Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal



Cour I
A-6523/2012

Arrêt du 18 juin 2013

Composition

Pascal Mollard (président du collège),
Daniel Riedo, Michael Beusch, juges,
Cédric Ballenegger, greffier.

Parties

X._____,
représentée par Maître …,
recourante,

contre

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

Objet

TVA; remise d'impôt; art. 92 al. 1 let a LTVA;
périodes 2010-2011.

Faits :

A.
X._____ (ci-après l'assujettie ou la recourante), domiciliée à …, exerce une activité de massage, réflexologie et drainage lymphatique. En mai 2012, elle a été inscrite par l'Administration fédérale des contributions (ci-après l'AFC ou l'autorité inférieure) sur la liste des assujettis à la TVA avec effet rétroactif au 1er janvier 2007. Ses arriérés d'impôt pour les années 2007 à 2011 s'élèvent à Fr. 34'231.65.

B.
Par courrier du 27 juin 2012 à l'AFC, l'assujettie s'est enquise de la possibilité d'obtenir une remise d'impôt pour les arriérés en question. Dans les explications qu'elle fournit à cet effet, elle indique qu'elle a changé de fiduciaire et que c'est ainsi qu'elle a découvert qu'elle devait se soumettre à la TVA. Sa précédente fiduciaire lui avait affirmé le contraire.

C.
Par courrier du 11 juillet 2011, l'AFC a répondu négativement à la recourante, tout en lui proposant de rendre une décision formelle à ce sujet. Par lettre du 7 août 2012, la recourante a donné suite à cette offre et requis une décision formelle.

D.
Par décision du 24 septembre 2012, l'AFC a d'abord fixé le montant d'impôt dû par la recourante pour les années 2010 et 2011, une remise d'impôt ne pouvant avoir lieu que d'une créance entrée en force (cf. consid. 3.3.1 ci-dessous). Elle n'a pas statué sur les années 2007 à 2009, considérant que le droit en vigueur à cette époque excluait toute remise (cf. consid. 2.1 ci-dessous). La décision de l'AFC n'a pas été attaquée et elle est entrée en force.

E.
Par décision du 12 novembre 2012, l'AFC a ensuite statué sur la demande de remise d'impôt. Elle a rejeté la requête. Par mémoire du 13 décembre 2012, la recourante a porté le litige devant le Tribunal administratif fédéral. Elle requiert l'annulation de la décision de l'AFC du 12 novembre 2012 et l'octroi d'une remise de TVA pour les années 2010 et 2011, le tout sous suite de frais et dépens. Par réponse du 13 février 2013, l'AFC a conclu au rejet du recours, sous suite de frais.

Les autres faits seront repris, en tant que de besoin, dans la partie en droit du présent arrêt.

Droit :

1.

1.1 Sous réserve des exceptions prévues à l'art. 32 de la loi du 17 juin 2005 sur le Tribunal administratif fédéral (LTAF, RS 173.32), celui-ci connaît des recours contre les décisions au sens de l'art. 5 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA, RS 172.021) prises par les autorités mentionnées à l'art. 33 LTAF. La procédure est régie par la PA, pour autant que la LTAF n'en dispose pas autrement (art. 37 LTAF). L'Administration fédérale des contributions (ci-après l'AFC ou l'autorité inférieure) étant une autorité au sens de l'art. 33 LTAF, et aucune des exceptions de l'art. 32 LTAF n'étant réalisée, le Tribunal administratif fédéral est compétent ratione materiae pour juger de la présente affaire (cf. également art. 92 al. 3 de la loi fédérale du 12 juin 2009 régissant la taxe sur la valeur ajoutée [Loi sur la TVA; LTVA; RS 641.20]).

1.2 Selon l'art. 83 al. 1 LTVA, les décisions de l'AFC peuvent faire l'objet d'une réclamation dans les trente jours qui suivent leur notification. Toutefois, cette règle connaît une exception en ce qui concerne les procédures de remise d'impôt. Dans ce domaine, à teneur de l'art. 92 al. 3 LTVA, aucune réclamation ne peut être déposée contre les décisions de l'AFC. Le recours à l'autorité judiciaire intervient ainsi directement. La compétence fonctionnelle du Tribunal de céans est donc donnée.

1.3 Posté le 13 décembre 2012, alors que la décision attaquée, datée du 12 novembre 2012, a été notifiée le lendemain au plus tôt, le recours a été déposé dans le délai légal (art. 50 al. 1 PA). Signé par un avocat au bénéfice d'une procuration ainsi que muni de conclusions valables et motivées, le mémoire de recours répond en outre aux exigences de forme de la procédure administrative (art. 52 al. 1 PA). Etant directement touchée par la décision attaquée, la recourante a manifestement qualité pour agir (art. 48 al. 1 PA).

Il y a dès lors lieu d'entrer en matière.

2.

2.1 La LTVA est entrée en vigueur le 1er janvier 2010. Auparavant s'appliquait la loi sur la TVA du 2 septembre 1999 [aLTVA de 1999, RS 2000 1300 et les modifications ultérieures]). La recourante a été inscrite au tableau des assujettis en 2012, avec effet rétroactif au 1er janvier 2007. Elle a alors demandé une remise d'impôt pour les années 2007 à 2011.

En vertu des dispositions transitoires de la LTVA actuelle (cf. art. 112 et 113 LTVA), l'ancien droit continue de s'appliquer à tous les faits et rapports juridiques ayant pris naissance avant son abrogation; en revanche, les règles de procédure valent immédiatement dès leur entrée en vigueur. Toutefois, la notion de procédure doit s'entendre ici dans un sens étroit. En particulier, les règles sur la remise d'impôt n'en font pas partie. Les dispositions du nouveau droit à ce propos ne sont donc pas applicables aux dettes fiscales nées avant le 1er janvier 2010. Seule l'aLTVA entre en ligne de compte (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1805/2012 du 14 mai 2012 consid. 2, A-3469/2010 du 15 avril 2011 consid. 1.3 et 2.2.1; A-4136/2009 du 18 mars 2011 consid. 1.2 et 2.3.3).

Comme l'AFC l'a rappelé dans sa décision du 24 septembre 2012, le droit précédent ne prévoyait pas de procédure de remise d'impôt, hormis dans le cadre d'un concordat judiciaire (cf. art. 51 aLTVA; cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-4136/2009 du 18 mars 2011 consid. 2.3.3). Or la recourante ne se trouve pas dans une telle situation. Dès lors, une remise d'impôt pour les années 2007 à 2009 n'était pas envisageable. En revanche, l'AFC a statué sur l'impôt dû pour les années 2010 et 2011, dans la mesure où ces années entraient dans le champ d'application temporel du nouveau droit et où il était nécessaire de fixer formellement la créance fiscale avant d'envisager une éventuelle remise (cf. consid. 3.3.1 ci-dessous). La décision du 24 septembre 2012 n'a pas été contestée par la recourante.

La décision attaquée, rendue le 13 novembre 2012, porte ainsi uniquement sur une éventuelle remise de l'impôt dû pour les années 2010 et 2011. La présente affaire est donc pleinement soumise au nouveau droit.

2.2 En règle générale, le recourant peut invoquer la violation du droit fédéral, y compris l'excès ou l'abus du pouvoir d'appréciation (cf. art. 49 let. a PA), la constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents (cf. art. 49 let. b PA) ou l'inopportunité (cf. art. 49 let. c PA; cf. également ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, Prozessieren vor de m Bundesverwaltungsgericht, Bâle 2008, p. 73 n. 2.149; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 6e éd., Zurich 2010, ch. 1758 ss).

2.3 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, 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 157 consid. 1a; ATF 121 V 204 consid. 6c; ALFRED KÖLZ/ISABELLE HÄNER, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 2e éd., Zurich 1998, ch. 677).

3.
Pour résoudre le présent litige, il convient tout d'abord de présenter les règles sur la remise d'impôt introduites par la nouvelle LTVA. A cet égard, il y a lieu de rappeler les dispositions applicables (cf. consid. 3.1 ci-après), d'exposer l'état de la doctrine et de la jurisprudence à ce sujet (cf. consid. 3.2 ci-dessous), de clarifier les conditions d'applications d'une remise d'impôt (cf. consid. 3.3 ci-dessous) et le rôle du Tribunal administratif fédéral dans ce cadre (cf. consid. 3.4 ci-dessous). Enfin, eu égard au cas d'espèce, il sied d'étudier plus spécialement le rôle des mandataires de l'assujetti dans la procédure de taxation (cf. consid. 3.5 ci-dessous).

3.1 Selon l'art. 92 al. 1 LTVA, l'AFC peut accorder à l'assujetti la remise totale ou partielle d'un impôt fixé et entré en force dans les cas suivants:

a. l'assujetti a omis, pour un motif excusable, de facturer et d'encaisser l'impôt, le transfert ultérieur de l'impôt n'est pas possible ou ne peut raisonnablement être exigé de lui et il apparaît que le paiement de l'impôt entraînerait pour lui des conséquences très lourdes;

b. l'assujetti est débiteur de l'impôt uniquement parce qu'il n'a pas respecté des exigences de forme ou qu'il a commis des erreurs pour des raisons d'organisation et il est évident – ou l'assujetti peut prouver – que la Confédération ne subit aucun préjudice financier;

c. l'assujetti s'est trouvé, pour des motifs excusables, dans l'impossibilité de remplir ses obligations mais il peut ultérieurement prouver ou établir de manière crédible que la taxation par voie d'estimation de l'AFC était trop élevée; la remise de l'impôt ne peut être accordée que jusqu'à concurrence du montant taxé en trop.

Il est manifeste que les cas de remise prévus aux lettres b et c de l'art. 92 al. 1 LTVA ne trouvent pas à s'appliquer ici. La recourante ne les a d'ailleurs pas invoqués. Dès lors, seul le cas de l'art. 92 al. 1 let. a LTVA sera examiné dans la suite du présent arrêt.

Selon l'art. 92 al. 6 LTVA, le Conseil fédéral précise les conditions et la procédure de remise de l'impôt. Le gouvernement n'a cependant pas fait

usage de cette faculté jusqu'à ce jour. Il n'existe pas non plus de publication officielle de l'AFC à ce sujet (cf. courrier de l'AFC du 31 mai 2013). Il n'est pas exclu que l'ordonnance du DFF concernant le traitement des demandes en remise de l'impôt fédéral direct (ordonnance sur les demandes en remise d'impôt, RS 642.121) puisse servir ici ou là de source d'inspiration en ce qui concerne la TVA . Toutefois, vu les différences essentielles qui caractérisent les deux impôts, cette source d'inspiration doit être exploitée avec précaution.

3.2 La doctrine s'est relativement peu occupée jusqu'ici des conditions présidant à une remise de dette en matière de TVA. Les ouvrages publiés depuis l'adoption du nouveau droit donnent cependant un bref aperçu de l'art. 92 LTVA (cf. ALOIS CAMENZIND/NIKLAUS HONAUER/KLAUS A. VALLENDER/MARCEL R. JUNG/SIMEON L. PROBST, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], 3e éd., Berne/Stuttgart/Vienne 2012, p. 878 ss; GUIDO MÜLLER, in MWSTG Kommentar, édité par Felix Geiger/Regine Schluckebier, Zurich 2012, ad art. 92 LTVA; IVO P. BAUMGARTNER/DIEGO CLAVADETSCHER/MARTIN KOCHER, Vom alten zum neuen Mehrwertsteuergesetz, Langenthal 2010, p. 363; PASCAL MOLLARD/XAVIER OBERSON/ANNE TISSOT BENEDETTO, Traité TVA, Bâle 2009, p. 1207 ch. 524 ss). Un auteur examine la problématique plus en détail en effectuant des comparaisons avec d'autres impôts (cf. MICHAEL BEUSCH, Der Untergang der Steuerforderung, Zurich/Bâle/Genève 2012, p. 201 s., 218 s., 221 s., 228 ss). Quant à la jurisprudence sur le nouveau droit, elle est encore inexistante. En revanche, le Message du Conseil fédéral contient d'assez longs développements sur la question (cf. Message sur la simplification de la TVA du 25 juin 2008 [ci-après: Message], FF 2008 6277, p. 6401 ss).

3.3 L'application de l'art. 92 al. 1 LTVA suppose l'existence d'une condition générale préalable, d'une part (cf. consid. 3.3.1 ci-après), et de conditions spécifiques propres à chaque cas de remise d'impôt, d'autre part (cf. consid. 3.3.2 ci-dessous).

3.3.1 De manière générale, pour qu'une remise de la TVA puisse être accordée, il doit au préalable exister une dette d'impôt entrée en force (cf. BEUSCH, op. cit. p. 208; CAMENZIND et al., op. cit., ch. 2376). La loi l'indique d'ailleurs explicitement (cf. art. 92 al. 1 phrase introductive LTVA). Dès lors, la taxation elle-même ne peut être remise en cause ou réexaminée dans le cadre de la procédure de remise d'impôt (arrêt du Tribunal fédéral du 9 juin 2004 publié in: Archives de droit fiscal suisse [Archives] 74 246 consid. 3.3; ATAF 2009/45 consid. 2.3; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1554/2007 du 25 janvier 2010 consid. 2.1 et

3.5, A-1699/2006 du 13 septembre 2007 consid. 2.3.1). L'entrée en force de la dette d'impôt se détermine sur la base de l'art. 43 al. 1 LTVA. Elle a lieu (a) par une décision, une décision sur réclamation ou un jugement entrés en force; (b) par la reconnaissance écrite ou le paiement sans réserve, par l'assujetti, du montant figurant dans la notification d'estimation; (c) par la prescription du droit de taxation. L'existence d'une dette d'impôt suppose que celle-ci n'a pas encore été payée sans réserve. Dans le cas contraire en effet, la dette serait simplement éteinte et elle ne pourrait plus faire l'objet d'une remise (cf. BEUSCH, op. cit., p. 209).

3.3.2 Plus spécifiquement, en ce qui concerne l'art. 92 al. 1 let. a LTVA, les conditions (cumulatives) qui doivent être réunies pour que l'AFC octroie une remise d'impôt en vertu de cette disposition sont au nombre de quatre (cf. MÜLLER, in: MWSTG Kommentar, ch. 13 ad art. 92 LTVA; MOLLARD/OBERSON/TISSOT BENEDETTO, op. cit., p. 1208 ch. 531):

- l'assujetti se trouve dans l'erreur en ce qui concerne son devoir de prélever la TVA et, de fait, il ne la décompte pas à ses clients;

- cette erreur provient d'un motif excusable, ce qui signifie qu'un tiers (diligent) se trouvant placé dans la même situation aurait agi de façon semblable;

- la correction de l'erreur, soit le transfert de l'impôt a posteriori, ne paraît pas possible ou ne peut être raisonnablement exigé de l'assujetti;

- le paiement de l'impôt aurait pour lui des conséquences très lourdes.

Les concepts juridiques indéterminés qui apparaissent ici (motif excusable, impossibilité de transférer l'impôt a posteriori, conséquences très lourdes) laissent un large pouvoir d'appréciation à l'administration. On peut simplement préciser que la notion de "conséquences très lourdes" doit être interprétée plus restrictivement que celle de "paiement particulièrement lourd de conséquences" de l'art. 90. al. 1 LTVA (cf. MÜLLER, in: MWSTG Kommentar, ch. 15 ad art. 92 LTVA). Cette différence transparaît plus clairement à la lecture du texte allemand de la loi ("grosse Härte" et "Zahlung mit einer erheblichen Härte verbunden", respectivement). Ce niveau d'exigence supérieur de l'art. 92 LTVA est logique si l'on pense que cette disposition prévoit l'extinction de la dette alors que l'art. 90 LTVA traite uniquement des sursis de paiement. Lorsque le montant de la dette met en péril l'existence de l'entreprise assujettie, il faut admettre que le

paiement aurait des "conséquences très lourdes" (cf. MÜLLER, in: MWSTG Kommentar, ch. 15 ad art. 92 LTVA). Par application analogique de l'art. 8 du Code civil suisse du 10 décembre 1907 (CC, RS 210), le fardeau de la preuve repose sur le requérant (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1924/2012 du 31 mai 2013 consid. 3.4.4, A-163/2011 du 1er mai 2012 consid. 2.3, A-7046/2010 du 1er avril 2011 consid. 2.4.2).

Un cas typique d'application de l'art. 92 al. 1 let. a LTVA devrait se trouver dans les erreurs liées à l'existence ou non de prestations imposables. Ainsi, celui qui admet à tort que ses services ne sont pas soumis à la TVA et qui commet cette erreur pour des motifs excusables pourra bénéficier d'une remise, à condition que toutes les conditions en soient remplies (cf. BAUMGARTNER et al., op. cit., ch. 10/153). La jurisprudence selon laquelle nul ne peut tirer un droit de sa méconnaissance des règes juridiques (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1344/2011 et A-3285/2011 du 26 septembre 2011 consid. 3.3, A-48/2007 du 17 novembre 2009 consid. 4.2, A-2541/2008 du 9 septembre 2009 consid. 5.2.2) ne trouve donc pas à s'appliquer telle quelle ici.

3.4 Selon le Conseil fédéral, il n'existe pas de droit à obtenir une remise d'impôt (cf. Message, FF 2008 6277, p. 6403). Toutefois, comme le souligne la doctrine, ce point de vue est critiquable (cf. BEUSCH, op. cit., p. 231 ss; également, implicitement, BAUMGARTNER et al., op. cit., ch. 10/156). Quoi qu'il en soit, pour respecter l'art. 29a de la constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst., RS 101), il est apparu nécessaire d'autoriser les recours devant le Tribunal administratif fédéral. La procédure de consultation menée sur l'avant-projet de loi avait d'ailleurs montré que les participants s'opposaient à l'absence de voie de recours. Cependant, l'administration jouit d'une large marge de manœuvre pour dire si les conditions d'une remise d'impôt sont remplies.

3.5 La présence d'un mandataire de l'assujetti, par exemple une fiduciaire, peut poser problème au moment de déterminer si l'erreur qui a été commise est excusable. En particulier, il convient de dire si l'assujetti qui s'entoure de personnes spécialisées pour établir ses décomptes d'impôt peut plaider sa bonne foi lorsque celles-ci commettent une erreur.

En droit fiscal et en procédure, cette question a déjà été examinée à de multiples reprises. Le contribuable qui constitue un mandataire doit se laisser opposer les actes de ce dernier même lorsque ceux-ci sont, supposément, erronés (ATF 113 Ib 296 consid. 2c; arrêts du Tribunal fédéral 2C_438/2010 du 16 décembre 2010 consid. 3.2, 2C_82/2007 du 3 juillet

2007 consid. 4.1; MARTIN ZWEIFEL, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, tome I/2b: Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], édité par: Martin Zweifel/Peter Athanas, 2e éd., Bâle 2008, ch. 23 ad art. 117 LIFD). Cela vaut aussi en matière de TVA (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-4355/2007 du 20 novembre 2009 consid. 3.1, A-1635/2006 du 27 août 2008 consid. 5.2). De même, en procédure, celui qui manque un délai du fait de son avocat ne peut en réclamer la restitution, par exemple (cf. ATF 114 Ib 67 consid. 2c, 107 Ia 168 consid. 2a; RES NYFFENEGGER, Kommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren [VwVG], édité par Christoph Auer/Markus Müller/Benjamin Schindler, Zurich/St-Gall 2008, ch. 8 ad art. 11 PA). Des principes similaires s'appliquent d'ailleurs dans d'autres domaines du droit. Ainsi, en droit privé, celui qui confie à des auxiliaires le soin d'exécuter une obligation ou d'exercer un droit dérivant d'une obligation est responsable envers l'autre partie du dommage qu'ils causent dans l'accomplissement de leur travail (cf. art. 101 du Code des obligations du 30 mars 1911 [CO, RS 220]).

Vu ce qui précède, il n'y a pas de raison que l'art. 92 al. 1 LTVA s'interprète différemment. Les assujettis doivent donc supporter les erreurs de leurs mandataires comme les leurs. Cela signifie que l'assujetti ne pourra invoquer un motif excusable que si l'erreur de son mandataire était elle-même excusable. En ce sens, l'assujetti ne peut se contenter de choisir et d'informer soigneusement son mandataire. Même s'il n'a lui-même rien à se reprocher, il reste responsable des erreurs non excusables commises par les personnes qu'il s'est adjointes. Le poids qui pèse sur ses épaules est cependant compensé, à tout le moins partiellement, par le fait que, s'il subit un dommage, les règles du droit privé lui permettront d'obtenir réparation de la part du fautif. Même si cette solution peut paraître sévère au premier abord, elle est la seule possible. En effet, la Confédération n'aurait elle-même aucun recours contre un mandataire négligent (sous réserve des cas délictueux, cf. art. 12 al. 3 loi fédérale du 22 mars 1974 sur le droit pénal administratif [DPA, RS 313.0]). Si l'on admettait que les assujettis pussent exciper de manière générale des erreurs de leurs auxiliaires, il en résulterait pour la Confédération des pertes dans des cas où aucun motif excusable n'explique le non-paiement de l'impôt. Si, au contraire, les assujettis sont responsables des erreurs de leurs auxiliaires, ceux-ci doivent certes compenser le manque à gagner de l'Etat, mais ils peuvent ensuite réclamer le remboursement du dommage qu'ils subissent auprès du fautif. Le résultat est ainsi cohérent.

4.

4.1 En l'espèce, il convient d'analyser si les conditions d'une remise d'impôt selon l'art. 92 al. 1 let. a LTVA sont remplies. Avant toute chose, il sied de relever que la dette d'impôt est entrée en force, l'AFC ayant précisément rendu une décision sur les arriérés dus pour les années 2010 et 2011 et cette décision n'ayant pas été contestée (cf. lettre D ci-dessus). La condition générale préalable à l'application de l'art. 92 al. 1 LTVA est donc donnée (cf. consid. 3.3.1 ci-dessus). Il reste à examiner si les conditions spécifiques de la lettre a de cet article sont elles aussi remplies (cf. consid. 3.3.2 ci-dessus). Autrement dit, il faut se demander si la recourante s'est trouvée dans l'erreur quant à son obligation de prélever la TVA (cf. consid. 4.2 ci-après), si cette erreur provient d'un motif excusable (cf. consid. 4.3 ci-dessous), si le transfert ultérieur de l'impôt lui est effectivement impossible (cf. consid. 4.4 ci-dessous) et si le paiement de l'impôt entraînerait des conséquences très lourdes pour elle (cf. consid. 4.5 ci-dessous).

4.2 Selon les explications de la recourante, celle-ci n'avait pas réalisé qu'elle devait s'assujettir à la TVA. Elle avait confié sa comptabilité et le paiement de ses impôts à une fiduciaire qui ne l'a pas renseignée correctement. Comme il n'y a pas de raison, a priori, de douter de la véracité des déclarations de la recourante à ce sujet, on peut admettre que celle-ci se trouvait dans l'erreur quant à son obligation de prélever la TVA.

4.3 La recourante n'a pas été invitée à prélever la TVA par sa fiduciaire de l'époque parce que celle-ci considérait visiblement que les prestations qu'elle fournissait étaient exclues du champ de l'impôt, c'est-à-dire exonérées au sens impropre (cf. art. 21 LTVA). Par ailleurs, selon les indications non contestées de la décision attaquée, le chiffre d'affaires réalisé par la recourante dépasse largement la limite de l'art. 10 al. 2 let. a LTVA. Une libération de l'assujettissement n'entrait donc pas en ligne de compte.

Au vu de l'activité exercée par la recourante, sa fiduciaire a peut-être considéré qu'elle offrait des prestations de médecine ou de soins (cf. décision attaquée consid. 4.2.2). Toutefois, selon le texte même de l'art. 21 al. 2 ch. 3 LTVA, les prestations en question doivent être fournies par des prestataires bénéficiant d'une autorisation de pratiquer. Tel n'est pas le cas de la recourante selon la décision attaquée, non contestée sur ce point. A la simple lecture de la loi, une exonération (au sens impropre) pouvait déjà être exclue. Il n'y avait aucun flou juridique. L'erreur de la recourante ou de sa fiduciaire n'est donc certainement pas excusable de ce

point de vue. Son argumentation ne porte toutefois pas exactement sur cette problématique.

Comme on l'a déjà relevé, la recourante avait mandaté une fiduciaire pour établir ses comptes et s'occuper du paiement de ses impôts. L'erreur ne provient donc pas de l'assujettie elle-même, mais de son représentant. Selon la recourante, cette circonstance rendrait sa propre erreur excusable, dans la mesure où elle-même ne connaît rien à la TVA et où elle s'est fiée à un mandataire compétent dont elle a suivi les instructions. Toutefois, vu ce qui a été indiqué précédemment au sujet des mandataires, l'argument de la recourante tombe à faux (cf. consid. 3.5 ci-dessus). Elle ne peut exciper des erreurs de sa fiduciaire. Si celle-ci s'est trompée, le dommage qui en résulte doit être réparé, le cas échéant, par la voie d'une action de droit privé. La recourante a d'ailleurs déjà entrepris des démarches en ce sens, semble-t-il (cf. pièce 3 de l'AFC).

4.4 Par rapport à la troisième condition, soit l'impossibilité du transfert de l'impôt, il n'est pas exclu qu'elle soit réalisée. Même si l'on ignore combien de clients possède la recourante, il est probable qu'un recouvrement a posteriori lui causerait un travail considérable. De plus, comme elle l'indique, une partie de ses clients lui répliquerait certainement que le prix s'entendait toutes taxes comprises. Il n'est toutefois pas nécessaire de trancher définitivement cette problématique, vu ce qui a été dit à propos de la deuxième condition et vu ce qui va suivre. En revanche, il faut rappeler que, fondamentalement, les litiges relatifs au transfert de l'impôt relèvent des tribunaux civils. En effet, les règles sur la remise d'impôt ne restreignent nullement la portée de l'art. 6 al. 2 LTVA.

4.5 En ce qui concerne la quatrième condition, soit la lourdeur extrême de la dette pour l'assujetti, il convient de remarquer ce qui suit. L'autorité inférieure a réclamé, par la voie de l'entraide administrative, la feuille d'impôt (direct) de la recourante pour l'année 2010. Il en ressort que celle-ci possédait à ce moment-là une fortune de Fr. 156'000.-- et qu'elle avait réalisé un revenu imposable après déductions de Fr. 75'900.--. Le montant d'impôt dont elle demande la remise ascende à Fr. 15'000.-- environ. Cette somme correspond ainsi à une part très faible de sa fortune. En aucun cas le paiement n'en est susceptible d'entraîner pour elle des conséquences très lourdes au sens de l'art. 92 al. 1 let. a LTVA.

La recourante relève que sa fortune est constituée essentiellement d'actifs immobilisés et non de liquidités. Cet argument ne convainc point. La recourante possédait, au 31 décembre 2010, Fr. 24'000.-- de numéraire.

Rien n'indique que sa situation financière ait fondamentalement changé depuis lors. Il n'apparaît donc pas que le paiement de l'arriéré d'impôt litigieux risque de lui poser aucune difficulté financière. Même si l'on tient compte de l'ensemble de la somme qui lui est réclamée pour les années 2007 à 2011, soit environ Fr. 35'000.--, cette constatation reste valable. La recourante dispose visiblement de titres ou de placements pour plus de soixante mille francs. Même si ceux-ci sont peut-être moins liquides que du numéraire pur, il n'en reste pas moins qu'ils constituent normalement des actifs circulants. Au demeurant, vu son revenu, la recourante devrait être capable de constituer un peu d'épargne pour le paiement. Si ces démarches devaient prendre du temps, ce qui n'est même pas établi, une telle situation rendrait tout au plus envisageable l'octroi d'un plan de paiement.

4.6 En définitive, au moins deux des conditions nécessaires à l'octroi d'une remise d'impôt ne sont pas réalisées. Comme celles-ci doivent être réunies de manière cumulative pour qu'une remise soit possible, il est manifeste, ici, qu'une telle issue est impossible. L'autorité inférieure n'a non seulement pas abusé de son pouvoir d'appréciation en refusant la requête de la recourante, mais elle a en plus pris la seule décision possible.

5.

5.1 Les considérants qui précèdent conduisent la Cour de céans à rejeter le recours. Sur cette base, il convient de statuer sur les éventuels frais de procédure.

Selon l'art. 92 al. 5 LTVA, la procédure de remise d'impôt est gratuite. Toutefois, on peut se demander si cette règle vaut également au stade de la procédure de recours. De manière générale, les dispositions de forme de la LTVA traitent uniquement de la procédure devant l'AFC, et non de celle qui se déroule devant le Tribunal administratif fédéral (cf. art. 82 ss LTVA). La procédure devant cette dernière autorité est régie par la PA, qui prévoit que les frais sont mis à la charge de la partie déboutée (cf. art. 37 LTAF; art. 63 PA). Il faut dès lors savoir si l'art. 92 al. 5 LTVA constitue un cas particulier. A cet égard, le Message ne contient aucune indication (cf. Message, FF 2008 6277, p. 6404), ce qui est étonnant, si cette disposition devait constituer une exception. D'un point de vue systématique, on notera que l'art. 84 LTVA prévoit également la gratuité des procédures de décision et de réclamation. En revanche, il ne vise pas les procédures de recours. De plus, aussi bien en matière d'impôt fédéral direct que de droits de douane, la procédure de recours devant le Tribunal

administratif fédéral est soumise aux règles de la PA sur les frais (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-5057/2011 du 10 décembre 2012 consid. 5.1; A-5689/2011 du 11 juillet 2012 consid. 4; A-2953/2012 du 10 décembre 2012 consid. 5; A-741/2011 du 24 novembre 2011 consid. 5). Certes, appelé naguère à statuer sur un cas de remise de la TVA, le Tribunal administratif fédéral n'a pas prélevé de frais de justice. Toutefois, cette décision résultait non de l'interprétation de l'art. 92 al. 5 LTVA, mais uniquement du pouvoir d'appréciation dont il dispose et qui lui permet, lorsque les circonstances l'exigent, d'octroyer une réduction ou une remise à la partie déboutée (cf. art. 63 al. 1 PA; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1805/2012 du 14 mai 2012 consid. 4). L'usage de ce pouvoir implique précisément que le recourant aurait dû, normalement, assumer les frais de justice et que, donc, la procédure n'était pas gratuite (cf. encore BEUSCH, op. cit., p. 250). Il convient ainsi de retenir que l'art. 92 al. 5 LTVA ne concerne pas les procédures de recours devant le Tribunal administratif fédéral. Par ailleurs, une remise selon l'art. 63 al. 1 PA ne se justifie pas ici, ni au vu de la situation financière de la recourante, ni au vu des circonstances particulières de la cause (cf. consid. 4.5 ci-dessus).

En conséquence, conformément à l'art. 63 al. 1 PA et aux 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), les frais de procédure, par Fr. 2'000.--, comprenant l'émolument judiciaire et les débours, seront mis à la charge de la recourante. Il convient d'imputer sur cette somme l'avance du même montant déjà fournie par la recourante. Par ailleurs, vu l'issue de la cause, il n'y pas lieu de procéder à l'allocation de dépens (art. 64 al. 1 PA a contrario, respectivement art. 7 al. 1 FITAF a contrario).

5.2 Selon l'art. 83 let. m de la loi du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral (LTF, RS 173.110), les décisions sur la remise de contributions ou l'octroi d'un sursis de paiement ne sont pas sujettes à recours devant ce tribunal. Cette disposition s'applique en particulier à la TVA et aux droits de douanes (cf. arrêts du Tribunal fédéral 2C_761/2008 du 27 octobre 2008 consid. 1.1, 2C_760/2008 du 27 octobre 2008 consid. 1.1, 2C_49/2007 du 9 mars 2007 consid. 2.1). Le présent arrêt est ainsi définitif.

(dispositif sur la page suivante)

Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :

1.
Le recours est rejeté.

2.
Les frais de procédure, par Fr. 2'000.— (deux mille francs), sont mis à la charge de la recourante et imputés sur l'avance du même montant déjà versée.

3.
Il n'est pas alloué de dépens.

4.
Le présent arrêt est adressé :

– à la recourante (Recommandé)
– à l'autorité inférieure (Recommandé; n° de réf. …)

Le président du collège : Le greffier :

Pascal Mollard Cédric Ballenegger

Expédition :