Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal



Cour I
A-4695/2010

Arrêt du 14 janvier 2013

Composition

Marie-Chantal May Canellas (présidente du collège),
Daniel Riedo, Michael Beusch, juges,
Raphaël Bagnoud, greffier.

Parties

C._____, ***,
représentée par Mes Carl Heggli et Laurent Kyd, avocats,
***,
recourante,

contre

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

Objet

TVA; période du 3e trimestre 2006 au 4e trimestre 2007 et radiation du registre des assujettis au 14 avril 2008; mise à disposition d'un aéronef; assujettissement; déduction de l'impôt préalable; évasion fiscale; art. 21 et 38 aLTVA.

Faits :

A.
C._____ est une société anonyme qui a pour but la possession, la détention, l'exploitation, l'achat et la vente d'avions d'affaire privés. Elle est inscrite au registre du commerce du canton de *** depuis le *** mai 2006. Son actionnaire unique, A._____, est domicilié à ***.

B.
C._____ (ci-après: l'assujettie) fut immatriculée au registre des contribuables de l'Administration fédérale des contributions (ci-après: l'AFC) le 1er septembre 2006. Le 6 septembre 2006, elle acquit un avion, qu'elle importa en Suisse et pour lequel elle déduisit par la suite dans ses décomptes l'impôt préalable, en particulier l'impôt payé lors de l'importation de l'aéronef.

C.
A la suite d'un contrôle portant sur les périodes fiscales allant du 1er septembre 2006 au 31 décembre 2007, opéré le 14 avril 2008, l'AFC constata que l'assujettie avait mis son avion à disposition de son actionnaire unique, à titre principal jusqu'au 30 juin 2007, puis à titre exclusif dès le 1er juillet 2007. L'autorité inférieure releva que la contrepartie versée par celui-ci pour l'utilisation de l'avion ne valait pas chiffre d'affaires au sens de la TVA.

Le jour même, l'AFC établit les décomptes complémentaires no *** et ***. Le premier porte sur un montant de Fr. 353'171.-- plus intérêt moratoire, à titre notamment de réduction de la déduction de l'impôt préalable en raison de l'utilisation de l'aéronef par l'actionnaire unique jusqu'au 30 juin 2007. Le deuxième décompte complémentaire porte sur une somme de Fr. 73'009.-- plus intérêt moratoire, à titre d'annulation de l'impôt et de l'impôt préalable déclarés dans les décomptes des 3e et 4e trimestres 2007, ainsi qu'à titre d'annulation du solde de la charge préalable grevant l'importation de l'avion en 2006 (en tenant compte d'un taux d'amortissement de 25 % l'an). Dans le premier décompte complémentaire, l'AFC indiqua également vouloir procéder à la radiation de l'assujettie du registre des contribuables TVA avec effet rétroactif au 30 juin 2007.

Considérant que lors de l'établissement du premier décompte complémentaire du 14 avril 2008, elle avait appliqué à tort un taux d'amortissement de 25 % l'an, au lieu d'un taux de 20 %, l'autorité inférieure corrigea l'annulation du solde de l'impôt préalable grevant

l'importation de l'avion. Le 18 août 2008, elle établit ainsi le décompte complémentaire no *** portant sur un montant de Fr 4'666.--.

D.
Par courrier du 27 août 2008, l'assujettie contesta le bien-fondé de sa radiation du registre des contribuables TVA et des décomptes complémentaires des 14 avril et 18 août 2008.

Le 24 février 2010, l'AFC rendit une décision formelle, par laquelle elle prononça la radiation de l'assujettie du registre des contribuables TVA avec effet au 14 avril 2008, et confirma partiellement la créance fiscale résultant des décomptes complémentaires no ***, *** et ***. Considérant que les vols réalisés durant la période allant jusqu'au 30 juin 2007 sur le territoire suisse avec l'actionnaire unique avaient été soumis à tort à l'impôt, dès lors qu'il ne s'agissait pas d'opérations au sens de la TVA, et que la déduction de l'impôt préalable liée aux vols effectués pendant cette période en faveur du père de ce dernier devait être annulée, l'AFC procéda aux rectifications nécessaires et arrêta le montant de la créance fiscale à Fr. 427'590.--, plus intérêt moratoire dès le 16 juillet 2007.

E.
Par mémoire du 9 avril 2010, l'assujettie forma réclamation contre la décision du 24 février 2010, concluant principalement à l'annulation de dite décision et subsidiairement à sa réimmatriculation au registre des contribuables TVA avec effet au 1er janvier 2010, ainsi qu'au dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable sur l'importation de l'aéronef.

Par décision sur réclamation du 27 mai 2010, l'AFC considéra que la conclusion subsidiaire de l'assujettie dépassait l'objet de la procédure et était irrecevable. L'autorité inférieure constata en outre que tant la radiation du registre des contribuables TVA que la reprise résultant de la différence entre les décomptes complémentaires no ***, ***, *** et l'avis de crédit no *** étaient justifiées, de sorte que la conclusion principale de l'assujettie – tendant à l'annulation de la décision de l'AFC du 24 février 2010 – devait être rejetée. L'AFC estima notamment que la mise à disposition de l'aéronef par l'assujettie à son actionnaire unique et au père de celui-ci ne s'inscrivait pas dans un véritable échange de prestations et ce, bien qu'elle soit intervenue à titre onéreux et au prix du marché.

F.
Par mémoire du 25 juin 2010, l'assujettie (ci-après: la recourante ou

l'intéressée) a interjeté recours auprès du Tribunal administratif fédéral contre la décision sur réclamation de l'AFC (ci-après: l'autorité inférieure) du 27 mai 2010. Elle conclut principalement à l'annulation de dite décision, soit plus précisément à l'annulation de sa radiation du registre des contribuables TVA et à sa réintégration dans ledit registre, ainsi qu'à l'annulation des reprises d'impôt résultant de la différence entre les décomptes complémentaires et l'avis de crédit susmentionnés, et, subsidiairement, à être autorisée à se réassujettir avec effet au 1er janvier 2010 et à ce que l'impôt préalable sur l'importation de l'aéronef soit ultérieurement dégrevé. La recourante fait en substance valoir que, dans la mesure où les prestations de mises à disposition de l'avion en faveur de l'actionnaire unique et de son père ont été effectuées contre rémunération, elles s'inscrivent dans un véritable rapport d'échange et doivent donc être prises en compte concernant l'assujettissement à la TVA, de même qu'elles ouvrent droit à la déduction de l'impôt préalable. Notant que la décision de l'AFC résulte d'une pratique nouvelle, la recourante conteste en outre le caractère rétroactif de sa radiation du registre TVA, laquelle, bien qu'ordonnée au 14 avril 2008, aurait selon elle déployé des effets et donné lieu à des reprises d'impôt dès le 3e trimestre 2006.

Dans sa réponse datée du 15 novembre 2010, l'AFC conclut au rejet du recours, dans la mesure où celui-ci est recevable.

L'autorité inférieure s'est exprimée le 4 septembre 2012 sur la portée d'une nouvelle jurisprudence du Tribunal fédéral en la présente cause et confirmé ses précédentes conclusions. La recourante s'est pour sa part prononcée à ce sujet le 12 septembre 2012, maintenant également ses conclusions.

G.
Pour autant que besoin, les autres faits seront repris dans les considérants qui suivent.

Droit :

1.
1.1. Sous réserve des exceptions prévues à l'art. 32 de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal administratif fédéral (LTAF, RS 173.32), celui-ci, en vertu de l'art. 31 LTAF, 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, à savoir notamment les décisions rendues par l'AFC. La

procédure est régie par la PA, pour autant que la LTAF n'en dispose pas autrement (art. 37 LTAF). En l'occurrence, le mémoire de recours du 25 juin 2010 a été déposé en temps utile par le destinataire de la décision attaquée (cf. art. 48 al. 1 et 50 al. 1 PA). En outre, un examen préliminaire du recours révèle qu'il remplit les exigences de forme et de contenu posées à l'art. 52 PA. Le recours est donc recevable, sous réserve du considérant 1.4 ci-après.

1.2. Le Tribunal administratif fédéral constate les faits et 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, 3e éd., Berne 2011, p. 300 s.). L'autorité saisie se limite toutefois 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 122 V 11 consid. 1b et 122 V 157 consid. 1a; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-4674/2010 du 22 décembre 2011 consid. 1.3 et A-4659/2010 du 14 juin 2011 consid. 1.2; ALFRED KÖLZ/ISABELLE HÄNER, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 2e éd., Zurich 1998, ch. 677). Le Tribunal administratif fédéral peut en outre admettre un recours pour d'autres motifs que ceux qui ont été allégués ou confirmer la décision attaquée quant à son résultat avec une autre motivation que celle adoptée par l'instance inférieure (substitution de motifs; cf. ATAF 2007/41 consid. 2; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-4674/2010 précité consid. 1.3 et A-7663 et 7699/2010 du 28 avril 2011 consid. 2.2; ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, Bâle 2008, n. marg. 1.54 s.).

1.3. Le 1er janvier 2010, la loi fédérale régissant la taxe sur la valeur ajoutée du 12 juin 2009 (LTVA, RS 641.20) est entrée en vigueur. S'agissant du droit applicable, il y a lieu de distinguer ce qui a trait au fond de ce qui concerne la procédure.

Sur le plan du droit matériel, les dispositions de l'ancien droit ainsi que leurs dispositions d'exécution demeurent applicables à tous les faits et rapports juridiques ayant pris naissance avant leur abrogation (art. 112 al. 1 LTVA). Dans la mesure où l'état de fait concerne les périodes allant du 3e trimestre 2006 au 4e trimestre 2007, ainsi que la radiation du registre des contribuables intervenue le 14 avril 2008, la présente cause tombe matériellement sous le coup de la loi fédérale du 2 septembre 1999 sur la TVA (aLTVA, RO 2000 1300 et les modifications ultérieures)

et de son ordonnance du 29 mars 2000 (aOLTVA, RO 2000 1347 et les modifications ultérieures), toutes deux en vigueur depuis le 1er janvier 2001 (cf. arrêté du Conseil fédéral du 29 mars 2000 [RO 2000 1346] et art. 48 aOLTVA; cf. également art. 93 et 94 aLTVA).

Sur le plan du droit formel, le nouveau droit de procédure s'applique à toutes les procédures pendantes à l'entrée en vigueur de la LTVA (art. 113 al. 3 LTVA; concernant l'interprétation restrictive de cette disposition, cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1237/2012 du 23 octobre 2012 consid. 1.2, A-4136/2009 du 18 mars 2011 consid. 1.2 et A-3190/2008 du 15 juillet 2010 consid. 1.2.2). S'agissant de l'appréciation des preuves, l'art. 81 al. 3 LTVA n'entre pas en ligne de compte si l'ancien droit matériel demeure applicable. En outre, la possibilité d'une appréciation anticipée demeure admissible, même dans le nouveau droit et *a fortiori* pour les cas pendants (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-4674/2010 précité consid. 1.4, A-393/2009 du 14 avril 2011 consid. 1.2.2 et A-3603/2009 du 16 mars 2011 consid. 1.2; Message du Conseil fédéral sur la simplification de la TVA du 25 juin 2008 in: Feuille fédérale [FF] 2008 p. 6394 s.; PASCAL MOLLARD/XAVIER OBERSON/ANNE TISSOT BENEDETTO, Traité TVA, Bâle 2009, ch. 157, p. 1126).

1.4. Il s'agit à ce stade de délimiter l'objet du litige (sur cette notion, cf. arrêts du Tribunal fédéral 2C_612/2007 du 7 avril 2008 consid. 4.1 et 1P.217/2001 du 28 mai 2001 consid. 2a). Celui-ci porte à la fois sur l'assujettissement de la recourante et sur son droit à la déduction de l'impôt préalable.

1.4.1. S'agissant tout d'abord de l'assujettissement de la recourante, il y a lieu de relever que la recourante a été inscrite au registre des assujettis dès le 1er septembre 2006. Par décision sur réclamation du 27 mai 2010, l'AFC a confirmé la radiation de la recourante dudit registre, intervenue le 14 avril 2008. Cela étant, dans son mémoire de recours, la recourante sollicite principalement "sa réintégration dans (ledit) registre avec effet dès le 3ème trimestre 2006" (cf. recours, p. 11 ch. 3 in fine) et subsidiairement sa ré-immatriculation en tant qu'assujettie à la TVA dès le 1er janvier 2010.

S'agissant de l'immatriculation au registre des contribuables entre le 1er septembre 2006 et le 14 avril 2008, la conclusion de la recourante est sans objet, son assujettissement n'étant pas litigieux durant cette période (même si dans ses observations du 4 septembre 2012, l'autorité inférieure indique qu'il "convenait dès lors de procéder à la radiation

rétroactive de la recourante avec effet au 30 juin 2007" ce qui ne correspond pas au ch. 2 du dispositif de la décision entreprise, seul déterminant). Il en va différemment s'agissant du bien fondé de la radiation de la recourante de ce même registre le 14 avril 2008, que la recourante conteste expressément, et sur lequel le Tribunal de céans se prononcera au fond (cf. consid. 5.3.1 ci-après).

S'agissant finalement de la conclusion de la recourante tenant à sa ré-immatriculation au registre des contribuables à partir du 1er janvier 2010, celle-ci n'a de sens que si le Tribunal de céans confirme la radiation intervenue le 14 avril 2008, de sorte que la recourante l'a – à juste titre – qualifiée de subsidiaire. Cela étant, cette conclusion – que la recourante avait déjà prise en procédure de réclamation devant l'AFC – a été à bon droit déclarée irrecevable par l'instance inférieure dans le prononcé attaqué, puisqu'elle sortait du cadre de l'objet du litige, tel que circonscrit par la première décision. Le Tribunal de céans doit se limiter à l'examen du bien fondé de la non entrée en matière par l'AFC (cf. ATF 132 V 74 consid. 1.1 et 124 II 499 consid. 1; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-4674/2010 précité consid. 1.2.1; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, op. cit., n. marg. 2.213), qui l'amène ainsi à confirmer l'irrecevabilité prononcée par l'AFC. Il ne peut donc en aucune manière trancher le bien fondé d'une éventuelle ré-immatriculation de la recourante dès 2010, la présente procédure ne portant pas sur ce point.

1.4.2. Le litige concerne par ailleurs le droit à la déduction de l'impôt préalable de la recourante durant la période du 1er septembre 2006 au 31 décembre 2007. S'agissant cependant d'un éventuel droit au dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable, conditionné par une ré-immatriculation de la recourante au 1er janvier 2010, qui fait l'objet d'une conclusion subsidiaire de la recourante, l'AFC a refusé d'entrer en matière sur ce point, dans son prononcé attaqué, en relevant que cette conclusion sortait du cadre de l'objet du litige. Le Tribunal de céans doit donner raison à l'AFC à cet égard, pour les mêmes motifs que ceux exposés précédemment (consid. 1.4.1 in fine). En effet, cette conclusion sortait du cadre du litige tel que défini par la première décision, de sorte que l'AFC l'a, à juste titre, déclarée irrecevable. Ceci ne préjuge en rien de la possibilité de la recourante de faire valoir ses droits éventuels à cet égard dans le cadre d'une procédure séparée.

2.

2.1.

2.1.1. Est assujetti à l'impôt à titre obligatoire quiconque, même sans but lucratif, exerce de manière indépendante une activité commerciale ou professionnelle en vue de réaliser des recettes, à condition que les livraisons de biens, les prestations de services et les prestations à soi-même qu'il a effectuées sur le territoire suisse dépassent globalement la somme de Fr. 75'000.-- par an (art. 21 al. 1 aLTVA; cf. également arrêts du Tribunal administratif fédéral A-4674/2010 précité consid. 2.1, A-5747/2008 du 17 mars 2011 consid. 2.4 et A-4011/2010 du 18 janvier 2011 consid. 2.2). En vertu de l'art. 27 al. 1 aLTVA et conformément à la pratique publiée de l'AFC, l'assujettissement volontaire est possible pour autant que le sujet fiscal concerné réalise annuellement plus de Fr. 40'000.- de chiffre d'affaires provenant notamment (1) de livraisons ou prestations imposables fournies à des assujettis sur territoire suisse, respectivement à des entreprises étrangères auxquelles l'impôt peut être remboursé et (2) d'exportations ou de prestations de services/livraisons effectuées à l'étranger par des entreprises suisses (opérations qui seraient imposables si elles étaient fournies sur territoire suisse; cf. Instructions 2001 sur la TVA, publiées par l'AFC, ch. marg. 688; Brochure spéciale n° 2, "Assujettissement à la TVA", édition septembre 2000, ch. 4.2.1). Comme cela ressort de l'art. 21 al. 1 aLTVA, l'assujettissement est indissolublement lié à la notion d'opération imposable. Il s'agit dès lors de définir cette dernière pour en déduire un éventuel assujettissement.

2.1.2. L'opération se caractérise par une livraison de biens (art. 6 aLTVA) ou une prestation de services (art. 7 aLTVA), une contre-prestation ainsi qu'un rapport d'échange entre les deux (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-4674/2010 précité consid. 2.2 et A-2387/2007 du 29 juillet 2010 consid. 2.2). La contre-prestation est un élément constitutif de l'opération, au même titre que l'échange entre prestation et contre-prestation (cf. ATF 138 II 239 consid. 3.2 et 132 II 353 consid. 4.1; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-4674/2010 précité consid. 2.2.2; DANIEL RIEDO, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Berne 1999, ch. 6, p. 223 ss, en particulier ch. 6.4.2, p. 239 ss, ALOIS CAMENZIND/NIKLAUS HONAUER/KLAUS A. VALLENDER, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz, 2ème éd., Berne/Stuttgart/Vienne 2003, ch. 159 ss). En d'autres termes, le caractère onéreux est une condition essentielle de l'opération imposable (cf. arrêts du Tribunal fédéral 2C_778/2008 du 8 avril 2009 consid. 2 et 2C_229/2008 du 13 octobre 2008 consid. 5.2). En outre, l'existence d'un lien économique entre la

prestation et la contre-prestation, en ce sens que c'est la première qui déclenche la seconde, est indispensable (cf. ATF 138 II 239 consid. 3.2 et 132 II 353 consid. 4.1; arrêts du Tribunal fédéral 2C_732/2010 du 28 juin 2012 consid. 3 et 2C_129/2012 du 15 juin 2012 consid. 4.1; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-2387/2007 précité consid. 2.2.2). L'échange de prestations suppose quant à lui que plusieurs sujets participent à l'opération (fournisseur et destinataire de la prestation), respectivement que la prestation fournie quitte la sphère commerciale, raison pour laquelle un chiffre d'affaires purement interne ne relève pas de la TVA (cf. arrêts du Tribunal fédéral 2C_904/2008 précité consid. 7.1, 2C_195/2007 du 8 janvier 2008 consid. 2.1 et 2A.748/2005 du 25 octobre 2006 in: Revue de droit fiscal [RF] 62/2007 p. 234 consid. 3.2; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-4674/2010 précité consid. 2.2.2 et A-2387/2007 précité consid. 2.2.2; CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, op. cit., ch. 149 ss).

2.1.3. Les prestations fournies par une entreprise à ses actionnaires ou ses ayants droit économiques, ainsi que les prestations fournies et reçues entre entreprises appartenant au même groupe suscitent la question de savoir s'il s'agit également d'opérations TVA. Sur le principe, des prestations et contre-prestations réciproques sont, dans ce cadre, parfaitement concevables, la contre-prestation étant cependant susceptible d'adaptation si elle ne correspond pas à la valeur qui aurait été convenue entre des tiers indépendants (cf. art. 33 al. 2 i.f. aLTVA).

Cela étant, la question des opérations entre une société et son ayant droit économique a fait l'objet de plusieurs arrêts du Tribunal fédéral dans le domaine particulier du trafic aérien et reçu des réponses partiellement divergentes. Dans un arrêt, le Tribunal fédéral a nié l'existence d'un échange de prestations, alors même que la mise à disposition de l'avion intervenait contre rémunération, dans la mesure où l'ayant droit économique de la société prestataire – voire ses proches – utilisaient l'avion pour des besoins privés (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_904/2008 du 22 décembre 2009 consid. 7.1 ss). Dans un autre, il a relevé incidemment que l'échange de prestations présupposait que l'avion soit utilisé par des personnes indépendantes (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2A.748/2005 du 25 octobre 2006 consid. 3.2). Dans certaines affaires, le Tribunal fédéral a jugé que, si la transaction intervenait à titre onéreux, il y avait échange de prestations indépendamment de savoir si la mise à disposition de l'avion intervenait pour des buts professionnels ou privés du destinataire (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_632/2007 du 7 avril 2008 consid. 2). Il a toutefois abordé ce cas sous l'angle de

l'évasion fiscale avec pour conséquence le refus du droit à la déduction de l'impôt préalable (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_632/2007 précité consid. 4; voire au surplus, l'arrêt du Tribunal fédéral 2C_463/2008 du 27 janvier 2009 consid. 2.2).

Dans sa plus récente jurisprudence, remontant au 19 mars 2012, le Tribunal fédéral a clarifié sa position et énoncé que, dès lors que les art. 5 ss aLTVA ne prévoient aucune exception en matière de prestations fournies à des proches, de telles prestations ne doivent pas être traitées différemment des prestations fournies à des tiers, sur le plan de l'objet de l'impôt (cf. ATF 138 II 239 consid. 3.2; arrêts du Tribunal fédéral 2C_146/2010 du 15 août 2012 consid. 1.2.2 in fine et 4.1.2, 2C_732/2010 précité consid. 3 et 4.2, 2C_129/2012 du 15 juin 2012 consid. 4.1 et 4.3, 2C_476/2010 du 19 mars 2012 consid. 2.1). En d'autres termes, s'il y a prestation et contre-prestation s'inscrivant dans un rapport d'échange, entre des sujets juridiquement indépendants, il faut reconnaître l'existence d'une opération TVA, même si la transaction intervient entre proches. Les liens existant entre le fournisseur et le destinataire de la prestation fournie à titre onéreux n'interviennent donc pas dans le cadre de l'examen de l'opération TVA, c'est-à-dire sur le plan de l'objet de l'impôt, mais dans celui de la réalisation des conditions de l'évasion fiscale (voir à cet égard, ci-après consid. 4). Il en va de même du but auquel le proche, qui acquiert la prestation, destine cette acquisition. L'affectation de la prestation à un but privé par le destinataire ne permet donc pas de nier l'opération TVA. Selon la dernière jurisprudence du Tribunal fédéral, seule l'évasion fiscale permet de faire la transparence entre les sujets en question, à savoir le prestataire et le destinataire de la prestation, pour autant que les conditions en soient réunies (cf. ATF 138 II 239 consid. 4; arrêts du Tribunal fédéral 2C_732/2010 précité consid. 4.2 et 5, 2C_129/2012 précité consid. 5).

2.2.

2.2.1. L'assujettissement au sens de l'art. 21 al. 1 aLTVA commence à l'expiration de l'année civile au cours de laquelle le chiffre d'affaires déterminant a été atteint (art. 28 al. 1 aLTVA). Lorsque l'activité déterminant l'assujettissement débute ou s'étend par la reprise d'un commerce ou par l'ouverture d'un nouveau secteur d'activité, l'assujettissement commence à ce moment-là s'il y a lieu d'admettre que le chiffre d'affaires déterminant l'assujettissement sera supérieur à Fr. 75'000.-- dans les douze mois suivants (art. 28 al. 2 aLTVA). L'assujettissement volontaire, fondé sur l'art. 27 aLTVA, est, en règle générale, possible au plus tôt au début du trimestre au cours duquel il est

demandé par écrit (cf. Brochure spéciale n° 2, "Assujettissement à la TVA" déjà citée, ch. marg. 4.1).

2.2.2. L'assujettissement obligatoire se termine à la fin de l'année civile au cours de laquelle les montants déterminant l'assujettissement n'ont plus été dépassés, si l'on peut s'attendre à ce qu'ils ne le soient pas non plus pendant l'année civile suivante (art. 29 let. b aLTVA). Lorsque la personne considérée ne réalise plus le chiffre d'affaires déterminant, mais omet de l'annoncer, elle est censé avoir opté pour l'assujettissement (art. 56 al. 3 aLTVA). Cette présomption d'option n'est cependant pas applicable dans tous les cas (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-4674/2010 précité consid. 2.1, A-2387/2007 précité consid. 2.1.1 et A-12/2007 du 28 janvier 2009 consid. 2.4.2). L'assujettissement volontaire perdure jusqu'au moment fixé par l'AFC (art. 29 let. b in fine et let. c aLTVA; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-7703/2007 du 15 février 2010 consid. 5.4). Celui-ci correspond au moment où les conditions de l'option ne sont plus réalisées, soit le moment où la limite de chiffre d'affaires n'est plus atteinte. Si l'assujetti ne s'annonce pas à l'AFC, la radiation intervient en principe au moment où l'AFC constate la disparition des conditions déterminant l'assujettissement (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-7703/2007 précité consid. 5.4, A-1371/2006 du 26 juillet 2007 consid. 2.3.1, A-1652/2006 du 22 juin 2009 consid. 2.5).

3.

3.1. Aux termes de l'art. 38 al. 1 aLTVA, si l'assujetti utilise des biens ou des prestations de services pour l'une des affectations justifiées par l'usage commercial indiquées à l'al. 2 (parmi lesquels figurent les livraisons et les prestations de services imposables), il peut déduire dans son décompte les montants d'impôt préalable qu'en particulier d'autres assujettis lui ont facturés, conformément à l'art. 37 aLTVA, pour des livraisons et des prestations de services (art. 38 al. 1 let. a aLTVA). Si l'impôt préalable déductible excède l'impôt dû, l'excédent est remboursé à l'assujetti (art. 48 al. 1 aLTVA). La jurisprudence a confirmé qu'un tel excédent, d'ailleurs expressément prévu par la loi, peut exister (cf. ATF 132 II 353 consid. 8.4; arrêt du Tribunal fédéral 2C_632/2007 précité consid. 3; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-4674/2010 précité consid. 3.1, A-2387/2007 précité consid. 3.1.1.2 et A-212/2008 précité consid. 2.2.3).

3.2. A titre de conditions matérielles et formelles du droit à la déduction, il appert que : (i) seul un assujetti peut prétendre déduire l'impôt préalable

(art. 38 al. 1 aLTVA); (ii) cette déduction est possible uniquement pour les livraisons et prestations de services grevées de TVA qui lui ont été facturées par un autre assujetti (art. 38 al. 1 let. a aLTVA); (iii) les prestations doivent être affectées à un des buts limitativement énumérés à l'art. 38 al. 2 aLTVA, étant encore précisé que l'assujetti peut également déduire les montants d'impôt préalable mentionnés à l'al. 1 lorsqu'il utilise des biens ou des services pour des activités mentionnées à l'art. 19 al. 2 aLTVA ou pour des activités qui seraient imposables s'il les effectuait sur le territoire suisse (art. 38 al. 3 aLTVA; cf. arrêts du Tribunal fédéral 2C_632/2007 précité consid. 2 et 2A.55/1999 précité consid. 4a; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-4674/2010 précité consid. 3.2 et A-2387/2007 précité consid. 3.1.3); (iv) la déduction de l'impôt préalable est uniquement possible sur la base d'un justificatif, soit une facture remplissant certaines exigences formelles (art. 38 al. 1 let. a aLTVA en lien avec l'art. 37 aLTVA); (v) elle ne doit pas avoir été expressément proscrite (art. 39 aLTVA; cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-2387/2007 précité consid. 3.1.3).

Seule l'affectation, même médiate, à des livraisons ou des prestations de service imposables, ou pour lesquelles l'assujetti a opté, permet de déduire l'impôt préalable. Il s'ensuit que l'intrant ne doit pas être affecté à un but qui n'est pas commercial au sens de l'art. 38 al. 2 aLTVA, tel une activité privée (art. 38 al. 4 aLTVA; ATF 132 II 353 consid. 8.2; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-2387/2007 précité consid. 3.1.4).

Cela étant, il est bien évident que le but auquel le destinataire de la prestation destine cette acquisition n'est pas déterminant pour savoir si le prestataire a droit à la déduction de l'impôt préalable. Ceci signifie que, si le destinataire utilise la prestation qu'il a acquise à des fins privées, cette circonstance demeure sans incidence sur le droit à déduction du prestataire. Ce principe vaut également s'agissant de transactions entre proches : du moment que celles-ci sont reconnues comme étant des opérations TVA, elles permettent au prestataire de déduire, en amont, l'impôt préalable, indépendamment de savoir à quel but l'acquéreur de la prestation destine son acquisition (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_146/2010 du 15 août 2012 consid. 4.1.2). Dans sa plus récente jurisprudence rendue dans le domaine du trafic aérien, le Tribunal fédéral a jugé que, du moment que la société prestataire – considérée comme une personne morale indépendante – réalise des opérations TVA imposables ou exonérées au sens propre avec son ayant droit économique, le droit à la déduction de l'impôt préalable lui est ouvert (cf. ATF 138 II 239 consid. 3.4), peu importe l'affectation privée ou

commerciale à laquelle l'ayant droit économique destine son acquisition. Ce dernier critère intervient en revanche dans le cadre de l'examen de l'évasion fiscale (cf. ATF 138 II 239 consid. 4; voir également le consid. 4 ci-après).

3.3.

3.3.1. Lorsque l'assujetti utilise des biens, des parties de biens ou des services tant pour des affectations donnant droit à la déduction de l'impôt préalable qu'à d'autres fins, la déduction de l'impôt préalable doit être réduite proportionnellement à l'utilisation (art. 41 al. 1 aLTVA). Cette disposition prescrit uniquement l'obligation de réduire l'impôt préalable déductible en fonction de l'utilisation; le législateur a cependant renoncé à une réglementation détaillée s'agissant de la méthode de réduction. Cette répartition doit intervenir de manière concrète, c'est-à-dire qu'elle doit autant que possible correspondre aux circonstances spécifiques du cas en question (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_463/2008 précité consid. 2.4.2; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-2387/2007 précité consid. 3.2.1 et A-212/2008 précité consid. 2.3; DIEGO CLAVADETSCHER, in mwst.com, ch. 37 s. et 57 ss ad art. 41; CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, op. cit., ch. 1520).

En cas de double affectation, il s'agit d'opérer la réduction de l'impôt préalable dans la mesure de l'utilisation effective. Selon la méthode établie par l'AFC (dite légale ou effective), les dépenses et investissements doivent être affectés selon leur utilisation soit à des activités imposables soit à des activités qui ne le sont pas. Si et dans la mesure où une affectation directe n'est pas possible, la répartition doit intervenir à l'aide de clés, qui doivent se baser sur des critères objectifs (par ex. quantités, volumes, chiffres d'affaire, temps de travail du personnel, somme des salaires, bénéfice bruts; cf. Brochure spéciale n° 6, « Réduction de la déduction de l'impôt préalable en cas de double affectation », septembre 2000, ch. 2.4).

3.3.2. S'il revient à l'AFC de corriger l'impôt préalable déductible, en raison du fait que le contribuable l'a omis ou l'a entrepris selon une méthode qui n'était pas autorisée, elle dispose alors d'une grande liberté d'appréciation dans le choix de la méthode applicable. Il appartient au Tribunal d'examiner uniquement si la méthode choisie par l'AFC est pertinente et si elle a opéré la réduction de l'impôt préalable déductible sans excéder sa liberté d'appréciation. Si l'assujetti propose une autre méthode, il doit être examiné si celle-ci serait plus adaptée aux circonstances concrètes du cas d'espèce. L'assujetti doit prouver lui-

même que le calcul de la déduction de l'impôt préalable par l'AFC ne correspond pas aux dites circonstances (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-2387/2007 précité consid. 3.2.1, A-212/2008 précité consid. 2.3.2 et A-1575/2006 du 5 octobre 2009 consid. 2.3.4).

4.

4.1. Selon la jurisprudence, il y a évasion fiscale lorsque (i) la forme juridique choisie par le contribuable apparaît insolite, inappropriée ou étrange, en tous cas totalement inadaptée au but économique poursuivi, (ii) ce choix a été opéré abusivement, dans le seul but d'économiser des impôts qui seraient dus si les rapports de droit avaient été aménagés de façon appropriée et (iii) le procédé conduirait effectivement à une notable économie d'impôt s'il était admis par l'autorité fiscale (cf. ATF 138 II 239 consid. 4.1 et 131 II 627 consid. 5.2; arrêts du Tribunal fédéral 2C_146/2010 du 15 août 2012 consid. 4.1.4, 2C_732/2010 précité consid. 5.1, 2C_129/2012 précité consid. 5.1; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-4674/2010 précité consid. 4.1 et A-2387/2010 précité consid. 4.1).

Les deux premières conditions citées ne sont pas indépendantes l'une de l'autre mais bien connexes et se recoupent même partiellement, en ce sens que la première question qui se pose est de déterminer si la forme juridique apparaît abusive (cf. DIETER METZGER, Kurzkommentar zum Mehrwertsteuergesetz, 2000, ch. 248 s.). A cet égard, le caractère abusif se concrétise notamment lorsqu'un assujetti invoque une disposition légale pour régler une situation ou un état de fait que le législateur n'a absolument pas entendu appréhender dans la norme en question (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_146/2010 du 15 août 2012 consid. 4.1.4), respectivement pour obtenir des avantages fiscaux contraires aux buts couverts par la disposition légale invoquée (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_146/2010 précité consid. 4.1.5). L'élément objectif – à savoir le caractère totalement inadapté du procédé au but économiquement poursuivi – a valeur d'indice pour attester d'une éventuelle intention de procéder à une évasion fiscale. L'élément subjectif a toutefois également son importance, à mesure que l'assujetti peut rendre vraisemblables des circonstances particulières, qui l'ont déterminé à choisir cette forme plutôt qu'une autre, sans avoir eu pour autant la volonté d'éluder l'impôt (cf. ERNST BLUMENSTEIN, Das subjektive Moment der Steuerumgehung, in: Archives vol. 18 p. 201). Concernant en outre l'élément effectif, touchant aux effets de la construction abusive, savoir si le comportement adopté a effectivement mené à une économie d'impôt notable, ceci doit être tranché sur la base de la reprise d'impôt litigieuse correspondante de

l'AFC (cf. Archives vol. 46 p. 152 consid. 3b, vol. 50 p. 588 consid. 2c; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-4674/2010 précité consid. 4.1, A-2387/2010 précité consid. 4.1 et A-1415/2006 du 14 juillet 2008 consid. 2.4). L'économie d'impôt peut résulter du fait que l'impôt n'a pas été prélevé ou que des remboursements d'impôt ont été effectués à tort, par exemple par le biais de la déduction de l'impôt préalable (cf. arrêts du Tribunal fédéral 2C_146/2010 du 15 août 2012 consid. 4.1.4, 2C_732/2010 du 28 juin 2012 consid. 5.1 et 2C_129/2012 du 15 juin 2012 consid. 5.1).

Pour déterminer si les conditions relatives à l'évasion fiscale sont données, il s'agit de se fonder sur les circonstances concrètes du cas d'espèce. Lorsque les conditions sont remplies, l'imposition doit être fondée non pas sur la forme juridique choisie par le contribuable, mais sur la situation qui aurait été appropriée au but économique poursuivi par celui-ci (cf. ATF 138 II 239 consid. 4.1 in fine, 132 II 239 consid. 4.1 et 131 II 627 consid. 5.2; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-4674/2010 précité consid. 4.1 et A-2387/2007 précité consid. 4.1.1; BLUMENSTEIN/LOCHER, op. cit., p. 32 s.).

4.2. Le Tribunal fédéral a récemment confirmé que la notion d'évasion fiscale – conçue comme l'invocation abusive d'une norme (cf. ATF 138 II 239 consid. 4.1 et 4.2 et 131 II 562 consid. 3.5; arrêt du Tribunal fédéral 2C_146/2010 du 15 août 2012 consid. 4.1.4) – s'applique également en matière de TVA (cf. ATF 138 II 239 consid. 4.2; arrêts du Tribunal fédéral 2C_742/2008 précité consid. 5.5 s., 2C_632/2007 du 7 avril 2008 consid. 4.2; cf. dans le même sens, arrêts du Tribunal administratif fédéral A-4674/2010 précité consid. 4.2 et A-2387/2010 précité consid. 4.1.2; nuancé : PIERRE-MARIE GLAUSER, Evasion fiscale et TVA, in : Evasion fiscale, Une approche théorique et pratique de l'évasion fiscale, Genève-Zurich-Bâle 2010, p. 43; critique: BEATRICE BLUM, Steuerumgehung bei der Mehrwertsteuer – Halten eines Flugzeuges in einer "Briefkastengesellschaft" in: Michael Beusch/ISIS [édit.], Entwicklungen im Steuerrecht 2009, Zurich 2009, p. 343 ss).

4.3. Dans sa jurisprudence récente en matière de trafic aérien, le Tribunal fédéral a nuancé les considérations qu'il avait émises dans son arrêt 2C_632/2007 précité, selon lesquelles le fait de recourir à une personne morale pour détenir un avion, dès lors que celle-ci ne dispose pas d'une organisation professionnelle aux fins d'exploiter celui-ci, n'avait en soi guère de sens et apparaissait comme insolite. Conformément à l'opinion exprimée par le Tribunal administratif fédéral dans son arrêt A-1375/2006

du 27 septembre 2007 (annulé par l'arrêt du Tribunal fédéral 2C_632/2007 susmentionné), selon laquelle d'autres motifs que l'épargne fiscale peuvent justifier la constitution d'une société pour l'acquisition et la gestion d'un avion (cf. consid. 9.3), le Tribunal fédéral a relevé que pour des raisons notamment liées au financement et à la limitation de la responsabilité civile, il est d'usage courant de ne pas détenir des avions à titre privé, mais par l'entremise d'une société (cf. ATF 138 II 239 consid. 4.3.2; arrêts du Tribunal fédéral 2C_732/2010 précité consid. 5.4.1 et 2C_129/2012 consid. 5.3.2).

Selon le Tribunal fédéral, il en va autrement lorsque la société est utilisée principalement pour satisfaire les besoins privés de son actionnaire unique (cf. ATF 138 II 239 consid. 4.3.3; arrêts du Tribunal fédéral 2C_732/2010 précité consid. 5.4.2 et 2C_129/2012 consid. 5.3.3). Dans une jurisprudence plus ancienne d'ailleurs, la détention par une société anonyme d'une maison de vacances mise à la disposition presque exclusive de l'actionnaire unique avait déjà été considérée comme une construction juridique totalement inadaptée à la réalité économique, dès lors qu'il est dans le cours ordinaire des choses qu'un tel objet soit destiné à satisfaire les besoins privés de l'actionnaire et que les autres buts normalement visés par la création d'une société immobilières deviennent tout à fait secondaires (cf. Archives vol. 40 p. 210 ss, spéc. p. 219 ss). Le Tribunal fédéral a jugé que cette conclusion s'impose en principe également lorsque la société est créée en premier lieu afin de mettre un avion à la disposition de l'actionnaire unique pour son usage privé.

L'abus ne consiste certes pas dans le fait de constituer une personne morale pour détenir l'avion, mais ce procédé devient abusif lorsqu'il vise à obtenir un avantage fiscal, notamment en se faisant rembourser l'impôt préalable dont le montant est plus élevé que les sommes versées au titre de la TVA. Partant du principe que si l'avion n'est utilisé qu'à titre privé par l'ayant droit économique de la personne morale, l'inscription au registre des contribuables TVA ne peut poursuivre que ce seul but, le Tribunal fédéral a considéré qu'il se justifie de ne pas reconnaître une telle personne morale comme sujet fiscal distinct (cf. ATF 138 II 239 consid. 4.3.3; arrêts du Tribunal fédéral 7C_732/2010 précité consid. 5.4.2 et 2C_129/2012 précité consid. 5.3.3). En conséquence, les transactions en cause ne sont pas réalisées entre des sujets distincts, ne revêtent donc pas la qualité d'opérations TVA, n'entrent pas en considération pour l'assujettissement et, en tout état de cause, en amont, elles ne donnent pas droit à la déduction de l'impôt préalable (cf. ATF

138 II 239 consid. 5; arrêt du Tribunal fédéral 2C_732/2010 précité consid. 5.5; cf. également arrêt du Tribunal fédéral 2C_129/2012 précité consid. 5.6; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-5745/2008 précité consid. 2.8).

4.4. Concernant la preuve de l'évasion fiscale, celle-ci incombe à l'autorité fiscale. Cela étant, il lui suffit de démontrer qu'aucune raison économique ou commerciale justifiant la détention de l'avion n'est manifeste. On peut alors en déduire, au sens d'un présomption de fait, que l'avion est utilisé pour les besoins privés de l'actionnaire ou de ses proches (cf. ATF 138 II 239 consid. 4.4; arrêt du Tribunal fédéral 2C_732/2010 précité consid. 5.4.3). Ceci vaut surtout pour les états de fait internationaux, où les exigences relatives à la preuve sont plus élevées (cf. ATF 138 II 239 consid. 4.4; cf. également, arrêts du Tribunal fédéral 2A.79/2002 du 27 janvier 2003 consid. 5.2, 2A.609/2003 du 27 octobre 2004 consid. 2.4). Le contribuable peut de son côté établir qu'il utilise l'avion à des fins commerciales (cf. ATF 138 II 239 consid. 4).

5.
En l'espèce, le Tribunal de céans doit se prononcer sur la reprise fiscale portant sur la période du 1er septembre 2006 au 31 décembre 2007, au moyen de laquelle l'AFC a réclamé le remboursement de l'impôt préalable déduit à tort par la recourante, ainsi que sur la radiation de la recourante du registre des contribuables, avec effet au 14 avril 2008 (cf. consid. 1.4 ci-avant). Cela étant, il est nécessaire d'examiner dans un premier temps (consid. 5.1 ci-après) si la recourante a effectué des opérations TVA, ceci déterminant tant l'assujettissement que le droit de déduire l'impôt préalable. Dans un deuxième temps, le cas d'espèce sera analysé sous l'angle d'une éventuelle évasion fiscale (consid. 5.2 ci-après). Finalement, les conséquences utiles en seront tirées s'agissant tout à la fois de l'assujettissement (consid. 5.3.1 ci-après) et du droit à la déduction de l'impôt préalable (consid. 5.3.2 ci-après).

5.1. La recourante est une société anonyme dont l'actionnaire unique est A._____. Il ressort du dossier que la société a acquis, le 6 septembre 2006, un aéronef de type « *** » auprès de X._____. Elle l'a remis en exploitation à Y._____, conformément à un "Aircraft Charter Agreement" conclu les 13 et 26 juillet 2006 (cf. pièce n° 3 du dossier de la recourante) et – en parallèle – l'avion a également été mis à disposition de la société M._____. Elle l'a en outre mis à la disposition de son actionnaire unique et du père de celui-ci. La recourante a résilié le contrat d'aircraft management précité avec effet au 30 juin 2007. Du 1er juillet

2007 au 31 décembre 2007, l'avion a été utilisé exclusivement par l'actionnaire unique (cf. mémoire de réclamation de la recourante du 9 avril 2010 ch. 4 p. 2; recours du 25 juin 2010, ch. 4 p. 5). L'ensemble des mises à disposition ont donné lieu à des contre-prestations correspondantes. Ceci vaut également pour les transactions avec l'actionnaire unique et le père de celui-ci, comme le démontrent les factures y relatives (cf. pièce n° 5 du dossier de l'AFC). Il n'est par ailleurs pas douteux qu'il existe un rapport d'échange entre ces prestations et contre-prestations. Enfin, le fait que la recourante et son actionnaire unique, respectivement le père de ce dernier, soient des proches n'est pas déterminant sur le plan de l'objet de l'impôt, du moment qu'il s'agit de sujets juridiquement indépendants (cf. consid. 2.1.3 ci-avant). Force est donc de reconnaître l'existence d'opérations TVA entre la recourante, les sociétés précitées, son actionnaire unique et le père de celui-ci, sous réserve d'une éventuelle évasion fiscale (ci-après consid. 5.2).

5.2.

5.2.1. Il apparaît que, dans le cadre de la procédure ayant conduit à son immatriculation au registre des contribuables le 1er septembre 2006, la recourante a indiqué que l'avion précité serait directement – après son importation en Suisse – remis en exploitation à Y._____, conformément au contrat conclu avec cette dernière en juillet précédent. Cela étant, dès l'inscription de la société au registre en question, l'avion a été principalement utilisé par l'actionnaire unique et son père. Du 1er septembre 2006 au 30 juin 2007, les contre-prestations versées par ces derniers pour la mise à disposition de l'avion se sont montées globalement à quasiment 55 % (54,7 %) du chiffre d'affaires total de la société. Durant la période allant du 1er septembre 2006 au 31 décembre 2006, ces contre-prestations atteignaient même 80,26 % de ce chiffre d'affaires. En outre, le contrat liant la recourante à Y._____ a été résilié avec effet au 1er juillet 2007. A partir de cette date et jusqu'au 31 décembre 2007, l'avion a été exclusivement utilisé par l'actionnaire unique. En définitive, il apparaît que – à l'issue d'une période de quelques mois suivant l'immatriculation de la recourante au registre des assujettis – la recourante a fait en sorte que seul son actionnaire unique, A._____, utilise l'avion qui constitue au surplus apparemment son seul bien. S'il y a bien eu mise à disposition de l'avion au profit de tiers dans les premiers mois d'activité de la société, celle-ci est demeurée secondaire par rapport à l'utilisation qu'en a faite l'actionnaire unique et son père, et a rapidement pris fin.

Certes, on objectera à cela que la proportion de mise à disposition à des tiers n'a pas pour autant été négligeable, même si elle est demeurée limitée dans le temps. En particulier, du 1er janvier 2007 au 30 juin 2007, elle a représenté 56 % des chiffres d'affaires totaux de la société. Toutefois, il y a lieu de mettre cet aspect en perspective avec la durée et les conditions de cette mise à disposition à des tiers. Or, à tous points de vue, cette dernière a été conçue comme subsidiaire. Ainsi, quelles que soient les dispositions qui étaient prévues dans le contrat d'aircraft management conclu avec Y._____, en particulier sur le point de savoir si l'actionnaire de la recourante s'était réservé un droit préférentiel d'utilisation de l'avion, il apparaît que – dans les faits – c'est principalement ledit actionnaire qui en a bénéficié (proportion supérieure à 80 % du chiffre d'affaires total de la recourante en 2006). Lors même que les recettes liées à la mise à disposition de tiers, par le biais de Y._____, prenaient leur essor, c'est-à-dire durant la période du 1er janvier au 30 juin 2007, la recourante a mis fin à sa collaboration avec cette société et – dès le 1er juillet 2007 – n'a plus mis l'avion à disposition de tiers, toute mise à disposition de M._____ ayant par ailleurs déjà pris fin au 1er janvier 2007. Ceci a permis à l'actionnaire unique de disposer, dès le 1er juillet 2007, d'un droit exclusif d'utilisation de l'avion. En définitive, ce dernier en a profité comme s'il en avait directement la propriété, c'est-à-dire sans restriction aucune, ce qui n'est pas cohérent si l'on observe qu'il a créé une société commerciale destinée à exploiter l'avion en question.

Dans ces circonstances, il s'impose d'examiner à quel but A._____ et son père utilisaient l'avion en question, car s'il s'avère qu'ils l'affectaient à des besoins privés, il faudrait conclure de cette constellation de faits particulière que le but de l'intéressé, actionnaire unique de la société recourante, était en définitive – en invoquant le droit à la déduction de l'impôt préalable pour les transactions effectuées avec lui-même – d'obtenir une économie fiscale, prenant ici la forme du remboursement proportionnel de l'impôt préalable.

5.2.2. En l'absence de tout élément étayant la thèse contraire, l'AFC a retenu qu'A._____ et son père utilisaient l'avion en question à titre privé et non pour des besoins professionnels. Il est vrai que le dossier ne révèle aucune raison économique ou commerciale manifeste justifiant la détention de l'avion, ce qui fonde la présomption de fait que celui-ci est utilisé pour les besoins privés de l'actionnaire ou de ses proches. Cela étant, la recourante peut infirmer ce qui précède. Dans son courrier du 2 février 2010, la recourante avait expliqué que son actionnaire unique

était un homme d'affaires, qu'il était à ce titre amené à se déplacer régulièrement à l'étranger pour superviser des investissements dans différents pays, tant pour lui-même que pour sa famille, et que c'était dans ce contexte qu'il avait principalement utilisé l'aéronef (cf. pièce no 5 du dossier de l'AFC; pièce no 7 du dossier de la recourante). Dans ses observations du 12 septembre 2012, elle a en revanche évoqué que l'utilisation de l'avion par A._____ intervenait "tant à titre professionnel que privé", expliquant qu'il était "un homme d'affaires actif dans le domaine de l'aéronautique" que "ses activités inclu(aient) l'achat et la vente, ainsi que le leasing d'avions de ligne en particulier" et que "dans ce contexte, il (était) amené à se déplacer régulièrement à l'étranger pour gérer ces affaires et superviser divers investissements, tant pour lui-même que pour sa famille". Entre septembre 2006 et juin 2007, 40 % des voyages réalisés par A._____ avec l'avion de la recourante seraient de nature professionnelle. En définitive, la recourante ne nie pas qu'il y ait utilisation à titre privé, mais évoque également en parallèle une utilisation professionnelle, sans tracer précisément les limites de cette distinction. En particulier, il n'est pas clair de savoir dans quelle mesure l'activité d'A._____ ne se confond pas avec la supervision de ses investissements tant privés que familiaux. Or, la gestion du patrimoine privé ou familial ne représente pas une activité professionnelle.

En tout état de cause, la recourante se limite à des allégations, sans apporter le moindre élément concret pour les étayer, alors même qu'elle en a eu la possibilité et que l'importance de cet aspect n'a guère pu lui échapper, à la lecture de la dernière jurisprudence du Tribunal fédéral. Le simple fait qu'A._____ ait effectué un nombre important de vols entre septembre 2006 et juin 2008 (210 vols; voir les observations de la recourante du 12 septembre 2012 p. 4) n'est pas suffisant à lui seul pour retenir que tout ou partie de ceux-ci répondraient à des nécessités professionnelles. Certes, pour renverser une présomption de fait, il n'est pas nécessaire que la recourante démontre pleinement ses affirmations. Toutefois, celles-ci sont si imprécises qu'elles ne permettent pas de retenir la thèse d'une utilisation professionnelle par l'actionnaire unique au stade requis de la vraisemblance (cf. consid. 4.1 et 4.4 ci-avant). Quant au père de l'actionnaire précité, il est retraité et n'exerce plus d'activité professionnelle ou commerciale. Une utilisation professionnelle n'est clairement pas alléguée par la recourante dans son cas. Dans ces conditions, tout indique que l'avion a servi à l'usage privé de ces derniers.

5.2.3. Sur la base de la reprise d'impôt litigieuse de l'AFC, il apparaît au surplus que le procédé, s'il avait été accepté par l'AFC, aurait permis à la

recourante d'obtenir un montant en remboursement de l'impôt préalable supérieur de plus de Fr. 400'000.-- à celui versé au titre de la TVA.

5.2.4. Dans ces conditions, il faut en déduire que c'est principalement pour réaliser une économie fiscale non couverte par le but des normes légales régissant la TVA que l'actionnaire unique a interposé une société pour utiliser lui-même un avion et en faire profiter un de ses proches, en l'occurrence son père. L'évasion fiscale est ainsi avérée et il doit être fait abstraction des prétendues opérations réalisées entre la recourante et son actionnaire unique, respectivement le père de ce dernier, que ce soit pour la détermination de l'assujettissement ou le droit à la déduction de l'impôt préalable (cf. consid. 4.3 ci-avant).

Il n'y a en revanche aucune raison de retenir une évasion fiscale en relation avec les opérations que la recourante a réalisées avec M._____ et Y._____, celles-ci ne se présentant pas sous la même perspective, respectivement les sociétés en question étant des tiers absolus et non des proches (cf. pour une semblable constellation, arrêts du Tribunal fédéral 2C_146/2010 du 15 août 2012 consid. 4.3 et 2C_732/2010 du 28 juin 2012 consid. 5.5).

5.3.

5.3.1. L'ensemble des éléments qui précède conduit le Tribunal de céans à la conclusion que, du 1er septembre 2006 au 30 juin 2007, l'assujettissement de la recourante, qui n'est du reste pas litigieux, se fondait uniquement sur les opérations réalisées avec M._____ et Y._____, à l'exclusion de celles réalisées avec l'actionnaire unique de la recourante et le père de celui-ci qui n'ont pas à être prises en considération. Dès le 1er juillet 2007, la recourante n'a plus réalisé d'opérations TVA et donc plus de chiffre d'affaires susceptible de permettre l'assujettissement volontaire. C'est donc à bon droit que l'AFC a radié la recourante du registre des assujettis TVA, dès le 14 avril 2008, à savoir à l'issue du contrôle externe lors duquel l'AFC a constaté que les conditions de l'option n'étaient plus réalisées depuis près d'une année.

5.3.2. Concernant la déduction de l'impôt préalable, il faut considérer ce qui suit.

5.3.2.1 Pour les périodes allant du 1er septembre 2006 au 30 juin 2007, il convient de constater que seuls les chiffres d'affaires que la recourante a réalisés avec M._____ et Y._____ donnent droit à la déduction de l'impôt préalable, dans la mesure où les opérations correspondantes sont

imposables, exonérées au sens propre, voire encore seraient imposables si elles étaient effectuées sur le territoire suisse. Il n'en va pas de même des transactions réalisées avec l'actionnaire unique et le père de ce dernier, celles-ci n'étant pas reconnues comme opérations TVA. Ainsi, il apparaît que l'avion a été utilisé tant pour des affectations donnant droit à la déduction de l'impôt préalable (opérations avec M._____ et Y._____) qu'à d'autres fins (transactions avec l'actionnaire unique de la recourante et le proche de celui-ci), de sorte qu'il y a double affectation au sens de l'art. 41 al. 1 aLTVA. Il apparaît ainsi que la réduction de l'impôt préalable déductible n'est, sur le principe, pas critiquable. Concernant la méthode de réduction, il n'apparaît pas que la recourante considère comme inadéquate celle appliquée en l'occurrence ou qu'une autre méthode aurait été plus appropriée aux circonstances du cas, ni que l'autorité inférieure aurait à cet égard excédé son pouvoir d'appréciation. Il n'y a donc aucune raison de s'écarter du choix opéré par cette dernière concernant la méthode de réduction, dont le résultat apparaît au demeurant correct. Notons encore que les montants retenus par l'autorité inférieure afin de déterminer la réduction de la déduction de l'impôt préalable correspondent aux chiffres déclarés par la recourante dans ses factures et ne font pas l'objet d'une contestation spécifique. Partant, le calcul de l'AFC doit être confirmé.

5.3.2.2 Concernant la période du 1er juillet 2007 au 31 décembre 2007, il a été exposé que l'ensemble des transactions réalisées par la recourante durant ce laps de temps, à savoir exclusivement avec son actionnaire unique, doivent – en raison de l'évasion fiscale retenue (cf. consid. 5.2 ci-avant) – être imputées à la sphère privée de ce dernier et ne permettent pas la déduction de l'impôt préalable. C'est par conséquent également à bon droit que l'autorité inférieure a annulé l'ensemble de l'impôt préalable déclaré durant ces périodes fiscales. Enfin, l'AFC a à juste titre corrigé la déduction de l'impôt préalable relative à l'acquisition de l'avion, en tenant compte d'un taux d'amortissement de 20 % l'an.

Vu ce qui précède, le tribunal de céans retient que tant la radiation du registre des contribuables TVA avec effet au 14 avril 2008 que les reprises d'impôt litigieuses totalisant Fr. 427'590.- sont justifiées.

5.4. Il sied enfin de remarquer que contrairement à ce que prétend la recourante, on ne saurait considérer que le refus de l'autorité inférieure de déduire l'impôt préalable en relation avec l'utilisation aux fins privées d'un aéronef par l'ayant-droit économique de la société à qui l'avion en question appartient constitue une pratique nouvelle. Il apparaît en effet

que les reprises litigieuses résultent d'une pratique constante de l'AFC depuis l'entrée en vigueur le 1er janvier 2001 de l'art. 38 aLTVA, pratique qui a été confirmée, à tout le moins dans son résultat, par la jurisprudence (cf. not. les décisions de l'autorité inférieure des 31 octobre 2002 [cause jugée A-1373/2006] et 3 juin 2003 [causes jugées A-1575/2006, A-212/2008 et A-2387/2007; arrêt du TF 2C_632/2007]). C'est également le lieu de relever, concernant le présent arrêt, que la nouvelle appréciation juridique des faits qui découle de la jurisprudence récente du Tribunal fédéral dans le domaine du trafic aérien ne saurait pas plus être assimilée à une nouvelle pratique. Le recours s'avère également mal fondé sur ce point.

6.
Les considérations qui précèdent conduisent le Tribunal administratif fédéral à rejeter le recours – dans la mesure où celui-ci est recevable (cf. consid. 1.4 ci-avant) – en partie pour d'autre motifs que ceux retenus par l'AFC dans sa décision sur réclamation (cf. consid. 1.2 ci-avant), sur l'application desquels la recourante devait compter au vu des dispositions en cause relatives à l'évasion fiscale, de sorte qu'il n'était pas nécessaire de l'inviter à s'exprimer spécifiquement sur cette question (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-4516/2008 du 5 janvier 2011 consid. 7.5.2). Vu l'issue de la cause, les frais de procédure, par Fr. 7'500.--, comprenant l'émolument judiciaire et les débours sont mis à la charge de la recourante qui succombe (cf. art. 63 al. 1 PA et 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]). Ce montant est compensé avec l'avance de frais déjà versée, d'un montant équivalent. Une indemnité à titre de dépens n'est allouée ni à la recourante (cf. art. 64 al. 1 PA *a contrario*, respectivement art. 7 al. 1 FITAF *a contrario*), ni à l'autorité inférieure (cf. art. 7 al. 3 FITAF).

(le dispositif se trouve à la page suivante).

Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :

1.
Le recours est rejeté, dans la mesure où il est recevable.

2.
Les frais de procédure, d'un montant de Fr. 7'500.--, sont mis à la charge de la recourante. Ce montant est compensé par l'avance de frais déjà versée de Fr. 7'500.--.

3.
Il n'est pas alloué de dépens.

4.
Le présent arrêt est adressé :

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

La Présidente du collège : Le greffier :

Marie-Chantal May Canellas Raphaël Bagnoud

Indication des voies de droit :

La présente décision peut être attaquée devant le Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14, par la voie du recours en matière de droit public, dans les trente jours qui suivent la notification (art. 82 ss, 90 ss et 100 de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral [LTF, RS 173.110]). 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 du recourant (art. 42 LTF).

Expédition :