citées). L'état de fait, susceptible d'entraîner une reprise fiscale, ne devait toutefois pas nécessairement être entièrement éclairci pour que la prescription soit interrompue valablement. En particulier, la créance fiscale n'avait pas besoin d'être chiffrée (arrêt du TAF A-666/2012 du 28 octobre 2013 consid. 3.8.3 et 4.6.2). L'élément déterminant consistait dans le fait que l'acte interruptif devait mentionner l'essentiel de l'état de fait sur lequel la créance fiscale était fondée et devait permettre à l'assujetti de comprendre de quoi il s'agissait (arrêt du TAF A-666/2012 du 28 octobre 2013 consid. 3.8.3 et 4.6.2).

3.7.1.3 On citera en outre d'autres exemples, soit l'annonce ou la mise en œuvre de vérifications comptables, la notification d'un avis de crédit, un commandement de payer, une décision ou une décision sur réclamation (arrêt du TAF A-666/2012 du 28 octobre 2013 consid. 3.8.2 avec les références citées).

Des exemples de moyens suffisants pour interrompre la prescription ressortent également de la jurisprudence du Tribunal fédéral, à savoir des décomptes complémentaires, une simple revendication de la créance fiscale par courrier dans le cadre de la procédure dite de contrôle, des prétentions signifiées par fax, de simples mesures d'enquête de l'AFC, à condition que celles-ci laissent apparaître la volonté de percevoir la TVA, toute communication officielle annonçant simplement une taxation à venir et dont le but consiste essentiellement à interrompre la prescription, même

si cette communication ne continue pas concrètement la procédure de taxation (ATF 126 II 1 consid. 2f ; arrêt du TF 2A.546/2001 du 1^{er} mai 2002 consid. 3d et e ; MICHAEL BEUSCH, Kommentar, art. 42 n° 16 p. 514 s. avec les références citées).

3.7.1.4 En matière d'impôt fédéral direct, la Haute Cour avait admis qu'une communication mentionnant uniquement la période concernée valait acte interruptif de la prescription (ATF 126 II 1 consid. 3e s. cité dans l'arrêt du TAF A-666/2012 du 28 octobre 2013 consid. 4.6.2). Sur cette base, le Tribunal de céans avait estimé que cette exigence minimale s'appliquait également dans le domaine de la TVA (arrêt du TAF A-666/2012 du 28 octobre 2013 consid. 4.6.2). En revanche, lorsqu'un contrôle sur place avait déjà été effectué, l'autorité était censée connaître la situation de l'assujetti et devait être capable de mentionner plus précisément les éléments pour lesquels elle interrompait la prescription (arrêt du TAF A-666/2012 du 28 octobre 2013 consid. 4.6.1).

3.7.1.5 Toujours sous l'ancien droit, le Tribunal de céans a considéré que le courrier suivant adressé par l'AFC à un assujetti interrompait la prescription en matière de TVA, soulignant toutefois que cette correspondance atteignait le stade ultime du dépouillement et que son contenu n'était suffisant que si aucun contrôle sur place n'avait encore été effectué (arrêt du TAF A-666/2012 du 28 octobre 2013 consid. 4.6.1 et 4.6.2) :

« Nous sommes actuellement occupés à l'examen de vos décomptes périodiques depuis le 01.01.2004. L'impôt sur le chiffre d'affaires (TVA) ainsi que l'impôt préalable se prescrivent par cinq ans dès l'expiration de l'année civile où ils ont pris naissance. Nous interrompons cette prescription à titre préventif pour l'année 2004 sur la base de l'art. 40 (prescription de la créance fiscale) et de l'art. 41 (prescription du droit à la déduction de l'impôt préalable) de l'ordonnance régissant la taxe sur la valeur ajoutée ainsi que des art. 49 et 50 de la Loi régissant la taxe sur la valeur ajoutée. ».

3.7.1.6 En résumé, sous l'empire de la aLTVA, l'acte interruptif de la prescription en droit fiscal était conçu de manière large, comprenant toute communication écrite – même par télécopie – de l'autorité adressée à l'assujetti et destinée à constater ou à encaisser la créance fiscale, (arrêt du TF 2C_426/2008 et 2C_432/2008 du 18 février 2009 consid. 6.6.2 ; arrêt du TAF A-666/2012 du 28 octobre 2013 consid. 3.8.2), y compris des communications interrompant de manière générale des

périodes fiscales avec peu, voire aucune, précision au sujet des reprises envisagées.

3.7.2

3.7.2.1 A ce stade, le Tribunal de céans retient que la notion d'actes interruptifs de la prescription était large avant la révision de 2010, de sorte qu'il était admis qu'elle induisait une répartition des risques inéquitable, à savoir en faveur de l'AFC et au détriment des assujettis. C'est sur la base de ce même constat que, comme on l'a vu auparavant, le législateur a voulu changer le système pour accélérer la procédure et assurer une plus grande sécurité juridique aux assujettis (cf. consid. 3.5.1 et 3.6).

Sous le nouveau droit, l'interruption de la prescription ne peut donc intervenir qu'au moyen d'un document écrit qualifié, à savoir une déclaration écrite sujette à réception visant la fixation ou la correction de la créance fiscale, une décision, une décision sur réclamation ou un jugement. A cet égard, la Cour de céans a déjà eu l'occasion de s'exprimer, considérant que les actes interruptifs de la prescription de l'AFC sous le nouveau droit devaient, à son sens, être plus restrictifs que les actes admissibles sous l'ancien droit (arrêt du TAF A-2622/2015 du 7 octobre 2015 consid. 3.1.3.4). On relève encore que la doctrine partage ce point de vue, estimant que les exigences très basses sous l'ancien droit ne sont plus applicables à compter du nouveau droit adopté en 2010 (MARLISE RÜEGSEGGER, in : MARTIN ZWEIFEL et al. [éd.], op. cit., art. 42 n° 12 p. 946). Selon MICHAEL BEUSCH, la pratique de l'AFC en matière de TVA au moins jusqu'en 2009 s'avère difficilement défendable après la révision de la aLTVa en 2010 (MICHAEL BEUSCH, Steuerforderung, p. 300 s.). Il rappelle que cette pratique consistait à reconnaître un effet interruptif de la prescription non seulement aux décomptes complémentaires proprement dits – lesquels représentent le résultat d'un contrôle – mais également aux correspondances adressées au contribuable X contenant des informations générales selon lesquelles l'interruption de la prescription afférente à l'état de fait A produit aussi un effet sur des états de faits B, C et D similaires, éventuellement existants (MICHAEL BEUSCH, op. cit., p. 300 s.). Cet auteur est d'avis qu'une telle pratique n'est plus possible depuis le début l'année 2010, dès lors qu'une interruption ne peut désormais résulter que d'un « document écrit qualifié » (MICHAEL BEUSCH, op. cit., p. 300 s.).

3.7.2.2 Pour ce qui a trait aux différents actes interruptifs de la prescription énumérés à l'art. 42 al. 2 LTVa, la doctrine soutient que la liste est exhaustive (MARLISE RÜEGSEGGER, in : MARTIN ZWEIFEL et al. [éd.], op. cit.

art. 42 n° 2 p. 944 et n° 9 p. 945 ; MICHAEL BEUSCH, Kommentar, art. 42 n° 19 p. 516).

3.7.2.3 S'agissant de la déclaration écrite permettant d'interrompre la prescription, la doctrine se réfère au Message 2008, rappelant que la déclaration évoquée à l'art. 42 al. 2 LTVA doit revêtir un contenu qualifié (IVO P. BAUMGARTNER et al., Vom alten zum neuen Mehrwertsteuergesetz, 2010, n° 45 p. 272 ; MICHAEL BEUSCH, Steuerforderung, p. 300 ; *le même* Kommentar, art. 42 n° 17 p. 515 ; ALOIS CAMENZIND et al., p. 746 n° 2053).

Précisément, ALOIS CAMENZIND et al. exposent que l'acte interruptif de la prescription doit porter sur la fixation ou la correction de la créance fiscale, laquelle doit viser une période fiscale (ALOIS CAMENZIND et al., n° 2046 p. 744). Selon IVO P. BAUMGARTNER et al., le contenu du document doit viser la fixation ou la correction de la créance fiscale, en ce sens que la déclaration doit consister dans une mesure concrète ou doit porter sur le montant de la créance fiscale (IVO P. BAUMGARTNER et al., op.cit., n° 45 p. 272). De l'avis de PER PROD'HOM, pour qu'un acte interruptif de prescription soit valable, il faut au moins que l'AFC décrive sommairement les faits qui posent problème et qui pourraient être soumis à l'impôt (PER PROD'HOM, in : OREF [éd.], Les procédures en droit fiscal, 4^e éd. 2021, p. 312 [ci-après : PER PROD'HOM, OREF 2021]). Selon lui, une simple lettre décrivant les faits et indiquant que ces faits pourraient être soumis à l'impôt est suffisante (PER PROD'HOM, op. cit., p. 312). Quant à MICHAEL BEUSCH, il soutient qu'une communication univoque de l'autorité fiscale, selon laquelle cette dernière considère un certain état de fait comme étant imposable, constitue un acte interruptif de la prescription (MICHAEL BEUSCH, Steuerforderung, p. 300). A son sens, l'élément imposable doit être défini pour l'essentiel – l'assujetti doit savoir de quoi il s'agit – sans que la créance fiscale ne doive déjà être chiffrée dans cette communication (MICHAEL BEUSCH, op. cit., p. 300).

Toujours selon la doctrine, il doit ressortir du courrier de l'AFC destiné à interrompre la prescription que la correction se rapporte à la créance fiscale et ne concerne pas seulement un décompte particulier. Ainsi, un décompte correctif au sens de l'art. 72 al. 1 LTVA et une correction selon l'art. 72 al. 2 LTVA sont également des actes interruptifs de la prescription (MARLISE RÜEGSEGGER, in : MARTIN ZWEIFEL et al. [éd.], op.cit., art. 42 n° 13 p. 946 ; ALOIS CAMENZIND et al., n° 2051 p. 745 s.).

En revanche, une simple communication de l'AFC, selon laquelle celle-ci n'aurait jusqu'à présent pas trouvé le temps de procéder à un contrôle et

entendrait ainsi interrompre la prescription, ne devrait pas suffire eu égard aux exigences de la loi (IVO P. BAUMGARTNER et al., op. cit., p. 272 n° 45). De même, une décision en constatation ne fixe ni ne corrige la créance fiscale, de sorte qu'elle ne représente pas un acte interruptif de la prescription (MICHAEL BEUSCH, Kommentar, art. 42 n° 18 p. 515 s.).

3.7.2.4 Jusqu'à présent, la jurisprudence n'a pas défini de manière globale les exigences auxquelles doivent répondre les actes interruptifs de la prescription selon le nouveau droit. En revanche, certains actes de procédure ont été analysés sous l'angle de leur capacité à interrompre la prescription au sens de l'art. 42 al. 2 LTVA. C'est ainsi qu'en lien avec la notion de *notification d'estimation*, la jurisprudence a retenu que celle-ci n'est certes pas énumérée dans la liste des actes interruptifs de la prescription de l'art. 42 al. 2 LTVA mais consiste dans une déclaration écrite au sens de l'art. 42 al. 2 LTVA, visant la fixation, respectivement la correction de la créance fiscale et apte à interrompre la prescription, peu importe que la notification d'estimation soit datée, signée et que son contenu soit élaboré (arrêt du TF 2C_781/2021 du 19 octobre 2021 consid. 3.2.4 ; arrêts du TAF A-4256/2021 du 14 novembre 2022 consid. 2.5.1, A-2572/2021 du 19 octobre 2022 consid. 2.6.3, A-2704/2020 du 22 mars 2022 consid. 5.3, A-6223/2019 du 24 juillet 2020 consid. 3.2.4 et A-6511/2019 du 29 juillet 2019 consid. 3.2.1.2). La jurisprudence définit la notification d'estimation en tant que succédané de décision (« *Verfügungssurrogat* » ATF 140 II 202 consid. 5.5) contenant tous les éléments d'une décision mais précédant cette dernière (arrêt du TF 2C_781/2021 du 19 octobre 2021 consid. 3.2.4). A cet égard, le Tribunal fédéral explicite cette notion de succédané de décision, en ce sens que la notification d'estimation acquiert force de chose décidée en cas de reconnaissance écrite ou de paiement sans réserve, par l'assujetti, du montant qu'elle retient, conformément à l'art. 43 al. 1 let. b LTVA, tandis qu'en cas de désaccord ou d'inaction de l'assujetti, l'AFC est contrainte d'ouvrir une procédure décisionnelle ou en recouvrement (poursuite) sujette à opposition et à décision de mainlevée conformément à l'art. 86 al. 3 et 4 LTVA. La Haute Cour assimile enfin la notification d'estimation à une proposition de taxation (« *Vorabbescheid* ») offrant à l'assujetti la possibilité d'exercer son droit d'être entendu avant qu'une décision de taxation ne soit rendue à son égard (arrêts du TF 2C_392/2022 du 15 novembre 2022 consid. 3.3 et 2C_781/2021 du 19 octobre 2021 consid. 3.2.4). La jurisprudence s'est exprimée au sujet de la notification d'estimation dans un arrêt portant sur un paiement partiel d'un assujetti à l'attention de l'AFC, dont il ressort que sous l'angle de l'art. 43 al. 1 let. b LTVA, un assujetti peut reconnaître par écrit ou payer sans réserve une

partie de la créance fiscale découlant d'une notification d'estimation ; la créance fiscale entre alors en force et ne peut plus se prescrire à hauteur de ce montant (arrêt du TF 2C_392/2022 du 15 novembre 2022 consid. 3.5 et 3.8).

3.7.2.5 La notion d' « *annonce d'un contrôle* » au sens de l'art. 42 al. 2 LTVA a aussi été traitée par le Tribunal de céans, considérant que dans l'affaire en question, ce contrôle annoncé de manière incorrecte, soit oralement, ne pouvait être considéré automatiquement comme étant un contrôle non annoncé au sens de l'art. 78 al. 3 LTVA et mentionné par l'art. 42 al. 2 LTVA (arrêt du TAF A-6511/2019 du 29 juillet 2019 consid. 3.2.1.4).

3.7.3 Il résulte de cette analyse intermédiaire que si la jurisprudence rendue sous la nouvelle loi n'a pas encore eu l'occasion de se pencher sur le contenu que devraient présenter de simples courriers de l'AFC visant à interrompre la prescription, la doctrine est d'avis que l'obligation introduite par la nouvelle LTVA de recourir à une pièce justificative *qualifiée* signifie que l'élément imposable doit être défini pour l'essentiel, sans que la créance fiscale ne doive déjà pour autant être chiffrée.

3.7.4 Le Tribunal de céans se penchera en outre sur la relation entre les alinéas 1, 2, 3, 4 et 6 de l'art. 42 al. 2 LTVA.

L'art. 42 al. 3 LTVA prévoit un nouveau délai de deux ans en cas d'interruption du délai de la prescription relative de cinq ans par l'AFC ou une instance de recours (MARKUS REICH, *Steuerrecht*, 3^e éd. 2020, n° 171 p. 729). L'alinéa 3 doit donc être lu avec les alinéas 1 et 2 du même article. On relève que ce délai de deux ans constitue une mesure adoptée par le législateur pour renforcer la sécurité juridique (MARKUS REICH, *op.cit.*, n° 171 p. 729).

La Cour de céans observe encore que le délai de la prescription relative peut être interrompu jusqu'à ce que la prescription absolue soit acquise (arrêt du TAF A-4256/2021 du 14 novembre 2022 consid. 2.5.1), laquelle est de dix ans à compter de la fin de la période fiscale pendant laquelle la créance est née. On observe en outre que l'adoption de l'art. 42 al. 6 LTVA a raccourci le délai de la prescription absolue de quinze ans à dix ans. A cet égard, le Tribunal de céans relève que, comme le délai de la prescription absolue, le délai de la prescription relative, dont l'interruption fait naître un nouveau délai de deux ans seulement lorsqu'il est interrompu par l'AFC, s'inscrit dans le contexte – souhaité par le législateur – de renforcement de

la sécurité juridique, d'accélération de la procédure en faveur des assujettis et de rétablissement d'un équilibre équitable entre l'AFC et les assujettis.

Cette obligation d'interrompre la prescription tous les deux ans n'est suspendue que si une procédure pénale fiscale fondée sur la LTVA est en cours pour la période fiscale concernée et que celle-ci a été annoncée au débiteur (art. 42 al. 4 LTVA en lien avec l'art. 104 al. 4 LTVA). Dans ce cas, la prescription est suspendue tant que dure la procédure pénale concernée. Cela dit, même dans cette hypothèse, le délai de la prescription absolue de dix ans demeure (art. 42 al. 6 LTVA), démontrant au besoin, une nouvelle fois la volonté claire du législateur d'accélérer de manière générale les procédures afin de renforcer la sécurité juridique pour l'assujetti.

3.7.5 La relation de l'art. 42 al. 2 LTVA avec les dispositions en lien avec l'exécution d'un contrôle de TVA (art. 78 LTVA) doit également être examinée.

3.7.5.1 Le Tribunal de céans observe que, d'une part, d'après l'art. 42 al. 2 LTVA, l'annonce d'un contrôle interrompt la prescription. D'autre part, en vertu de l'art. 78 al. 5 LTVA, les contrôles doivent être achevés dans un délai de trois cent soixante jours par l'émission d'une notification d'estimation, laquelle doit préciser le montant de la créance fiscale pour la période contrôlée (cf. ALOIS CAMENZIND et al., op.cit., n° 2048 p. 744).

A ce sujet, le Tribunal fédéral rappelle que ce délai de trois cent soixante jours a été qualifié de simple délai d'ordre, dont l'assujetti ne peut rien déduire en sa faveur en cas de dépassement (arrêt du TF 2C_781/2021 du 19 octobre 2021 consid. 3.2.2 ; arrêt du TAF A-6223/2019 du 24 juillet 2020 consid. 3.2.3).

Eu égard aux objectifs poursuivis par la révision de 2010 – accélérer la procédure, améliorer la sécurité des assujettis et rétablir un équilibre équitable entre l'AFC et les assujettis –, on relève que le délai de trois cent soixante jours dont dispose l'AFC pour effectuer un contrôle de la TVA est, certes, un délai d'ordre, de sorte que son dépassement n'entraîne aucune sanction ni aucun droit de la part de l'assujetti. Il n'en demeure pas moins qu'il s'inscrit dans le cadre des modifications voulues par le législateur. A cet égard, la Haute Cour souligne la célérité et la diligence dont doit faire preuve l'AFC aussi bien dans la phase du contrôle aboutissant à la notification d'estimation que par la suite, au moment de rendre une décision formelle, puis une décision sur réclamation, si ces dernières

s'imposent (ATF 140 II 202 consid. 6.3.5). Il appartient donc à l'AFC de s'organiser de façon à être en mesure d'achever les procédures de taxation dans les délais (ATF 140 II 202 consid. 6.3.5). A ce propos, le Tribunal fédéral ajoute qu'en cas d'interruption du délai de prescription, laquelle fait courir un nouveau délai de deux ans, ce dernier devrait laisser le temps nécessaire à l'AFC pour mener à bien la procédure, y compris en cas de contentieux, dans les délais légaux de prescription (ATF 140 II 202 consid. 6.3.5).

3.7.5.2 Il ressort de la combinaison des dispositions sur la prescription et sur le contrôle TVA que ce dernier ne doit certes pas être obligatoirement terminé dans le délai d'une année, mais qu'une durée dépassant le délai de la prescription relative de deux ans paraît pour le moins discutable. Le système tendrait en effet à ce qu'à partir du moment où le contrôle de TVA a été annoncé, interrompant le délai de la prescription relative, l'AFC soit capable dans le délai de deux ans de l'art. 42 al. 3 LTVA de présenter à l'assujetti une notification d'estimation – acte également interruptif de la prescription car remplissant les conditions de l'art. 42 al. 2 première phrase (voir consid. 3.7.2.4 ci-avant).

3.8 Au vu de l'ensemble des éléments qui précèdent, la Cour de céans retient que sous l'ancien droit, le partage des risques entre l'AFC et les assujettis était perçu comme inéquitable, en ce sens que l'AFC était considérée comme étant très avantagée. Pratiquement, tout type de communication adressée à l'assujetti par l'AFC annonçant l'interruption de la prescription était considérée comme valable, l'élément de la réception n'étant en outre même pas nécessaire (cf. consid. 3.7.1.2 ci-avant).

A compter de la révision de la aLTVA en 2010, on retient que le législateur a voulu accélérer la procédure, offrir plus de sécurité aux contribuables et rétablir un équilibre entre l'AFC et les assujettis en réduisant le délai de la prescription relative, en limitant les actes interruptifs du délai de la prescription relative et en restreignant d'un point de vue temporel les délais. Dans ce contexte, non seulement le libellé de la disposition légale afférente au délai de la prescription relative en matière de TVA a changé, mais la notion d'actes interruptifs du délai de la prescription relative est également devenue plus restrictive, comme cela ressort du Message 2008 et de la doctrine (cf. consid. 3.5.1 et 3.7.2.3 ci-avant).

Le Tribunal de céans retient donc que pour interrompre le délai de la prescription relative au sens de l'art. 42 al. 2 LTVA, la communication écrite, laquelle doit être notifiée à l'assujetti, doit quant à son contenu,

non seulement mentionner la période fiscale concernée par l'interruption mais également définir dans les grandes lignes l'élément imposable – sans qu'il soit nécessaire de le chiffrer – en décrivant au moins sommairement les faits problématiques susceptibles d'être soumis à la TVA. Une telle interprétation correspond à l'interprétation historique, téléologique et systématique de la disposition considérée.

4.

4.1 In casu, par courrier du 9 août 2016, l'AFC a annoncé à l'assujettie qu'elle entendait procéder à un contrôle de la TVA pour la période fiscale du 1^{er} janvier 2011 au 31 décembre 2015. Par cette annonce, l'AFC a valablement interrompu le délai de la prescription relative des créances fiscales des années 2011 à 2015, de sorte qu'un nouveau délai de deux ans a couru à partir du 9 août 2016.

4.2 Les 5 juillet 2018 et 17 juin 2020, l'AFC a adressé deux courriers à l'assujettie dans le but d'interrompre la prescription. A ce propos, on relève que ces deux correspondances sont intitulées « Interruption de la prescription » et qu'elles énoncent tout d'abord l'art. 42 al. 1 et al. 3 LTVA. Dans sa lettre du 5 juillet 2018, l'AFC informe ensuite l'assujettie qu'elle n'est pas parvenue à terminer son contrôle de la TVA dans les deux ans à compter de l'annonce de ce dernier. Puis, dans ses deux correspondances, l'AFC affirme vouloir sauvegarder ses droits, de sorte qu'elle dit interrompre, au moyen de ces mêmes courriers, la prescription concernant la créance fiscale pour les années 2011 à 2015, y compris l'intérêt moratoire au sens de l'art. 87 al. 1 LTVA (voir consid. C et E dans la partie « Faits »).

4.3 Le Tribunal de céans relève que ses deux correspondances ne revêtent pas un contenu qualifié suffisant au regard de l'interprétation qu'il convient de donner à l'art. 42 al. 2 première phrase LTVA. Il s'agit, certes, de déclarations écrites, sujettes à réception et visant une période fiscale, soit celle allant du 1^{er} janvier 2011 au 31 décembre 2015. Ces courriers ne décrivent cependant pas les faits posant problème et pouvant être soumis à la TVA. L'élément imposable n'est pas défini pour l'essentiel. Or, cette description constitue, on l'a vu (cf. consid. 3.7.2.3 et 3.8) une condition minimale pour interrompre le délai de la prescription relative au sens de l'art. 42 al. 2 LTVA.

Dans ces circonstances, force est de constater que les lettres de l'AFC des 5 juillet 2018 et 17 juin 2020 n'ont pas interrompu le délai de la prescription relative. Elles ne satisfont pas aux exigences posées par le nouveau

système de la LTVA de 2010. Cela d'autant plus que ces communications sont intervenues alors qu'un contrôle était en cours et que dans ce contexte, on peut attendre de l'AFC qu'elle soit en mesure de communiquer de manière plus précise qu'elle ne l'a fait les éléments susceptibles de générer une reprise d'impôt concernant la période fiscale considérée. En outre, l'art. 42 al. 2 et 3 LTVA prévoit un nouveau délai de prescription de deux ans si la prescription relative a été interrompue notamment par l'AFC – comme en l'espèce – au moyen de l'annonce d'un contrôle. Ce nouveau délai de prescription relative – raccourci – de deux ans, voulu par le législateur, ne peut pas être contourné par une simple lettre.

A cela s'ajoute le fait que l'on peut se demander si un contrôle qui dure, comme en l'espèce, un peu plus de quatre ans entre le moment de l'annonce du contrôle, le 9 août 2016 et l'envoi de la notification d'estimation le 29 septembre 2020 est compatible avec le système voulu par le législateur dans la nouvelle LTVA, à savoir une exécution rapide de la procédure permettant à l'assujetti d'être rapidement fixé sur ses obligations (cf. consid. 3.7.5.1 ci-avant). Cette question souffre cependant de rester ouverte en l'espèce, dans la mesure où de toute manière, comme on l'a vu, les deux interruptions du délai de la prescription relative intervenues pendant son déroulement ne remplissent pas les exigences légales et ne sont donc pas valables.

Il découle de ce qui précède que le nouveau délai de la prescription relative de deux ans n'a pas été valablement interrompu, de sorte qu'il est arrivé à échéance le 9 août 2018. Les actes ultérieurs de l'autorité inférieure, à savoir la notification d'estimation du 29 septembre 2020, la décision rendue par l'AFC en date du 10 juin 2021 ainsi que la décision sur réclamation prononcée par l'AFC le 7 décembre 2021 n'y changent rien. Par ailleurs, il ne résulte pas non plus du dossier qu'une procédure pénale serait en cours pour les périodes fiscales concernées et que celle-ci aurait été annoncée à l'assujetti, élément qui aurait eu pour effet de suspendre le délai de la prescription relative (art. 42 al. 4 LTVA).

4.4 Par conséquent, la Cour de céans retient que la créance fiscale complémentaire de l'AFC pour la période du 1^{er} janvier 2011 au 31 décembre 2015 est prescrite. Conformément à la jurisprudence, cette créance s'est éteinte (cf. consid. 3.1 ci-avant). A cet égard, peu importe que la recourante ait admis par écrit, comme le relève l'AFC dans sa réponse, le montant dû pour l'année 2011, ainsi que certains des montants des reprises effectuées pour 2014 et 2015. En effet, ces reconnaissances de la part de l'assujettie sont intervenues en 2020,

soit après que la créance complémentaire a été atteinte par l'effet d'extinction de la prescription relative en août 2018. Par conséquent, ces déclarations ne peuvent avoir d'effet, la jurisprudence admettant au surplus que l'assujetti ne peut s'acquitter, même volontairement, d'une créance prescrite (ATAF 2009/12 consid. 6.3.2.2 s. ; MICHAEL BEUSCH, Kommentar, art. 42 n° 3 p. 510).

5.

Au vu de ce qui précède, il est établi que la recourante n'est pas débitrice de la créance fiscale complémentaire résultant du contrôle TVA de l'AFC pour les périodes fiscales allant de 2011 à 2015.

6.

6.1 La décision sur réclamation du 7 décembre 2021 fait état non seulement d'une créance fiscale complémentaire de 118'001 fr., laquelle, on l'a vu (cf. consid. 5), n'est pas due, mais également de divers montants déduits par l'AFC, à savoir 8'739 fr. 70 à titre de « solde créditeur 3^e décompte 2020 », 3'390 fr. 24 de « part avis de crédit 30.05.2018 », un avis de crédit le 30 août 2018 de 3'500 fr., un autre avis de crédit en date du 30 novembre 2018 à hauteur de 5'600 fr., deux paiements de chacun 3'500 fr. le 3 janvier 2019, un paiement de 49'237 fr. 35 en date du 16 novembre 2020 et un dernier versement de 22 fr. 85 le 13 juillet 2021. Selon dite décision sur réclamation, l'AFC requiert un solde de 40'510 fr. 86 au titre de TVA, plus intérêt moratoire dès le 4 décembre 2014, ainsi que l'intérêt moratoire sur les montants précités, portés en déduction.

6.2 La Cour de céans relève que par courrier du 28 octobre 2020, la recourante a partiellement contesté la notification d'estimation du 29 septembre 2020, expliquant qu'elle verserait donc un montant de 49'237 fr. 35 à la fin du mois de novembre 2020. A cet égard, la recourante a précisé que ce versement partiel ne valait en aucun cas acceptation de la notification d'estimation mais qu'il correspondait à un paiement sous réserve.

Dès lors que, on l'a vu (cf. consid. 3.1), la prescription de la créance fiscale entraîne son extinction, comme en l'espèce (cf. consid. 4.3), et qu'il est établi que la recourante n'est pas débitrice de la créance fiscale complémentaire dont se prévaut l'autorité inférieure pour la période allant du 1^{er} janvier 2011 au 31 décembre 2015, le Tribunal de céans retient que le paiement sous réserve effectué par la recourante à hauteur de 49'237 fr. 35 ainsi que les autres montants en faveur de celle-là mentionnés dans la décision sur réclamation, pour autant qu'ils aient été

affectés au paiement de la créance fiscale complémentaire relative à la période allant du 1^{er} janvier 2011 au 31 décembre 2015, sont indus. Ces montants devront être restitués à la recourante, avec calcul, le cas échéant, d'un intérêt rémunérateur (art. 88 al. 4 LTVA).

7.

En définitive, en raison de l'intervention de la prescription relative, le recours doit être admis et la décision litigieuse doit être annulée. La créance complémentaire en faveur de l'AFC de 118'001 fr. est éteinte et l'AFC doit restituer à la recourante les montants déjà pris en considération pour son règlement partiel, y compris le calcul, le cas échéant, d'un intérêt rémunérateur.

8.

8.1 En règle générale, les frais de procédure, lesquels comprennent 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. A titre exceptionnel, ils peuvent être entièrement remis (art. 63 al. 1 PA). L'émolument judiciaire est calculé en fonction de la valeur litigieuse, de l'ampleur et de la difficulté de la cause, de la façon de procéder des parties et de leur situation financière. Les modes de calcul des frais prévus par des lois spéciales sont réservés (art. 2 al. 1 du règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral [FITAF, RS 173.320.2] ; cf. également art. 4 FITAF). 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 l'art. 5 al. 3 de l'ordonnance du 10 septembre 1969 sur les frais et indemnités en procédure administrative [RS 172.041.0]). En outre, aucun frais de procédure n'est mis à la charge de l'autorité inférieure déboutée (cf. art. 63 al. 2 PA).

Par ailleurs, à teneur de 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 FITAF).

8.2

8.2.1 En l'espèce, les frais de procédure sont arrêtés à 6'000 fr. Dès lors que le recours est entièrement admis, ces frais devraient être supportés par l'autorité inférieure. En vertu de l'art. 63 al. 2 PA, le Tribunal de céans

ne peut toutefois percevoir ces frais judiciaires auprès de l'AFC. Ces derniers seront par conséquent pris en charge par la caisse du Tribunal.

Dans ce contexte, l'avance de frais de 6'000 fr. versée par la recourante devra donc lui être restituée une fois la présente décision devenue définitive et exécutoire.

8.2.2 S'agissant des dépens, la Cour de céans relève que la recourante réclame une indemnité équitable à ce titre sans la chiffrer. Au vu de l'absence de décompte de la recourante et du fait que l'examen de la cause a essentiellement porté sur la question de la prescription, le Tribunal de céans fixe l'indemnité de dépens en faveur de la recourante à hauteur de 9'000 fr., à charge de l'AFC.

(Le dispositif de la décision se trouve à la page suivante.)

Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :

1.

Le recours est admis dans le sens des considérants.

2.

La décision attaquée est annulée.

3.

Les frais de procédure sont arrêtés à 6'000 fr. Dans la mesure où ils ne peuvent être supportés par l'autorité inférieure, laquelle succombe entièrement, ils seront pris en charge par la caisse du Tribunal. L'avance de frais de 6'000 fr. versée par la recourante lui sera restituée une fois le présent arrêt entré en force.

4.

Une indemnité de dépens à hauteur de 9'000 fr. est allouée à la recourante, à charge de l'autorité inférieure.

5.

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

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

La présidente du collège :

La greffière :

Annie Rochat Pauchard

Lorianne Bovey

Indication des voies de droit :

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

Expédition :

Le présent arrêt est adressé :

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