Bundesverwaltungsgericht

Tribunal administratif fédéral

Tribunale amministrativo federale

Tribunal administrativ federal

Cour I
A-2387/2007
{T 0/2}

Arrêt du 29 juillet 2010

Composition

Pascal Mollard, Salome Zimmermann, André Moser, juges.
Marie-Chantal May Canellas, greffière.

Parties

X._____ Ltd */Bermudes**,
représentée par Me Jean-Blaise Eckert et Me Jérôme Piguet, avocats, Lenz & Staehlin 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; aLTVA; assujettissement; option subjective; aircraft-management; charter; droit à la déduction de l'impôt préalable; notion de destinataire.

Faits :

A.
X._____ Ltd, constituée à *** (Bermudes) en 1999, a pour principal actif un avion de type "Challenger 604" (ci-après : l'avion). Le 17 novembre 2000, elle a conclu un contrat avec A._____ (A._____) ("operation management agreement"; ci-après : OMA), aux termes duquel A._____ s'engageait à assurer la maintenance et la gestion de l'avion (pour USD 7'000.- par mois, auxquels s'ajoutait le remboursement de certains coûts) et à l'exploiter, en le mettant à disposition de ses clients pour des vols. Dans ce contexte, il était prévu qu'elle crédite X._____ Ltd de USD 3'820.- par heure de vol, USD 700.- par atterrissage et USD 700.- pour les frais d'hébergement de l'équipage. Elle s'est annoncée le 9 décembre 2000 à l'AFC en vue de son inscription au registre des assujettis à la TVA, précisant que son activité consistait à affréter un avion importé en Suisse à A._____, qu'elle débuterait le 8 janvier 2001, que son chiffre d'affaires annuel atteindrait CHF 100'000.- et que, pour le cas où il se révélait inférieur, elle souhaitait opter pour l'assujettissement.

B.
X._____ Ltd a été immatriculée en tant qu'assujettie le 8 janvier 2001, après avoir nommé un représentant fiscal en Suisse et constitué une garantie bancaire solidaire de CHF 5'000.-. Le 27 janvier 2001, elle a fait savoir à l'AFC qu'elle réaliserait certainement déjà en 2001 le chiffre d'affaires déterminant pour l'assujettissement et que, dans tous les cas, elle souhaitait opter pour l'assujettissement avec effet au 1er janvier 2001. Elle a importé l'avion en Suisse le 27 février 2001, en s'acquittant de la TVA à l'importation. Les décomptes d'impôt afférents à 2001 font état de CHF 669'192.- de chiffre d'affaires, résultant de prestations exonérées selon l'art. 19 al. 2 ch. 2 aLTVA (plus CHF 75'684.- de prestations à soi-même au cours du 4ème trimestre 2001), de CHF 5'752.- de TVA à payer (calculé sur le montant précité des prestations à soi-même), dont à déduire CHF 3'157'103.25 d'impôt préalable, d'où un montant de CHF 3'151'351.25 en sa faveur, que l'AFC lui a effectivement versé.

C.
Le 8 juillet 2002, l'AFC lui a demandé de produire le contrat (OMA) conclu avec A._____ et différentes pièces, parmi lesquelles les factures justifiant l'impôt préalable déclaré. Elle l'a interrogée sur

l'existence et la nature d'éventuelles prestations fournies à des tiers, de même que sur les prestations grevées d'impôt préalable.

Le 21 octobre 2002, X._____ Ltd a signé avec Y._____ Ltd, sise à Tortola (BVI) un contrat d'"Aircraft Wet Lease Agreement" (ci-après : AWLA), censé débuter le 1er mars 2001. Dit contrat prévoyait que X._____ Ltd mettait l'avion à disposition de Y._____, avec le personnel de vol fourni par A._____. Le 31 octobre suivant, l'assujettie a transmis à l'AFC le contrat conclu avec A._____, celui conclu avec Y._____ Ltd, un récapitulatif des avis de crédit de A._____ relatifs au 2ème trimestre 2001, ainsi que des factures de frais que lui avait adressées A._____ durant les 2ème et 3ème trimestres 2001. Elle a notamment fait valoir qu'elle avait mis l'avion à disposition non seulement de A._____, mais également de Y._____ Ltd, avec la précision que les vols s'étaient déroulés uniquement à l'étranger.

L'assujettie a complété et transmis à l'AFC ses décomptes TVA relatifs à l'année 2002, totalisant CHF 6'395'449.- de chiffre d'affaires, CHF 5'752.- d'impôt dû à l'AFC, dont à déduire CHF 259'493.- d'impôt préalable, d'où un montant de CHF 253'741.- en sa faveur. Concernant le décompte relatif au 4ème trimestre 2002, l'assujettie a précisé en date du 22 mars 2003 que le chiffre d'affaires déclaré (CHF 6'083'770.-) englobait celui qui avait été omis durant les périodes précédentes, en 2001 et 2002. L'AFC n'a pas admis l'excédent d'impôt préalable résultant des décomptes allant du 2ème au 4ème trimestre 2002. Pour répondre à la demande de l'assujettie tendant à libérer la garantie bancaire constituée, l'AFC l'a informée qu'elle admettrait, en lieu et place, une garantie sous forme d'un dépôt équivalent auprès de la Banque nationale suisse (BNS).

D.
Le 3 juin 2003, l'AFC a notifié à l'assujettie une décision par laquelle elle l'a radiée du registre des contribuables TVA avec effet au 31 décembre 2002, lui a réclamé le paiement de CHF 3'206'085.45 de TVA pour la période du 1er trimestre 2001 au 1er trimestre 2002, avec intérêts moratoires à 5 % dès le 30 novembre 2001 (échéance moyenne), a corrigé ses décomptes relatifs à la période du 2ème trimestre au 4ème trimestre 2002 en ce sens que le chiffre d'affaires et l'impôt préalable étaient nuls, et a prononcé que la garantie bancaire

de CHF 5'000.- ne serait pas restituée avant que la dette fiscale précitée ait été pleinement acquittée.

E.
Le 4 juillet 2003, l'assujettie a formé réclamation contre ce prononcé, en concluant à son annulation et au paiement de l'excédent d'impôt préalable résultant des décomptes afférents à la période du 2ème au 4ème trimestre 2002. Elle a joint notamment un extrait du "flight information system" tenu par A._____, récapitulant les mouvements de l'avion de mars 2001 à mai 2003.

X._____ Ltd a remis ses décomptes afférents aux trois premiers trimestres de l'année 2003, dont résulte un chiffre d'affaires total de CHF 23'670'834.-, pour montant de TVA égal à zéro et un impôt préalable de CHF 164'803.-, dont elle s'est déclarée créancière. L'AFC n'a toutefois pas accepté de verser à l'assujettie les excédents d'impôt préalable résultant de ces décomptes. Le 28 août 2003, l'assujettie a fait savoir que l'avion avait été vendu courant juin 2003. Le 26 septembre 2003, elle a expliqué que les conditions relatives à l'assujettissement n'étaient plus réunies, en raison de la vente de l'avion et de son exportation, le 1er juillet précédent, ce qui justifiait sa radiation au 30 septembre 2003. Divers échanges d'écritures ont eu lieu entre l'AFC et la recourante du 22 juillet 2004 au 29 mars 2006, en vue d'éclaircir l'état de faits.

F.
Par décision sur réclamation du 27 février 2007, l'AFC a considéré que les conditions de l'assujettissement et du droit à la déduction de l'impôt préalable de l'assujettie devaient être examinées au regard des seules prestations qu'elle avait fournies à A._____, à savoir la location de l'avion aux fins de sa mise à disposition à des tiers. En effet, il n'y avait selon elle pas d'échange de prestations entre X._____ Ltd et Y._____ Ltd, étant donné que rien n'indiquait que les ayants droit économiques de ces deux sociétés étaient distincts. En 2001, X._____ Ltd bénéficiait de l'option subjective. qui perdurait en 2002, malgré l'absence de chiffre d'affaires imposable, respectivement exonéré, réalisé en Suisse durant cette année. Elle prenait fin le 31 décembre 2002. La déduction de l'impôt préalable s'avérait possible pendant la durée de l'assujettissement, soit exclusivement en 2001 et 2002 et au surplus de manière réduite, soit exclusivement en rapport avec les prestations fournies à A._____.

Au total, la recourante était dès lors redevable de CHF 3'156'315.45 d'impôt préalable, qui lui avait été restitué à tort, et pouvait déduire uniquement CHF 18'735.50 d'impôt préalable dans le cadre des décomptes relatifs à la période du 2ème au 4ème trimestre 2002.

G.
Le 20 mars 2007, l'assujettie a formé recours au Tribunal administratif fédéral, contestant à la fois la fin de son assujettissement au 31 décembre 2002 et la réduction de l'impôt préalable. Par décision incidente du 28 juin 2007, le Tribunal administratif fédéral a prononcé que la procédure se déroulerait en français. Dans le cadre de sa réponse du 26 novembre 2007, l'AFC a conclu au rejet du recours.

Les autres faits pertinents seront évoqués ci-après, en tant que besoin, dans les considérants en droit.

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 aux art. 33 et 34 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, la décision entreprise, datée du 27 février 2007, a été reçue par son destinataire le 1er mars suivant, de sorte que le recours du 20 mars 2007 est intervenu dans le délai légal.

1.2 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, la loi fédérale du 12 juin 2009 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (LTVA, RS 641.20) est entrée en vigueur le 1er janvier 2010. 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 la période du 1er janvier 2001 au 30 juin 2003, la présente cause tombe ainsi matériellement sous le coup de la loi fédérale du 2 septembre 1999 sur la TVA (aLTVA, RO 2000 1300)

et de son ordonnance du 29 mars 2000 (aOLTVA, RO 2000 1347). En revanche, les dispositions de l'ordonnance du 22 juin 1994 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (aOTVA, RO 1994 1464 et les modifications ultérieures) ne trouvent pas application (art. 93 et 94 aLTVA). Sur le plan de la procédure, 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-6986/2008 du 3 juin 2010 consid. 1.2 et A-1113/2009 du 24 février 2010 consid. 1.3). 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 (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-4417/2007 du 10 mars 2010 consid. 1.3.2). Enfin, la possibilité d'une appréciation anticipée des preuves demeure admissible, même dans le nouveau droit et a fortiori pour les cas pendants (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-4785/2007 du 23 février 2010 consid. 5.5; 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, p. 1126 ch. 157).

1.3 Le litige porte sur deux objets : (1) d'une part, l'assujettissement de la recourante, que celle-ci revendique jusqu'au 30 juin 2003 alors que l'AFC l'a concédé jusqu'au 31 décembre 2002; (2) d'autre part, le droit à la déduction de l'impôt préalable, dans la mesure où l'AFC l'a réduit, s'agissant des années 2001 et 2002, et refusé en 2003. En revanche, la garantie bancaire constituée par la recourante, que l'AFC a déclaré retenir jusqu'au complet paiement de la somme exigée de celle-ci, n'est pas litigieuse.

Cela étant, il faut bien considérer ici que trois années sont en cause et que, pour chacune, se pose un problème d'assujettissement et de droit à la déduction de l'impôt préalable. Après avoir rappelé, en droit, les conditions de l'assujettissement (consid. 2 ci-après), du droit à la déduction de l'impôt préalable (consid. 3 ci-après) et les problématiques en lien avec l'évasion fiscale et les sociétés offshore (consid. 4 ci-après), il sera traité en subsomption de chacune des années considérées, sous l'angle de l'assujettissement et du droit à la déduction. De la sorte, le considérant 5 sera subdivisé en trois parties, concernant respectivement l'année 2001, 2002 et 2003.

2.
Pour ce qui a trait à l'assujettissement, il convient de rappeler qu'il peut prendre la forme de l'assujettissement obligatoire (consid. 2.1.1) ou de l'assujettissement optatif (consid. 2.1.2). Il s'agit ensuite de considérer qu'il est conditionné par la réalisation d'un certain chiffre d'affaires, provenant d'opérations imposables, au surplus localisées sur le territoire suisse (pour ce qui est de l'assujettissement obligatoire), de sorte qu'il convient de déterminer quand il y a opérations (consid. 2.2), quand celles-ci sont localisées sur territoire suisse (consid. 2.3) et quand elles atteignent le montant critique pour entraîner l'assujettissement. Dans le domaine du trafic aérien, il sera procédé à certaines distinctions (consid. 2.4). Enfin, il sera question de l'immatriculation intervenue à tort (consid. 2.5).

2.1

2.1.1 Est assujetti à l'impôt 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 CHF 75'000.- par an (art. 21 al. 1 aLTVA). L'activité est commerciale ou professionnelle lorsqu'elle intervient vis-à-vis de tiers, qu'elle vise à obtenir des recettes et a un caractère durable (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_904/2008 du 22 décembre 2009 consid. 2.1; ALOIS CAMENZIND/NIKLAUS HONAUER/KLAUS A. VALLENDER, Handbuch zum Mehrwehrtsteuergesetz [MWSTG], 2ème éd., Berne/Stuttgart/Vienne 2003, ch. 995, 1001 ss; GERHARD SCHAFROTH/ DOMINIK ROMANG, in mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Bâle-Genève-Munich 2000, ch. 22 ss ad art. 21 aLTVA; JEAN-MARC RIVIER/ANNIE ROCHAT PAUCHARD, Droit fiscal suisse, La taxe sur la valeur ajoutée, 2000, p. 99 ss). L'art. 21 al. 2 aLTVA énumère de manière non exhaustive les entités qui peuvent être assujetties.

L'assujettissement 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 CHF 75'000.- dans les douze mois

suivants. Il 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. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-12/2007 du 28 janvier 2009 consid. 2.4.2).

2.1.2 Si une personne ou une entreprise ne remplit pas les conditions d'un assujettissement obligatoire, il lui est néanmoins possible de s'assujettir à titre volontaire, dans la mesure où certaines conditions sont réunies. En effet, dans le but de préserver la neutralité concurrentielle ou afin de simplifier la perception de l'impôt, le législateur admet l'assujettissement volontaire avec le droit de déduire l'impôt préalable de certaines entreprises et personnes exemptées de l'assujettissement obligatoire (art. 27 aLTVA; option subjective). Selon l'art. 27 al. 1 aLTVA, ceci concerne en premier lieu les entreprises qui ne remplissent pas les conditions d'assujettissement fixées à l'art. 21 al. 1 aLTVA, ou qui sont exemptées de l'assujettissement en vertu de l'art. 25 al. 1 aLTVA. Aux termes de l'art. 27 al. 2 aLTVA, ont par ailleurs droit à l'assujettissement volontaire les entreprises qui se sont lancées dans une activité visant à réaliser, sur le territoire suisse et au plus tard dans les cinq ans à venir, un chiffre d'affaires annuel imposable dépassant régulièrement CHF 250'000.-. Ce droit à l'assujettissement est un complément de l'art. 42 aLTVA, dont il appert que les entreprises peuvent requérir leur assujettissement volontaire à la TVA déjà pendant leur phase de fondation et d'investissement et demander le remboursement immédiat de l'impôt préalable qui grève les investissements. Ainsi, on résout les problèmes de pertes d'intérêts dues au remboursement différé de la TVA lors d'investissements importants (cf. Initiative parlementaire – loi fédérale sur la taxe sur la valeur ajoutée – Rapport de la Commission de l'économie et des redevances du Conseil national du 28 août 1996 publié dans la Feuille fédérale [FF] 1996 V 755, commentaire ad art. 25 du projet de loi).

Selon la pratique systématisée par l'administration fiscale, la personne concernée doit pour requérir un assujettissement volontaire réaliser annuellement plus de CHF 40'000.- de chiffre d'affaires provenant notamment (1) de livraisons ou prestations de services 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 le territoire suisse; cf. Instructions 2001 sur la TVA, publiées par l'AFC, été 2000, ch. marg. 688; Brochure spéciale n° 2, "Assujettissement à la TVA", édition septembre 2000, ch. 4.2.1). L'AFC admet donc également l'option pour l'assujettissement lorsque les chiffres d'affaires déterminants sont réalisés par le biais de livraisons effectuées à l'étranger (opérations étranger-étranger), dans la mesure où elles seraient imposables si elles étaient effectuées sur le territoire suisse, ce qui touche aux confins de la tolérance instaurée par l'art. 27 al. 1 en relation avec l'art. 21 al. 1 aLTVA. Le TAF a jugé que cette pratique n'en demeurait pas moins conforme au cadre légal fixé par l'art. 27 al. 1 aLTVA (cf. ATAF 2007/38 p. 473 ss consid. 4.1.2). Cet arrêt traitant d'une société en Suisse, le TAF n'a pas eu à se prononcer sur le cas d'une société à l'étranger faisant exclusivement des opérations étranger-étranger, qui seraient imposables si elles étaient effectuées sur territoire suisse, situation qui, selon l'AFC, ne permettrait pas d'opter pour l'assujettissement.

S'agissant par ailleurs de la limite de CHF 40'000.- posée par l'AFC, le TAF aussi bien que la CRC avant lui ont eu l'occasion d'examiner la pratique précitée de l'administration fiscale sous l'empire de l'OTVA, et ont confirmé cette dernière (cf. ATAF 2007/38 p. 473 ss consid. 4.1.2; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-7703/2007 du 15 février 2010 consid. 2.2; décision de la CRC du 6 août 2003 in JAAC 68.20 consid. 2c). Celui qui veut opter subjectivement ou objectivement doit en outre déposer une demande écrite en ce sens à l'AFC, dite autorité devant l'examiner et, le cas échéant, l'accepter si les autres conditions sont remplies. Le requérant doit justifier d'un intérêt manifeste et durable à l'assujettissement optionnel; il doit garantir l'accomplissement de ses devoirs de contribuable. Il faut en particulier entendre par là la tenue des livres comptables, la conservation des pièces comptables et l'envoi régulier du décompte TVA à l'AFC; enfin, la durée minimum de l'option est de cinq ans (cf. Brochure spéciale n° 2, "Assujettissement à la TVA" déjà citée, ch. marg. 4; pour un aperçu de la pratique prévalant sous l'empire de l'OTVA, cf. décision de la CRC du 4 novembre 2005 in JAAC 70.40, consid. 4 b/bb).

Une option est, en règle générale, possible au plus tôt au début du trimestre au cours duquel elle est demandée par écrit (cf. Brochure spéciale n° 2, "Assujettissement à la TVA" déjà citée, ch. marg. 4.1) et 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), laquelle dispose d'un pouvoir d'appréciation élargi mais doit respecter les droits et principes constitutionnels (cf. MOLLARD/ OBERSON/TISSOT BENEDETTO, op. cit., ch. marg. 230).

2.2 Comme cela ressort de l'art. 21 al. 1 aLTVA (cf. consid. 2.1.1 ci-avant), l'assujettissement est indissolublement lié à la notion d'opération imposable. Il s'agit dès lors de définir celle-ci pour en déduire celui-là. 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.

2.2.1 Une livraison existe dès que le pouvoir de disposer en son nom sur un objet est concédé. Tel est également le cas lorsque l'objet est mis à disposition (location/leasing) pour son utilisation (art. 6 al. 1 et 2 let. b aLTVA; arrêt du Tribunal fédéral 2C_904/2008 du 22 décembre 2009 consid. 2.2; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6743/2009 du 3 mai 2010 consid. 2.2.1, A-6971/2008 du 8 juin 2009 consid. 2.1.1). La prestation représente une prestation de services lorsqu'elle n'est pas qualifiée de livraison de biens (art. 7 al. 1 aLTVA; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6971/2008 du 8 juin 2009 consid. 2.1.1, A-1536/2006 et A-1527/2006 du 16 juin 2008 consid. 2.2).

2.2.2 La contre-prestation est également un élément constitutif de l'opération, au même titre que l'échange entre prestation et contre-prestation (cf. ATF 132 II 353 consid. 4.1, 126 II 249 consid. 4a et 6a; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1107/2008 et A-1108/2008 du 15 juin 2010 consid. 2.1; DANIEL RIEDO, Von 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, CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, op. cit., ch. 159 ss p. 76 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 est

indispensable. La prestation et la contre-prestation doivent être directement liées par le but même de l'opération réalisée (cf. ATF 126 II 443 consid. 6a et les réf. citées; arrêt du Tribunal fédéral 2A.650/2005 du 15 août 2006 consid. 3.1).

L'échange de prestations suppose quant à lui que plusieurs sujets participent à l'opération (fournisseur et récipiendaire 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 du 22 décembre 2009 consid. 7.1, 2C_195/2007 du 8 janvier 2008 consid. 2.1, 2A.748/2005 du 25 octobre 2006 consid. 3.2; CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, op. cit., ch. 149 ss). Le Tribunal fédéral l'a également exprimé en ces termes : lorsque l'utilisation de la prestation est le fait du fournisseur lui-même, il ne peut être question d'un véritable échange de prestations (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_195/2007 du 8 janvier 2008 consid. 2.1).

Cela étant, des problèmes de délimitation se posent vis-à-vis des actionnaires ou des ayants droit économiques de l'entreprise, voire des entreprises appartenant au même groupe. En principe, des prestations et contre-prestations réciproques sont, dans ce cadre également, tout à fait concevables, la contre-prestation étant cependant susceptible d'adaptation (cf. art. 33 al. 2 in fine aLTVA). Dans une récente jurisprudence, le Tribunal fédéral a évoqué que la reconnaissance de telles opérations était soumise à la condition que celles-ci soient justifiées commercialement (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_904/2008 du 22 décembre 2009 consid. 7.1; dans un sens contraire : arrêt 2C_632/2007 du 7 avril 2008 consid. 2; cf. également : arrêts du Tribunal fédéral 2C_463/2008 du 27 janvier 2009 consid. 2.1 et 2A.748/2005 du 25 octobre 2006 consid. 3.2 in Revue fiscale 62/2007 p. 234 consid. 3.2).

2.3 Finalement, l'assujettissement obligatoire postule que les opérations soient localisées en Suisse (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_904/2008 du 22 décembre 2009 consid. 2.2), ce qui implique de définir le lieu de la livraison (consid. 2.3.1), respectivement de la prestation de services (consid. 2.3.2).

2.3.1 S'agissant du lieu de la livraison, il sied de distinguer. Si le bien est emporté par le destinataire (Abhollieferungen), est réputé lieu de la

livraison l'endroit où le bien se trouve lors du transfert du pouvoir de disposer économiquement de celui-ci, lors de sa remise ou lors de sa mise à disposition d'un tiers à des fins d'usage ou de jouissance (art. 13 let. a aLTVA). En revanche, si le bien doit être transporté ou expédié sur ordre de l'acquéreur (Beförderungslieferungen), est réputé lieu de la livraison l'endroit où commence le transport ou l'expédition du bien à destination de l'acquéreur ou, sur ordre de ce dernier, à destination d'un tiers (art. 13 let. b aLTVA). L'expédition n'est ainsi pas conçue comme une prestation autonome (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_904/2008 du 22 décembre 2009 consid. 2.2; DIETER METZGER, Kurzkommentar zum Mehrwertsteuergesetz, 2000, ch. 3 ad art. 13).

2.3.2 S'agissant du lieu de la prestation de services, il se situe à l'endroit où le prestataire a le siège de son activité économique ou un établissement stable à partir duquel la prestation de services est fournie ou, à défaut d'un tel siège ou d'un tel établissement, le lieu de son domicile ou l'endroit à partir duquel il exerce son activité (art. 14 al. 1 aLTVA, lequel réserve les alinéas 2 et 3; ATF 133 II 153 consid. 5.1; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1107 et A-1108/2008 du 15 juin 2010 consid. 5.1.1, A-1558/2006 du 3 décembre 2009 consid. 4.1; MOLLARD/OBERSON/TISSOT BENEDETTO, op. cit., p. 207 ch. 142). En dérogation à cette règle, pour les prestations de transport, il s'agit du pays où le trajet est effectué, le Conseil fédéral pouvant décider, pour les transports transfrontaliers, que de courts trajets sur le territoire suisse sont réputés effectués à l'étranger et que de courts trajets à l'étranger sont réputés être effectués sur le territoire suisse (art. 14 al. 2 let. b aLTVA).

2.4 Dans le domaine du trafic aérien, il convient de distinguer le transport de passager/s, la (pure) location d'un avion sans équipage et l'affrètement, qui correspond à la mise en location de l'avion avec son équipage (consid. 2.4.1). S'y ajoute l'aircraft management (consid. 2.4.2). Ces distinctions s'avèrent également nécessaires en raison de l'exonération de certaines prestations (consid. 2.4.3).

2.4.1 Se pose avant tout la question de la qualification, laquelle précède nécessairement celle de la localisation. Dans le cas du transport de passagers, il s'agit d'une prestation de services, localisée – comme déjà vu plus haut (consid. 2.3.2) – dans le pays où le trajet est effectué. La TVA appréhende en revanche la pure location d'un avion (sans équipage) ainsi que l'affrètement (avec équipage) comme

une livraison, retenant que le pouvoir de disposition sur l'avion et également la responsabilité opérationnelle pour les vols passent dans ce cas au destinataire (art. 6 al. 2 let. b aLTVA; arrêts du Tribunal fédéral 2C_904/2008 du 22 décembre 2009 consid. 2.2, 2A.726/2004 du 25 août 2005 consid. 2.3; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-212/2008 du 15 juin 2010 consid. 2.1.1, A-6986/2008 du 3 juin 2010 consid. 5.2). Le lieu se situe alors là où l'avion se trouve au moment où il est mis à disposition du destinataire (art. 13 let. a aLTVA; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-212/2008 du 15 juin 2010 consid. 2.1.1, A-5745/2008 du 11 juin 2010 consid. 2.4, A-6986/2008 du 3 juin 2010 consid. 2.1.2). En relation avec les vols de positionnement, la livraison intervient à l'endroit où l'avion se trouve avant la mise en route de ce vol (cf. arrêts du Tribunal fédéral 2C_195/2007 du 8 janvier 2008 consid. 2.1 et 2A.726/2004 du 25 août 2005 consid. 3.2). Si le lieu de la livraison se trouve à l'étranger, celle-ci n'est pas soumise à la TVA suisse.

2.4.2 Ceci étant posé, il faut encore parler de l'aircraft management, qui consiste en l'exploitation et la gestion d'avions appartenant à une tierce personne (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_904/2008 du 22 décembre 2009 consid. 5.2). Il implique au moins trois parties : tout d'abord le propriétaire de l'avion qui remet celui-ci à l'entreprise d'aircraft management pour que celle-ci le loue à des tiers et, parallèlement, lui en laisse la disposition, le cas échéant en lui fournissant l'équipage ainsi que les autres services nécessaires, lorsqu'elle le requiert; ensuite l'entreprise d'aircraft management qui exploite l'avion en le mettant à disposition de tiers contre rétribution; finalement le tiers qui utilise l'avion mis à disposition par l'entreprise d'aircraft management. Cela étant, pour honorer le contrat passé avec le propriétaire, l'entreprise d'aicraft management peut de son côté soit acquérir des prestations d'un tiers en vue de l'exploitation et de la gestion de l'avion, soit les fournir par ses propres moyens. Les prestations obtenues des tiers et celles qu'elle fournit elle-même sont facturées par l'entreprise d'aircraft management au propriétaire (cf. arrêts du Tribunal fédéral 2C_904/2008 du 22 décembre 2009 consid. 5.2, 2A.40/2007 du 14 novembre 2007 in RF 63/2008 p. 288 consid. 2.5; Brochure n° 11, "Trafic aérien", valable dès le 1er janvier 2001, ch. 3). Il s'agit alors de distinguer les diverses prestations effectuées de part et d'autre.

Tout d'abord la prestation fournie par l'entreprise d'aircraft

management au propriétaire doit être regardée comme une gamme de services indivisible, à savoir une prestation de services, dont le lieu est réputé se trouver à l'endroit où le prestataire a le siège de son activité économique (art. 14 al. 1 aLTVA; arrêts du Tribunal fédéral 2C_904/2008 du 22 décembre 2009 consid. 5.2 et 5.3 et 2A.40/2007 du 14 novembre 2007 in RF 63/2008 p. 288 consid. 2.5 et 3.1; Brochure "Trafic aérien", p. 13 ch. 3.2.1; à noter que, depuis le 1er juillet 2006, ensuite d'une modification de l'aOLTVA, un changement de pratique est intervenu, en ce sens que les prestations d'aircraft management sont localisées à l'endroit où le destinataire a le siège de son activité économique [art. 1a OLTVA; RO 2006 2353]). Ensuite, la prestation fournie par l'entreprise d'aircraft management à des tiers consiste soit en un transport, localisé à l'endroit où a lieu le trajet (cf. Brochure "Trafic aérien", p. 6 ch. 1), soit un affrètement d'avion (cf. Brochure "Trafic aérien", p. 7 ch. 1.3), soit encore une pure location d'avion (cf. Brochure "Trafic aérien", p.8 ch. 1.5), à savoir dans les deux cas des livraisons de biens, localisées à l'endroit où l'avion est mis à disposition du destinataire. Enfin, la prestation fournie par le propriétaire à l'entreprise d'aircraft management, à savoir la mise à disposition de l'avion en vue de son exploitation, constitue selon les circonstances soit une location, soit un affrètement (selon que l'équipage est fourni ou non par le propriétaire), localisée également à l'endroit où l'avion est mis à disposition de l'entreprise d'aircraft management (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_904/2008 du 22 décembre 2009 consid. 5.4; Brochure "Trafic aérien", p. 13 ch. 3.2.3).

2.4.3 La TVA suisse est conçue comme un impôt général sur la consommation. Ceci implique que l'imposition devrait intervenir systématiquement dans le pays où la prestation est utilisée. S'ensuit l'exonération des prestations localisées en Suisse, qui sont "exportées" à l'étranger (cf. ATF 133 II 153 consid. 3; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1667/2006 du 23 juin 2008 consid. 2.6; RIEDO, op. cit., p. 49; CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, op. cit., ch. 878). Les distinctions – dans le cadre du trafic aérien – ne servent dès lors pas uniquement à leur localisation en Suisse ou à l'étranger (cf. arrêts du Tribunal fédéral 2A.726/2004 du 25 août 2005 consid. 2.3 et 2A.55/1999 du 23 janvier 2001 in Archives 71 p. 564 ss), mais également pour analyser leur éventuelle exonération au sens propre, avec droit à la déduction de l'impôt préalable. La qualification de livraison ou de prestation de services dans le cadre du trafic international est ainsi d'une importance essentielle, dans la mesure où

seuls les chiffres d'affaires intérieurs au pays ainsi que les importations sont imposables (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_195/2007 du 8 janvier 2008 consid. 2.1; CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, op. cit., ch. 502 ss et ch. 938 ss).

Sont exonérés de l'impôt (au sens propre) la mise à disposition de tiers, à des fins d'usage ou de jouissance (notamment la location et l'affrètement) de véhicules sur rails et d'aéronefs, pour autant que le destinataire de la livraison les utilise de manière prépondérante à l'étranger (art. 19 al. 2 ch. 2 aLTVA). Il en va de même de la livraison, la transformation, la réparation, l'entretien, l'affrètement et la location d'aéronefs utilisés par des entreprises assurant une navigation aérienne professionnelle (transports et trafic charter) et dont les opérations concernant les vols internationaux sont supérieures à celles émanant du trafic aérien national (art. 19 al. 2 ch. 7 aLTVA). De plus, en vertu de la compétence déléguée à l'art. 19 al. 3 aLTVA, le Conseil fédéral a exonéré les transports aériens internationaux dont seul l'aéroport d'arrivée ou de départ se situe sur le territoire suisse ainsi que les transports aériens qui s'effectuent au-dessus du territoire suisse, d'un aéroport étranger à un autre aéroport étranger (art. 6 al. 1 let. a et b aOLTVA).

L'exportation de biens ne donne droit à l'exonération fiscale que si elle est attestée par l'autorité douanière. En ce qui concerne la mise à disposition de tiers à des fins d'usage ou de jouissance de véhicules sur rails et d'aéronefs, la preuve de l'utilisation prépondérante à l'étranger doit être fournie au moyen de documents reconnus par la législation sur le trafic ferroviaire ou aérien ou par des moyens de preuve équivalents. Pour les prestations de services fournies à l'étranger, le droit à l'exonération doit être prouvé par des documents comptables et des pièces justificatives (art. 20 al. 1 aLTVA). La règle sur la preuve de l'art. 20 al. 1 aLTVA correspond au principe général selon lequel il appartient au fisc de démontrer l'existence d'éléments créant ou augmentant la charge fiscale, alors que le contribuable supporte le fardeau de la preuve des éléments qui réduisent ou éteignent son obligation fiscale (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2A.534/2004 du 18 février 2005 consid. 4.1; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-212/2008 du 15 juin 2010 consid. 1.4, A-1107/2008 du 15 juin 2010 consid. 5.2.1; ERNST BLUMENSTEIN/PETER LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 6ème éd., Zurich 2002, p. 416; XAVIER OBERSON / ANNIE ROCHAT PAUCHARD, La jurisprudence

du Tribunal fédéral en matière de TVA rendue en 2001, Archives vol. 72 p. 27 ss, 33, avec renvoi à l'ATF 121 II 257 consid. 4c/aa p. 266).

A cet égard, il s'impose de rappeler que l'entrée en vigueur, au 1er janvier 2010, de la LTVA n'a aucune incidence sur l'application de l'art. 20 aLTVA, cette disposition continuant à être pertinente pour les procédures pendantes au 1er janvier 2010 (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1107/2008 du 15 juin 2010 consid. 5.2.1 et A-617/2008 du 31 mars 2019 consid. 3.3. et 3.4).

En somme, il apparaît que les prestations de transport, de location et d'affrètement dans le domaine du trafic international sont exonérées alors que l'acquisition et la gestion d'avions sont soumis à l'impôt. Cette circonstance à elle seule postule un examen attentif de l'assujettissement. Par l'interposition d'une ou de plusieurs personnes juridiques, il peut exister la possibilité d'échapper à l'imposition de la consommation finale, en ce sens que ces personnes juridiques acquièrent les prestations, font valoir la déduction de l'impôt préalable et ensuite établissent des factures pour des prestations qui sont exonérées de l'impôt au sens propre (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_195/2007 du 8 janvier 2008 consid. 2.5.2).

2.4.4 Il suit de ce qui précède que les locations d'avion ainsi que les affrètements, localisés à l'étranger, de même que les prestations de services – typiquement l'aircraft management localisé au siège du prestataire, à l'étranger – et enfin le transport de passagers, lorsque le trajet se situe à l'étranger, ne représentent pas des chiffres d'affaires susceptibles d'entraîner l'assujettissement obligatoire (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_904/2009 du 22 décembre 2009 consid. 2.4).

2.5 Si l'AFC parvient à la conclusion que la société a été inscrite à tort au registre des contribuables et qu'elle ne remplissait pas les conditions d'assujettissement, que ce soit en raison de l'insuffisance de chiffres d'affaires ou pour une autre raison, elle doit opérer les corrections nécessaires. Ladite société doit être radiée rétroactivement du registre en question (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_195/2007 du 8 janvier 2008 consid. 2.5.1).

3.

Les règles de l'assujettissement étant rappelées, il s'agit d'évoquer la déduction de l'impôt préalable, en énumérant les conditions

matérielles et formelles auxquelles elle est subordonnée (consid. 3.1), ainsi que la réduction de l'impôt préalable déductible (consid. 3.2).

3.1

3.1.1 Selon l'art. 38 aLTVA, si l'assujetti utilise des biens ou des prestations de services pour l'un des buts indiqués au 2ème alinéa (parmi lesquels figurent les livraisons et les prestations de services imposables), il peut déduire dans son décompte les montants d'impôt préalable que d'autres assujettis lui ont facturés, conformément à l'art. 37, pour des livraisons et des prestations de services.

3.1.2 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 prévu expressément par la loi, puise exister (cf. ATF 132 II 353 consid. 8.4; arrêt du Tribunal fédéral 2C_632/2007 du 7 avril 2008 consid. 3; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-212/2008 du 15 juin 2010 consid. 2.2.3 et A-1538/2006 du 28 mai 2008 consid. 2.5.1).

3.1.3 A titre de conditions matérielles et formelles, il appert que (1) seul un assujetti peut prétendre déduire l'impôt préalable (art. 38 al. 1 aLTVA); (2) 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); (3) 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'alinéa 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; voir également arrêts du Tribunal fédéral 2C_632/2007 du 7 avril 2008 consid. 2 et 2A.55/1999 du 23 janvier 2001 in Archives vol. 71 p. 564 consid. 4a); (4) la déduction de l'impôt préalable est uniquement possible sur la base d'un justificatif, soit une facture remplissant certaines exigences formelles (art. 38al. 1 let. a en relation avec l'art. 37 aLTVA); (5) elle ne doit pas avoir été expressément proscrite (art. 39 aLTVA).

3.1.4 Seule l'affectation, même médiate, à des livraisons ou des prestations de services imposables, ou pour lesquelles l'assujetti a opté, permet ainsi de déduire l'impôt préalable. Il s'ensuit que

l' « intrant » ne doit pas être affecté à des opérations hors du champ de l'impôt, des activités qui ne sont pas considérées comme des opérations, des activités privées ou des opérations exercées dans le cadre de la puissance publique (cf. ATF 132 II 353 consid. 8,3, 8,4 et 10; arrêts du Tribunal fédéral 2A.650/2005 du 15 août 2006 consid. 3.2 et 2A.348/2004 du 1er décembre 2004 consid. 3.2). Il n'y a pas de droit à la déduction de l'impôt préalable pour les affectations à un but qui n'est pas commercial au sens de l'art. 38 al. 2 aLTVA (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_463/2008 du 27 janvier 2009 consid.2.1; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-212/2008 du 15 juin 2010 consid. 2.2.1; cf. pour le remboursement fondé sur l'art. 90 al. 2 aLTVA : arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6986/2008 du 3 juin 2010 consid. 2.2.2 et A-1667/2006 du 23 juin 2008 consid. 2.5).

3.1.5 A défaut, il y a consommation finale de cette prestation acquise auprès de l'assujetti (cf. ATF 132 II 353 consid. 10 et 8.2; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6986/2008 du 3 juin 2010 consid. 2.2.2.2, A-1575/2006 du 5 octobre 2009 consid. 2.2.1 et A-6971/2008 du 8 juin 2009 consid. 2.2.2.2; RIEDO, op. cit., p. 141 s.). Il y a consommation privée par exemple lorsque la prestation est attribuée directement à l'actionnaire unique (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_463/2008 du 27 janvier 2009 consid. 2.1 et les réf. cit.). Cela étant, la consommation finale n'est pas nécessairement privée. Même les entreprises assujetties peuvent connaître une distinction entre la sphère commerciale et non commerciale de leur activité (ATF 132 II 353 consid. 8,2, 123 II 295 consid. 7a; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-212/2008 du 15 juin 2010 consid. 2.2.1, A-6986/2008 du 3 juin 2010 consid. 2.2.2.2, A-1575/2006 du 5 octobre 2009 consid. 2.2.1). Lorsqu'une société donnée poursuit un but caché, à savoir les loisirs de son actionnaire unique, il s'agit d'un but privé. Sans qu'il soit nécessaire de déterminer s'il y a évasion fiscale, ce qui requiert l'examen de conditions spécifiques (cf. ci-après : consid. 4.1), il apparaît alors que les intrants grevés d'impôt préalable servent aux besoins privés de l'actionnaire et ne sont pas investis dans des chiffres d'affaires imposables. Ceci justifie une réduction de l'impôt préalable (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_463/2008 du 27 janvier 2009 consid. 2.2).

3.2

3.2.1 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 autant que possible correspondre aux circonstances spécifiques du cas en question (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_463/2008 du 27 janvier 2009 consid. 2.4.2; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-212/2008 du 15 juin 2010 consid. 2.3, A-1575/2006 du 5 octobre 2009 consid. 2.3.1; DIEGO CLAVADETSCHER, in mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Bâle 2000, ch. 37 s., 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; Brochure spéciale n° 6, "Réduction de la déduction de l'impôt préalable en cas de double affectation", septembre 2000, ch. 2.4).

3.2.2 S'il revient à l'AFC de corriger l'impôt préalable déductible, en raison du fait que le contribuable l'a omise ou l'a entreprise 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. L'assujetti doit prouver lui-même que le calcul de la déduction de l'impôt préalable par l'AFC ne correspond pas aux circonstances concrètes du cas d'espèce (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-212/2008 du 15 juin 2010 consid. 2.3.2, A-1575/2006 du 5 octobre 2009 consid. 2.3.4, A-1394/2006 du 3 juin 2008 consid. 4.4.1).

4.
Il s'agit d'aborder encore la question des sociétés offshore (consid. 4.2), non sans avoir évoqué l'évasion fiscale (consid. 4.1).

4.1

4.1.1 Selon la jurisprudence, il y a évasion fiscale lorsque (a) la forme juridique choisie par le contribuable apparaît insolite, inappropriée ou étrange, en tous cas inadaptée au but économique poursuivi, (b) 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 (c) le procédé conduirait effectivement à une notable économie d'impôt s'il était admis par l'autorité fiscale (cf. ATF 131 II 627 consid. 5.2; arrêts du Tribunal fédéral 2C_742/2008 du 11 février 2009 consid. 5.7, 2C_632/2007 du 7 avril 2008 consid. 4; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-212/2008 du 15 juin 2010 consid. 3). Il s'agit d'examiner si ces conditions sont réunies au regard des circonstances du cas concret. 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 131 II 627 consid. 5.2; arrêts du Tribunal fédéral 2C_742/2008 du 11 février 2009 consid. 5.7, 2C_632/2007 du 7 avril 2008 consid. 4.1; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-212/2008 du 15 juin 2010 consid. 3, A-5745/2008 du 11 juin 2010 consid. 2.7; BLUMENSTEIN/LOCHER, op. cit., p. 32 s.).

Les deux premières conditions citées ne sont pas indépendantes l'une de l'autre mais bien connexes et elles se recoupent même partiellement, en ce sens que la première question qui se pose est de déterminer si la forme juridique apparaît abusive (cf. METZGER, op. cit., ch. 248 s.). L'élément objectif – à savoir le caractère insolite du procédé – a valeur d'indice pour attester d'une éventuelle intention de procéder à une évasion fiscale. L'assujetti peut toutefois 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). Savoir si le comportement adopté a effectivement mené à une économie d'impôt notable 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-1415/2006 du 14 juillet 2008 consid. 2.4 et A-1474/2006 du 28 janvier 2008 consid. 2.5).

4.1.2 La notion d'évasion fiscale s'applique également en matière de TVA (arrêts du Tribunal fédéral 2C_632/2007 du 7 avril 2008 in Archives vol. 77 p. 354 consid. 4.2, 2A.61/2006 du 29 novembre 2006 consid. 3.1 et 3.2; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-212/2008 du 15 juin 2010 consid. 3 et A-5745/2008 du 11 juin 2010 consid. 2.5; 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 [éd.], Entwicklungen im Steuerrecht 2009, Zurich 2009, p. 343 ss).

4.1.3 S'agissant toutefois de la question de savoir si l'examen doit se faire exclusivement à l'aune de cette notion, la réponse peut varier suivant la problématique à trancher. Il apparaît suivant les cas que les deux voies sont ouvertes, à savoir celle relative à la consommation privée (consid. 3.1.5) et celle relative à l'évasion fiscale (consid. 4.1). En matière d'assujettissement au sens des art. 17 aOTVA et 21 aLTVA, le Tribunal fédéral a battu en brèche le principe de l'unité de l'entreprise, dans sa forme dérivée, et précisé que seule l'évasion fiscale permettait de faire abstraction de la réalité juridique pour retenir l'existence d'un seul assujetti TVA, en présence de deux entités distinctes (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_742/2008 du 11 février 2009 consid. 5.5). En revanche, il n'a nullement eu recours à l'évasion fiscale – laissant expressément la question ouverte de savoir si la structure mise en place se rangeait dans cette catégorie – dès lors qu'il s'agissait de dire si une société, dite de domicile, avait droit à la déduction de l'impôt préalable à raison des prestations qu'elle fournissait – par ailleurs à titre onéreux – à son actionnaire unique. Il a tranché la question par la négative en se fondant exclusivement sur le principe selon lequel les intrants doivent être affectés à un but commercial et non privé (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_463/2008 du 27 janvier 2009 consid. 2.2; sous les deux angles: cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1630 et 1631/2006 du 13 mai 2008 consid. 3.3 et 3.4, partiellement annulé par l'arrêt du TF précité mais pas en cela).

Dans un arrêt récent, appelé à examiner l'assujettissement d'une

société sise au Liechtenstein au regard de la TVA indigène, le Tribunal fédéral a conclu à son inexistence après avoir constaté que seul l'ayant droit économique de la société, sa famille, ses amis, des cadres de la société avaient utilisé l'avion qu'elle détenait (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_904/2008 du 22 décembre 2009 consid. 6.2). L'évasion fiscale n'est pas intervenue dans le raisonnement.

4.2 Ceci étant dit, il faut examiner si un traitement spécifique est réservé aux sociétés dites offshore et sur quel concept il se fonde.

4.2.1 Les sociétés offshore – ou sociétés de domicile étrangères – sont définies comme des sociétés d'investissement passives qui possèdent uniquement un siège statutaire, ne disposent d'aucune infrastructure ni de personnel propre, n'exercent aucune activité à proprement parler, se limitent à se présenter en tant que détenteur d'un compte pour la réception d'argent ou en tant que propriétaire de fortune (par ex. un portefeuille de titres) et se voient fournir des prestations de services qui ne consistent, en règle générale, qu'en la gestion des valeurs patrimoniales qui sont en leur propriété (cf. Brochure n° 14, "Finance", septembre 2000, ch. 5.4).

4.2.2 Il apparaît qu'elles sont fréquemment constituées dans le but d'économiser des impôts par des personnes ayant leur domicile ou leur siège dans un autre pays (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2A.534/2004 du 18 février 2005 consid. 4.3), ce qui a conduit la pratique à leur appliquer des règles particulières, en matière de TVA.

4.2.2.1 Premièrement s'agissant de la localisation de certaines prestations de services qui sont fournies à des sociétés offshore, celle-ci dépend du domicile ou du siège des personnes qui détiennent la majorité des droits de participation des sociétés en question. Si le domicile de l'ensemble des personnes qui détiennent la majorité des parts de participation d'une société offshore se trouve à l'étranger, les prestations de services énumérées à l'art. 14 al. 3 aLTVA (et donc localisées à l'endroit où le destinataire a le siège de son activité économique) fournies à cette société sise à l'étranger sont réputées l'être à l'étranger. Sont en revanche soumises à l'impôt les mêmes prestations fournies à de telles sociétés sises à l'étranger si elles sont dominées par des personnes domiciliées sur le territoire suisse (voir, concernant la LTVA, Brochure n° 14, "Finance", déjà citée, ch. 5.4; Xavier Oberson, Qualification et localisation des services internationaux en matière de TVA in Archives vol. 69 p. 403 ss, p. 417; sous l'OTVA,

arrêt du Tribunal fédéral 2A_534/2004 du 18 février 2005 consid. 4.3; décision de la CRC 2002-105 du 2 août 2004 ch. 23).

Il y a ainsi "Durchgriff" ou transparence de la société de domicile étrangère, en ce sens que les ayants droit économiques de la société, et non celle-ci, déterminent le sort fiscal des prestations. Cette approche a été examinée et expressément approuvée par le Tribunal fédéral et la Commission fédérale de recours en matière de contributions (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2A.534/2004 du 18 février 2005 in Archives vol. 75 p. 321 consid. 6), sans qu'il soit fait référence à l'évasion fiscale (cf. contra : GLAUSER, op. cit., p. 27). Cela étant, il faut relever que certains auteurs lient l'un à l'autre (cf. CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, op. cit., n. 634 s.).

4.2.2.2 Secondement, il s'agit de vérifier que les prestations qui sont fournies à des sociétés offshore le sont dans le cadre d'un véritable rapport d'échange, ce qui ne peut être le cas que si le fournisseur et le destinataire sont effectivement distincts. A cet égard, se pose la question de savoir si, au regard des conditions que présuppose un rapport d'échange (voir ci-avant consid. 2.2.2), la simple interposition d'une société de domicile, sans réelle activité économique, suffit pour admettre le caractère distinct du fournisseur et du destinataire. L'AFC estime que tel n'est pas le cas, soit qu'elle doit pouvoir examiner en fonction de l'identité des ayants droit économiques de la société de domicile s'il s'agit bien de tiers indépendants et si les conditions d'un véritable échange de prestations sont réalisées. A défaut, il y aurait en effet consommation interne, dans l'entreprise censée fournir ladite prestation.

Dans sa jurisprudence, le Tribunal fédéral paraît avoir adopté cette vision des choses, sans avoir recours à l'évasion fiscale (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2A.748/2005 du 25 octobre 2006 consid. 3.2 et 2C_195/2007 du 8 janvier 2008 consid. 2.3). Selon la Haute Cour, toutes considérations liées à l'évasion fiscale mises à part, seule une société active, qui fournit des prestations vis-à-vis de tiers et aurait besoin pour ce faire d'acquérir certaines prestations peut intervenir dans le cadre de rapports d'échange (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_195/2007 du 8 janvier 2008 consid. 2.3). Cela étant, une partie de la doctrine interprète différemment l'arrêt en question (cf. GLAUSER, op. cit., p. 27; voir également, isolé, l'arrêt du Tribunal administratif fédéral A-212/2008 du 15 juin 2010 consid. 4.1.1 et 4.2.1).

4.2.2.3 Troisièmement, l'existence ou non d'un rapport d'échange peut avoir des conséquences pour l'assujettissement de la société offshore dont il s'agit, celui-ci n'étant susceptible d'intervenir que si elle réalise effectivement un chiffre d'affaires suffisant, résultant d'opérations, à savoir d'échanges entre prestations et contre-prestations avec des tiers indépendants (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2A.748/2005 du 25 octobre 2006 consid. 3.2). Dans un autre arrêt, le Tribunal fédéral a mis en doute mais laissé la question ouverte de l'assujettissement de la société de domicile qui était en cause et qui, faute de substance (locaux et personnel propre), n'était pas nécessairement en mesure, à raison de son activité économique, d'acquérir respectivement de fournir des prestations (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_195/2007 du 8 janvier 2008 consid. 2.4).

5. En l'espèce, il s'agit de trancher d'une part l'assujettissement de la recourante ainsi que, d'autre part, son droit à la déduction de l'impôt préalable, pour chacune des années considérées, à savoir 2001 (consid. 5.1), 2002 (consid. 5.2) et 2003 (consid. 5.3).

5.1 S'agissant tout d'abord de l'année 2001, il y a lieu de vérifier tant l'assujettissement de la recourante (consid. 5.1.1) que son droit à la déduction de l'impôt préalable (consid. 5.1.2).

5.1.1 Pour ce qui concerne l'assujettissement, l'année 2001 représente celle durant laquelle la recourante a débuté son activité économique (cf. son annonce du 9 décembre 2000). L'assujettissement durant l'année considérée, plus précisément dès le 8 janvier 2001, n'est pas litigieux. Cela étant, il importe de bien cerner les éléments qui le fondent. La recourante prétend avoir réalisé durant cette année des chiffres d'affaires provenant d'opérations au sens de la TVA avec les destinataires suivants : d'une part A._____ et d'autre part Y._____ Ltd. Il y a donc lieu de vérifier qu'il s'agit bien d'opérations, le cas échéant où celles-ci se trouvent localisées et de voir, au surplus, si les chiffres d'affaires réalisés sont suffisants pour entraîner l'assujettissement, sinon obligatoire du moins facultatif.

5.1.1.1 S'agissant en premier lieu des chiffres d'affaires réalisés avec A._____ en 2001, la recourante prétend qu'ils se monteraient à CHF 699'192.- selon les notes de crédit de A._____ (cf. recours, p. 3 ch. 7; lettre de la recourante à l'AFC du 15 octobre 2004 ch. 2, sous pièce n° 21 du dossier de l'AFC). C'est toutefois un montant de CHF 669'192.- qu'elle a déclaré à titre de chiffre d'affaires dans ses

décomptes relatifs à l'année en question et qui ressort, après conversion, des notes de crédit versées au dossier (USD 388'396.-; cf. pièces n° 21.2 du dossier de l'AFC).

Quant à savoir si ces montants représentent la contrepartie de prestations déterminées fournies par la recourante, il faut observer ce qui suit. Les relations entre la recourante et A._____ sont formalisées dans un accord du 17 novembre 2000 (« operation management agreement »; OMA). En vertu de cette convention, A._____ s'est engagée à mettre l'avion appartenant à la recourante à la disposition de ses clients pour des vols, en contrepartie de quoi elle créditerait la recourante de USD 3'820.- par heure de vol, USD 700.- par atterrissage et USD 700.- pour les frais d'hébergement de l'équipage (art. 5 OMA sous pièce n° 7 du dossier de l'AFC). Du point de vue de la TVA, la mise à disposition par la recourante de l'avion à A._____ s'analyse comme une livraison (cf. consid. 2.2.1 ci-avant). Les montants dont A._____ a crédités la recourante en constituent la contre-prestation, le rapport d'échange avec la mise à disposition dont il s'agit apparaissant évident. Il y a donc bien opération du point de vue de la TVA, entre deux entités dont il appert manifestement qu'elles sont bien distinctes.

Demeure à savoir si les opérations en question sont localisées en Suisse, ce qui s'avère déterminant pour l'assujettissement obligatoire (cf. consid. 2.3 ci-avant). En fonction des règles régissant le lieu de la livraison (cf. consid. 2.3.1 et 2.4.1), il faut déterminer le lieu où se trouve l'avion au moment de la mise à disposition à A._____, étant précisé que pour les vols de positionnement (ferry), la livraison intervient à l'endroit où l'avion se trouve avant la mise en route de ce vol. Plusieurs notes de crédit de A._____ à la recourante font état de Zurich ou de Genève comme aéroport de départ (cf. notes de crédit n° 30982, n° 30990, n° 31030, n° 31090, n° 31091, n° 31108, n° 31138, n° 31157, n° 31147 sous pièces n° 21.2 du dossier de l'AFC) mais il faut également relever qu'elles englobent plusieurs vols et qu'elles ne concordent pas nécessairement toutes avec les informations résultant du "Flight information system – aircraft movements", listing tenu par A._____ et recensant les trajets effectués par l'avion (pièce n° 41 du dossier de l'AFC).

Savoir si l'on doit considérer chacun de ces vols séparément, comme autant de mises à disposition à A._____ ou s'il faut retenir que

chaque note de crédit de A._____ se réfère à une seule livraison, alors même qu'elle regroupe de multiples vols, est une question délicate, que l'AFC n'a pas tranchée. En effet, aux termes de sa décision attaquée, l'autorité inférieure a estimé que la note de crédit n° 30990 du 30 mars 2001 totalisant USD 33'169.- (soit CHF 55'505.- au cours de 1,6734) permettait – à elle seule – de retenir que la recourante était assujettie à titre facultatif, étant précisé qu'elle avait requis sont assujettissement optatif à toutes fins utiles (cf. décision entreprise, ch. 5.2.1 p. 25). Il faut dire que ce document porte sur deux vols aller-retour de Zurich à Bruxelles, respectivement à Moscou, et que même s'il fallait considérer qu'il y a là deux livraisons distinctes, chacune d'entre elles aurait été localisée à Zurich, à savoir sur le territoire suisse. L'autorité inférieure a dès lors laissé la question ouverte de savoir si l'assujettissement était obligatoire, puisqu'elle l'a reconnu à tout le moins à titre facultatif. Le Tribunal de céans considère ce qui suit. La recourante a effectué en 2001 des livraisons en Suisse pour un montant supérieur à CHF 75'000.-, indépendamment de savoir si chaque note de crédit fait référence à une seule ou à plusieurs livraisons. En effet, la recourante a réalisé une livraison en Suisse à A._____ à tout le moins le 24 mars 2001, voire encore le 25 mars 2001, selon ce qui ressort de la note de crédit n° 30990 du 30 mars 2001, ce qui fait que la somme créditée par A._____ à ce titre (CHF 55'505.-) compte parmi les montants déterminant l'assujettissement obligatoire. Au même titre, il faut tenir compte d'une livraison en Suisse le 11 mars 2001 à A._____, en vue d'un vol exécuté le même jour de Zurich à Ras Al Khaimat (cf. note de crédit n° 30982 du 20 mars 2001 sous pièce n° 21.2 du dossier de l'AFC et pièce annexe n° 2 au recours). Le montant mis en compte à ce titre (USD 3'820.- x 5,5 h. x 1.6734), ajouté à celui de CHF 55'505.-, entraîne l'assujettissement obligatoire, ce qui pouvait être admis d'emblée (art. 28 al. 2 aLTVA), sans qu'il soit nécessaire de se poser la question d'autres et plus amples livraisons en Suisse à A._____ pour la période concernée.

Il y a donc bien assujettissement de la recourante en 2001, mais que celui-ci s'avère obligatoire et non seulement facultatif.

5.1.1.2 Dans le cadre de la problématique de l'assujettissement de la recourante en 2001, il serait ainsi superflu d'examiner les opérations qu'elle prétend avoir réalisées avec Y._____ Ltd, si ce point n'était pas crucial pour la suite du raisonnement.

La recourante fait valoir qu'elle a effectué dès 2001 des prestations à l'attention de la société Y._____ Ltd. Avant toute chose, il convient de relever que cette assertion est intervenue tardivement. Dans le courrier envoyé à l'AFC le 9 décembre 2000, la recourante décrivait son activité comme suit : "Vercharterung eines in der Schweiz verzollten Flugzeuges an die Firma A._____" (cf. pièce n° 1 du dossier de l'AFC). Il n'était donc pas fait référence à des prestations fournies à une autre société. Rien de différent ne ressort du courrier de la recourante du 27 janvier 2001 à l'AFC, dont il appert qu'elle est active dans la location et l'affrètement aussi bien en Suisse qu'à l'étranger d'un avion dédouané en Suisse (cf. pièce n° 5 du dossier de l'AFC). C'est en fait uniquement à la suite du courrier de l'AFC du 8 juillet 2002 (cf. pièce n° 6 du dossier de l'AFC) que la recourante a fait valoir que les prestations fournies à A._____ n'étaient pas seules en cause et qu'elle a produit, le 31 octobre 2002 seulement, le contrat avec Y._____ Ltd (cf. pièce n° 7 du dossier de l'AFC). Comme les allégations de la recourante concernant ses relations avec Y._____ Ltd interviennent dans le contexte d'un contrôle, elles doivent être relativisées.

Un autre élément conduit à s'en distancer. En effet, le contrat conclu par la recourante avec Y._____ Ltd est relativement tardif. Censé débuter le 1er mars 2001, il n'a été conclu que le 21 octobre 2002, soit plus d'une année et demie après. La recourante a confirmé qu'il n'existait aucun contrat écrit avant cette date (cf. courrier de la recourante à l'AFC du 28 février 2005 p. 2, sous pièce n° 23 du dossier de l'AFC). C'est le lieu de rappeler que des pièces établies après coup, à la suite d'un contrôle fiscal, ne peuvent en principe pas être prises en considération (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1107 et A-1108/2008 du 15 juin 2010 consid. 5.2.3). La jurisprudence a précisé que, pour éviter tout abus, il ne saurait être question de tenir compte de documents non contemporains aux opérations concernées (cf. ATF 133 II 153 consid. 7.2 in fine; arrêts du Tribunal fédéral 2C_614/2007 du 17 mars 2008 consid. 3.4, 2C_470/2007 du 19 février 2008 consid. 3.4; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1367/2006 du 2 juin 2008 consid. 4.2.2).

Enfin, le 17 mai 2004, la recourante a été invitée par l'AFC à produire les factures qu'elle avait adressées à Y._____ Ltd pour les années 2001 à 2003 (cf. pièce n° 18 du dossier de l'AFC, p. 2). Le 15 octobre

2004, elle a certes fourni des factures mais sans qu'aucune ne porte une date antérieure au 31 octobre 2002 (cf. pièces n° 20.4 du dossier de l'AFC). Certes encore, deux d'entre elles, bien qu'établies le 31 octobre 2002, concernent l'année précédente, plus précisément la période de janvier à février 2001 et de mars à décembre 2001. Quatre autres factures, toutes datées du 30 décembre 2002, portent respectivement sur quatre trimestres de l'année 2002. Or, la concomitance de ces factures avec la date du contrôle de l'AFC ne permet pas de leur reconnaître force probante, dans le présent contexte.

Les prétendues opérations effectuées avec Y._____ Ltd posent un problème supplémentaire. En effet, nul ne sait quels sont les ayants droit économiques qui détiennent les sociétés en question, à savoir X._____ Ltd et Y._____ Ltd. Bien qu'interrogée à de multiples reprises à ce sujet, la recourante n'a fourni aucune indication nominative. Elle s'est contentée d'affirmer que cet élément n'apparaissait pas déterminant dans le cadre du raisonnement (cf. courriers de la recourante à l'AFC du 28 février 2005 et du 27 juillet 2005 sous pièces n° 23 et 25 du dossier de l'AFC), pour concéder finalement, aux termes de son courrier du 3 janvier 2006 que "les usagers de l'avion étaient en grande partie, voire tous, des membres d'une famille qui possède un groupe international de sociétés (...), tous résidents hors de Suisse (et ayant) tous utilisé l'avion dans le cadre de leurs activités de direction des sociétés qu'ils possèdent dans le monde entier (...)" (cf. pièce n° 27 du dossier de l'AFC).

Tout indique dès lors qu'il y a identité entre le ou les ayants droit économiques de la recourante et de Y._____ Ltd. Il est donc difficile de concevoir un échange de prestations au sens décrit plus haut (consid. 2.2.2 ci-avant), ce qui impliquerait un fournisseur et un destinataire distincts l'un de l'autre sur le plan économique. Ce n'est en effet que si la recourante effectue des prestations pour des personnes qui ne lui appartiennent pas et ne lui sont pas non plus proches, pas plus qu'elles ne le sont d'entreprises qui lui sont liées, que l'on peut parler d'échange de prestations et contre-prestations, toutes considérations liées à l'évasion fiscale mises à part (cf. consid. 4.1.3 ci-avant). Ceci vaut a fortiori si l'on observe que la recourante est une société offshore, ayant son siège aux Bermudes, qui ne dispose a priori d'aucune infrastructure ni personnel propre. Elle fait d'ailleurs appel à une société tierce, en l'occurrence A._____, pour gérer son

principal – pour ne pas dire son seul – actif et se présente uniquement en tant que propriétaire de celui-ci. La facturation à Y._____ Ltd ne change rien à ce qui précède, si l'on observe que la seconde société citée n'a pas nécessairement un statut différent, étant elle-même sise aux Iles Vierges Britanniques (BVI). En tous les cas, rien au dossier ne permet de retenir le contraire. Contrairement à ce que la recourante fait valoir, le statut de société offshore n'est donc pas seulement déterminant pour ce qui est de la localisation de prestations de services (cf. consid. 4.2.2.1 ci-avant; cf. lettre de la recourante à l'AFC du 27 juillet 2005, sous pièce n° 25 du dossier de l'AFC). Il entre également en ligne de compte dès lors qu'il s'agit d'apprécier s'il y a eu véritablement échange de prestations.

Finalement, un dernier élément permet de conclure que la mise à disposition de l'avion par la recourante à Y._____ Ltd ne peut être qualifiée d'opération TVA. En effet, l'ensemble des vols effectués par Y._____ Ltd apparaît – dans le listing des mouvements de l'avion ("Flight information system" – Aircraft movements) – avec la mention PVT, apposée par A._____. L'AFC et la recourante ne s'accordent pas sur la signification de ce code. L'autorité inférieure entend par là tous les vols qui ont été exécutés pour la recourante elle-même ou pour des proches de celle-ci. Cette interprétation est effectivement correcte. Le code PVT vient de l'expression anglaise "private" et signifie manifestement "Privatflüge". Il est d'ailleurs identique dans d'autres arrêts où le TAF a eu à décrypter des documents similaires, établis par la même société (arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1575/2006 du 5 octobre 2009 consid. 3.2.3 et A-1373/2006 du 16 novembre 2007 consid. 3.2). Cette version se trouve au surplus confirmée par une note téléphonique de l'AFC avec A._____, figurant au dossier, selon laquelle l'abréviation PVT doit être comprise comme les vols pour le propriétaire (Flüge für Eigentümer; cf. pièce n° 42 du dossier de l'AFC). Par opposition, les vols référencés "REV" (déduit de l'expression anglaise "revenue") dans le listing précité consistent en ceux qui sont effectués au profit de tiers, c'est-à-dire d'autres personnes que le propriétaire (cf. pièce n° 42 du dossier de l'AFC).

L'ensemble des éléments qui précèdent conduisent le Tribunal à la conclusion qu'il n'y a pas d'échange de prestation et contre-prestation entre la recourante et Y._____ Ltd, faute de sujets distincts sur le plan économique (cf. consid. 2.2.2 ci-avant).

Un autre raisonnement corrobore cette même conclusion. En effet, si l'on apprécie la situation à l'aune de l'évasion fiscale, il apparaît que les transactions entre la recourante et Y._____ Ltd ne peuvent être considérées comme des opérations au sens de la TVA, avec les conséquences qui en découlent. Au regard des conditions posées par la jurisprudence (cf. consid. 4.1.1 ci-avant), la structure mise en place – à savoir l'interposition de deux sociétés offshore, dont les caractéristiques, plus spécifiquement l'opacité, doivent être reconnues et qui disposent au surplus de la même adresse en Arabie saoudite (***) et du même numéro de fax (***) (cf. art. 9.1 OMI et art. 11 AWLA sous pièces n° 7 du dossier de l'AFC) – pour les besoins de la mise à disposition d'un avion, doit être qualifiée d'insolite. A tout le moins ne trouve-t-on aucune justification objective sérieuse à une pareille structure. Les arguments de la recourante à cet égard ne sont guère convaincants. Ainsi, le Tribunal de céans ne cerne guère les risques associés à la détention d'un avion qui ne pourraient être évités autrement, notamment par la conclusion d'une assurance appropriée ou la création d'un autre type de personne morale. L'opacité maintenue autour des personnes détenant les sociétés en cause ne permet guère d'envisager sérieusement qu'elles aient visé un but différent de celui d'échapper aux conséquences fiscales qui les auraient frappées si l'opération avait été structurée normalement. Enfin, le procédé aurait conduit à une notable économie d'impôt s'il avait été accepté par l'autorité fiscale, à mesure qu'une transaction conclue avec soi-même ou ses proches ne saurait guère être appréciée comme une opération au sens de la TVA, engendrer l'assujettissement et donner droit à la déduction de l'impôt préalable. Il suffit de voir ici la reprise fiscale opérée par l'AFC – à savoir plus de CHF 3 millions – pour cerner l'ampleur de l'avantage fiscal en jeu.

L'assujettissement de la recourante ne se fonde dès lors que sur les opérations réalisées avec A._____, celles réalisées avec Y._____ Ltd n'étant pas relevantes.

5.1.2 S'agissant de l'impôt préalable déductible pour 2001, il faut considérer ce qui suit. L'AFC a réduit l'impôt préalable déductible par rapport au total mentionné par la recourante dans ses décomptes relatifs à 2001 pour tenir compte de la double affectation de l'avion, à des buts imposables et à d'autres privés. La recourante s'oppose à cette réduction. Il y a lieu de distinguer deux problématiques, à savoir

le principe (consid. 5.1.2.1 ci-après) et la méthode de cette réduction (consid. 5.1.2.2 ci-après).

5.1.2.1 Concernant le principe de la réduction de l'impôt préalable déductible, il a déjà été exposé (consid. 5.1.1.2) que la recourante réalisait des chiffres d'affaires avec A._____ mais qu'elle ne faisait pas d'opérations au sens de la TVA avec Y._____ Ltd. Les premiers 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 (cf. consid. 3.1.3 ci-avant). En revanche, la négation de toute opération avec Y._____ Ltd scelle la question de la déduction de l'impôt préalable, en rapport avec celle-ci. L'affectation de l'avion au profit de Y._____ Ltd représente en définitive une affectation privée, étrangère aux buts commerciaux de l'entreprise, qui ne permet pas la déduction de l'impôt préalable (cf. ci-avant, consid. 3.1.4 et 3.1.5). La situation est comparable à celle tranchée par le Tribunal fédéral dans l'arrêt 2C_463/2008 du 27 janvier 2009, où le droit à la déduction de l'impôt préalable a été refusé à la société en cause, dans la mesure où elle prétendait fournir des prestations à son actionnaire unique. Seule la TVA grevant les intrants affectés à un but commercial et non privé peut être déduite. Telle est manifestement la conclusion qui s'impose en l'occurrence également, de sorte que la réduction de l'impôt préalable déductible est inéluctable. Il est cependant erroné de faire appel, au surplus, à un raisonnement fondé sur le fait que la détention et l'exploitation de l'avion, respectivement les dépenses grevées d'impôt préalable, auraient été financées par des fonds étrangers et non des recettes commerciales, ce sur quoi l'AFC n'a de toute manière pas bâti l'entier de son argumentation (cf. décision entreprise, consid. 6.5.1 et réponse de l'AFC ch. 3 p. 7).

5.1.2.2 Pour ce qui concerne la méthode de réduction de l'impôt préalable déductible, il s'agit de noter que l'AFC a procédé comme suit. Elle l'a calculé en fonction du ratio entre l'output imposable (ou qui l'aurait été si les opérations avaient été effectuées sur le territoire suisse) et l'output exonéré au sens propre par rapport à l'input total (CHF 669'192.- / CHF 41'540'832.- x 100), soit 1,6 %. Selon ses calculs, l'assujettie s'est donc vue rembourser à tort CHF 3'106'589.60 d'impôt préalable pour la période considérée, qu'il lui appartient de restituer. La recourante tient cette méthode de réduction pour inadéquate.

Certes, lors d'un début d'activité commerciale, il existe beaucoup de coûts qui peuvent donner droit à la déduction de l'impôt préalable. Typiquement, dans le cas de la recourante, celle-ci a importé l'avion en 2001 (le 27 février), ce qui a généré une TVA à l'importation importante. Dans ces conditions, la méthode de réduction appliquée par l'AFC conduit à une réduction de la déduction de l'impôt préalable importante et nie à tort la possibilité d'excédents d'impôt préalable. Elle s'avère ainsi imparfaite. Dans cette mesure, la critique de la recourante, selon laquelle l'AFC a inclus dans son calcul relatif à l'année considérée un élément ponctuel, à savoir la valeur de l'avion à l'importation, non représentatif des dépenses courantes de la société, n'est pas hors de propos. Ceci ne signifie pas pour autant que cette méthode soit inadmissible. Il appartient à la recourante de prouver que la méthode utilisée par l'AFC excède son pouvoir d'appréciation ou, à tout le moins, qu'une autre méthode s'avérerait plus appropriée dans le cas d'espèce (cf. consid. 3.2.2 ci-avant et les arrêts cités).

Cela étant, contrairement à ce qui s'est produit dans d'autres affaires, la recourante ne propose pas ici, ne serait-ce qu'implicitement, que la réduction se fonde sur une clé de répartition basée sur les heures de vol ou sur une quelconque autre méthode (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1575/2006 du 5 octobre 2009 consid. 3.3.3). Certes, une clé de répartition fondée sur les heures de vol permettrait de tenir compte du fait que l'input, à savoir l'importation de l'avion, l'entretien de l'avion, le carburant, le catering, les salaires, etc., entre tout à la fois dans la réalisation du chiffre d'affaires que dans celui de ce qui n'est pas considéré comme un chiffre d'affaires (i.e. celui réalisé avec Y._____ Ltd). A cela s'ajoute que ce critère paraîtrait praticable, dans la mesure où le dossier comporte une présentation complète des heures de vol et où il est possible de déterminer et d'exclure du calcul les montants reçus de Y._____ Ltd (arrêt du Tribunal fédéral 2C_463/2008 du 27 janvier 2009 consid. 2.4.2). Encore faudrait-il toutefois que la recourante estime elle-même cette méthode préférable dans son cas et en requiert l'application, ce qu'elle ne fait nullement. Il n'est par ailleurs pas certain que cette méthode soit plus avantageuse dans tous les cas et le Tribunal de céans, qui ne peut procéder à une reformatio in pejus qu'à certaines conditions, ne peut pas sans autre renvoyer la cause à l'AFC pour qu'elle procède à une nouvelle taxation basée sur d'autres calculs, si elle risque d'être plus lourde. Comme dans l'arrêt du TF 2C_463/2008 du 27 janvier

2009 et dans celui du TAF A-1373/2006 du 16 novembre 2007, le Tribunal de céans s'en tiendra donc à la méthode de réduction pratiquée par l'AFC, qui s'avère d'ailleurs identique dans les trois cas. Les montants retenus par l'autorité inférieure apparaissent corrects, celui de CHF 669'192.- en particulier correspondant aux chiffres déclarés par la recourante elle-même dans ses décomptes d'impôt et ne faisant pas l'objet d'une contestation spécifique (cf. consid. 5.1.1.1 ci-avant). Le calcul de l'AFC doit ainsi être confirmé.

5.2 S'agissant de l'année 2002, l'assujettissement de la recourante (consid. 5.2.1) ainsi que son droit à la déduction de l'impôt préalable (consid. 5.2.2) s'analysent comme suit.

5.2.1 Il convient de remarquer avant toute chose que l'assujettissement de la recourante n'est pas contesté en 2002. Cela étant, les considérations suivantes s'imposent.

5.2.1.1 La recourante prétend avoir réalisé un chiffre d'affaires de CHF 311'679.-, résultant des notes de crédit établies par A._____, au cours de l'année 2002 (cf. courrier de la recourante à l'AFC du 15 octobre 2004, ch. 2, sous pièce n° 21 du dossier de l'AFC; recours, p. 7). Celles-ci totalisent effectivement durant l'année considérée le montant avancé, pour autant que l'on retienne le taux de change proposé (cf. pièce n° 21.2 du dossier de l'AFC). Dans son recours, la recourante précise que, sur ce montant, USD 70'570.-, soit environ CHF 97'000.-, seraient relatifs à des locations d'avion à A._____ pour lesquelles l'aéroport de départ se situait en Suisse, que ce soit dans le cadre de vols de positionnement ("ferry") en vue du transport ou directement de vols de transport. Elle fait référence aux notes de crédit n° 31209 et 31287 (cf. recours, p. 3).

Comme déjà relevé, les chiffres d'affaires réalisés avec A._____ constituent des contre-prestations pour la mise à disposition de l'avion à celle-ci. Il s'agit de voir si les locations correspondantes sont situées en Suisse. Si l'on se fonde sur les notes de crédit produites par la recourante, il apparaît effectivement que les deux documents qu'elle cite (notes de crédit n°31209 du 30 janvier 2002 et n°31287 du 31 mai 2002; cf. pièces n° 21.2 du dossier de l'AFC) mentionnent l'aéroport de Zurich comme étant celui de départ. Si l'on s'en tenait à cela, il faudrait retenir que la mise à disposition, à tout le moins en vue du premier vol mentionné dans les documents en question, a eu lieu à Zurich, soit en

Suisse.

Cela étant, il existe des incohérences avec le détail des mouvements de l'avion, dont A._____ a tenu un listing (cf. Flight information System, Aircraft movements [details], sous pièce n° 41 du dossier de l'AFC). Il y a en effet une contradiction entre la note de crédit n° 31209, qui indique l'aéroport de Zurich comme étant celui à partir duquel le vol de ferry a débuté à destination de Riyadh, puis de Biskra, le 19 janvier 2002, et la liste des mouvements de l'avion dont il appert que l'avion est allé directement de Jeddah – où il était stationné – à Riyadh le 16 janvier 2002, lieu dont il est reparti pour Biskra le 19 janvier suivant. Le même problème se pose s'agissant de la note de crédit n° 31287 du 31 mai 2002 (sous pièce n° 21.2 du dossier de l'AFC), qui mentionne Zurich comme aéroport de départ le 29 mai 2002, ce qui tendrait à faire accroire que la livraison de l'avion à A._____ a eu lieu à cet endroit le jour dit, en vue du vol de ferry Zurich-Malaga, puis Malaga-Avignon. En réalité, si l'on suit les indications ressortant du « Flight information system », il apparaît que l'avion était stationné à Luton le 28 mai 2002 et qu'il est allé directement de ce point à Malaga, puis de Malaga à Avignon le 29 mai 2002. Il s'avère ainsi qu'il n'est pas revenu à Zurich pour en repartir, comme lesdites notes de crédit le mentionnent. La recourante n'a fourni aucune explication s'agissant de ces divergences. Le Tribunal de céans retient pour fiables les informations ressortant du « flight information system », plutôt que celles résultant des notes de crédit précitées, ce qui a pour conséquence qu'il n'y a pas eu de livraison en Suisse.

Certes, la recourante a objecté que la location de l'avion à A._____ constituait une opération unique, qui avait eu lieu en Suisse, lors de la remise de l'avion à A._____ immédiatement après son importation (cf. courrier de la recourante à l'AFC du 28 février 2005 p. 2 in fine, sous pièce n° 23 du dossier de l'AFC). Mais cette appréciation ne saurait être suivie. Au regard du principe de l'unité de la prestation, ancré à l'art. 36 al. 4 aLTVA, il est clair qu'il n'y a en l'occurrence ni prestation composite unique, ni prestations distinctes les unes des autres dont l'une serait qualifiée principale alors que les autres lui seraient accessoires (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1561/2007 du 4 juillet 2008 consid. 3.2 et les réf. citées). Il n'est pas question ici de plusieurs composantes de nature différente, qui seraient caractérisées par leur lien intrinsèque ou physique

permanent, ou d'un élément spatial et temporel qui réunirait prestation principale et accessoire, mais de mises à disposition successives dont le lieu est fonction des circonstances. L'argument tombe dès lors à faux.

5.2.1.2 Quant à d'éventuelles opérations réalisées avec des tiers, il n'en existe pas, étant rappelé que les mises à disposition de Y._____ Ltd ne représentent pas des opérations au sens de la TVA.

5.2.1.3 En conséquence, la recourante n'a pas réalisé d'opérations en Suisse en 2002. Toutes les mises à disposition de l'avion à A._____ sont intervenues à l'étranger. Cela étant, cette circonstance n'a pas d'impact s'agissant de l'assujettissement en 2002, dans la mesure où la recourante ait été assujettie à titre obligatoire en 2001. A cet égard, l'on observera que l'AFC n'est guère cohérente puisqu'elle a approuvé l'assujettissement en 2001 sur une base facultative, mais a raisonné en fonction de l'art. 29 let. b aLTVA (cf. consid. 2.1.1 ci-avant), c'est-à-dire comme s'il s'agissait d'un assujettissement obligatoire, pour en déterminer le terme, aboutissant ainsi à la conclusion selon laquelle l'assujettissement avait perduré en 2002, malgré l'absence d'opérations en Suisse (cf. décision entreprise ch. 5.5.2). Quoi qu'il en soit, le Tribunal de céans a déterminé que la recourante était assujettie à titre obligatoire en 2001, de sorte que la référence à l'art. 29 let. b aLTVA s'avère effectivement correcte. Cette disposition conduit à admettre que l'assujettissement a perduré en 2002, puisqu'il prend fin au plus tôt à la fin de l'année civile au cours de laquelle les montants déterminant l'assujettissement n'ont pas été dépassés.

5.2.2 S'agissant du droit à la déduction de l'impôt préalable relatif à l'année 2002, il a déjà été vu que le principe d'une réduction n'était pas critiquable, compte tenu de la double affectation de l'avion (consid. 5.2.1.1), de sorte qu'il n'y a pas lieu d'y revenir.

Pour ce qui est de la méthode, l'AFC n'en a pas changé pour l'ensemble des périodes fiscales litigieuses. Comme pour 2001, l'AFC a comparé l'output imposable à l'input total, excluant toutefois du premier terme de comparaison la somme de CHF 6'083'770.- de chiffre d'affaires déclaré par l'assujettie dans son décompte relatif au 4ème trimestre 2002, ce montant ayant été reçu de Y._____ Ltd. Il subsistait ainsi un montant de CHF 311'679.- au titre du chiffre d'affaires réalisé avec A._____, lequel – bien que n'étant généré ni

par des opérations imposables ni par des opérations exonérées au sens propre (puisqu'il résultait de livraisons localisées à l'étranger) – n'en donnait pas moins droit à la déduction de l'impôt préalable, en vertu de l'art. 38 al. 3 aLTVA. L'impôt préalable déductible représentait ainsi 9,15 % de l'impôt préalable total (CHF 311'679.-/ CHF 3'414'381.60). Sur les CHF 259'493.- d'impôt préalable déclarés par l'assujettie, CHF 235'749.40 l'étaient ainsi à tort. Comme l'AFC avait cessé de rembourser le surplus d'impôt préalable à partir du décompte relatif au 2ème trimestre 2002, l'assujettie devait restituer une partie du montant qui lui avait versé pour le 1er trimestre 2002 (à savoir CHF 49'725.85 sur CHF 54'734.-). Pour les 3ème et 4ème trimestres 2002, elle avait le droit de déduire CHF 18'735.50 d'impôt préalable sur un montant total de CHF 204'759.-. Hormis des critiques générales de la méthodologie de l'AFC, la recourante ne propose pas de méthode qui serait plus adaptée à son cas de figure. Il peut donc être renvoyé aux considérations relatives à l'impôt préalable déductible relatif à 2001 (consid. 5.1.2.2), dont il résulte que la méthode appliquée par l'AFC peut être confirmée, aussi bien que les calculs exposés ci-avant, lesquels font dûment abstraction des montants reçus de Y._____ Ltd.

5.3 S'agissant de l'année 2003, l'assujettissement de la recourante (consid. 5.3.1) ainsi que son droit à la déduction de l'impôt préalable (consid. 5.3.2) s'analysent comme suit.

5.3.1

5.3.1.1 Pour ce qui concerne l'assujettissement, il s'agit de rappeler que la recourante n'a pas réalisé d'opérations en Suisse en 2002 (consid. 5.2.1.3). Tenant compte du fait que la recourante était assujettie à titre obligatoire en 2001, l'art. 29 let. b aLTVA prévoit que l'assujettissement se termine à la fin de l'année civile au cours de laquelle les montants déterminant l'assujettissement n'ont pas été atteints si l'on peut s'attendre à ce qu'ils ne le soient pas non plus pendant l'année civile suivante (ci-avant consid. 2.1.1). Il s'agit donc d'examiner s'il était prévisible que les montants déterminants pour l'assujettissement ne seraient pas atteints au cours de l'année 2003.

A cet égard, la recourante fait valoir que la baisse du chiffre d'affaires survenue en 2002 était explicable par la conjoncture défavorable sur le marché concerné (cf. courrier de la recourante à l'AFC du 28 février 2005 p. 3, sous pièce n° 23 du dossier de l'AFC; recours, p. 3). Mais

cette circonstance, dont rien n'indique qu'elle aurait changé en 2003, n'est pas seule en cause. Comme déjà relevé, la recourante n'a pas effectué de livraisons en Suisse en 2002, l'avion mis à disposition de A._____ l'ayant été hors de Suisse. En 2002, il ne s'est ainsi que rarement trouvé à Zurich ou à Genève pour un départ à destination de l'étranger. Encore dans l'ensemble des cas était-ce pour des vols privés ("PVT"), qui ne représentent pas des opérations TVA. Rien ne laissait présager qu'il en irait fondamentalement différemment l'année suivante. En tous les cas, la recourante ne démontre rien de tel.

Au surplus, les faits corroborent ces prévisions. La recourante n'a réalisé aucune livraison à A._____ en 2003 qui soit localisée en Suisse. Les notes de crédit de A._____ à X._____ Ltd produites pour l'année en question sont au nombre de trois et mentionnent toutes un aéroport de départ situé hors de Suisse (cf. pièces n° 21.2 du dossier de l'AFC). Le chiffre d'affaires que la recourante allègue donc avoir réalisé avec A._____ en 2003, soit USD 91'790.- ou CHF 126'738.- (cf. courrier de la recourante à l'AFC du 15 octobre 2004 ch. 2, sous pièce n° 21 du dossier de l'AFC; recours, p. 3) provient d'opérations à l'étranger et n'est dès lors pas déterminant pour l'assujettissement obligatoire.

Certes, il faut également considérer dans cette optique l'art. 56 al. 3 aLTVA selon lequel il y a présomption d'option pour l'assujettissement lorsque le chiffre d'affaires minimum déterminant l'assujettissement obligatoire n'est plus réalisé et que la personne concernée omet de l'annoncer. Mais, dès lors que la recourante ne réalisait plus aucun chiffre d'affaires en Suisse en 2002 et en 2003, ainsi qu'on le verra ci-après (consid. 5.3.1.2), l'option ne lui était pas ouverte. La présomption de l'art. 56 al. 3 aLTVA ne saurait par ailleurs permettre d'éluder les règles régissant celle-ci.

5.3.1.2 La recourante n'a pas droit à l'assujettissement optatif, dès lors qu'elle réalise uniquement des chiffres d'affaires à l'étranger. Comme l'a systématisé l'AFC dans le cadre de sa pratique, lorsque le chiffre d'affaires (de plus de CHF 40'000.-) provient de prestations de services ou de livraisons effectuées à l'étranger, il ouvre droit à l'assujettissement volontaire uniquement lorsqu'il est réalisé par des entreprises suisses (cf. consid. 2.1.2 ci-avant). L'option n'est ainsi pas concédée aux sociétés à l'étranger qui effectuent exclusivement des chiffres d'affaires à l'étranger, comme tel est le cas en l'occurrence en

2002 et en 2003. La recourante considère que ce traitement est discriminatoire (cf. courrier de la recourante à l'AFC du 28 février 2005, p. 4, sous pièce n° 23 du dossier de l'AFC). Elle oublie cependant que l'option sert la neutralité concurrentielle ainsi que la simplification de la perception de l'impôt, qui ne sont pas menacées dans le cas d'espèce. En établissant cette distinction, l'AFC est demeurée dans la marge d'appréciation que le législateur lui a laissée. La recourante objecte encore à ce propos qu'elle disposait en Suisse d'un "représentant fiscal", mais cette obligation – imposée par l'art. 71 al. 2 aLTVA aux sociétés sans domicile ni siège social en Suisse – ne lui ouvre en aucune manière de plus larges possibilités d'option.

5.3.1.3 La recourante fait encore valoir qu'il faudrait tenir compte de la vente de l'avion durant l'été 2003 pour le prix de USD 16,500'000.-, chiffre d'affaires qu'elle avait d'ailleurs déclaré dans le décompte relatif au 2ème trimestre 2003. Bien qu'il s'agisse de la contre-partie d'une opération exonérée, en raison de l'exportation de l'avion, ceci justifierait, selon elle, que l'assujettissement perdure voire renaisse en 2003 (cf. courrier de la recourante à l'AFD du 15 octobre 2004 ch. 1, sous pièce n° 21 du dossier de l'AFC; voir également le courrier de la recourante à l'AFC du 28 février 2005, p. 3, sous pièce n° 23 du dossier de l'AFC; recours, p. 9). Toutefois, la recourante omet que cette vente marque la fin de son activité opérationnelle, en ce sens qu'elle s'est séparée du seul actif au moyen duquel elle réalisait des opérations TVA. Elle s'est d'ailleurs précisément fondée sur cet événement pour réclamer sa radiation. Elle ne peut dès lors être admise à réclamer une chose et son contraire. La même réflexion s'impose pour répondre à l'argument de la recourante, selon lequel l'option devait lui être accordée à compter du 1er janvier 2003, en raison des recettes dégagées par cette même vente (cf. le courrier de la recourante à l'AFC du 28 février 2005, p. 3, sous pièce n° 23 du dossier de l'AFC). A cela s'ajoute que cette vente à une société offshore (Z._____ Ltd, aux Bermudes; cf. recours p. 4) ne peut pas forcément être qualifiée d'opération TVA et qu'elle n'est pas nécessairement localisée en Suisse, l'AFC ayant écarté aussi bien la première que la seconde ce ces prémisses (cf. réponse de l'AFC du 26 novembre 2007, ch. 2.3).

C'est dès lors à bon droit que la recourante a été radiée du registre des contribuables au 31 décembre 2002.

5.3.2 S'agissant enfin du droit à la déduction de l'impôt préalable pour 2003, l'AFC l'a nié au motif que la recourante n'était plus assujettie durant l'année considérée. L'impôt préalable de CHF 164'803.-, dont la recourante réclame le versement par l'AFC, doit dès lors lui être refusé. Cette conclusion apparaît évidente au regard de la première condition posée par l'art. 38 al. 1 aLTVA (consid. 3.1.3 ci-avant), qui tient à la qualité d'assujetti. La recourante n'allègue rien de spécifique à cet égard. Elle se contente de tirer argument de l'art. 42 aLTVA pour prétendre au dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable (recours, p. 9). Or, comme il n'y a pas lieu de réinscrire la recourante au registre des assujettis, le droit au dégrèvement prétendu n'est pas ouvert. Le Tribunal de céans relève également que la recourante a désormais obtenu le droit au remboursement de l'impôt grevant les prestations de A._____ en 2003, pour la part affectée à des opérations imposables, par le biais de l'art. 90 al. 2 let. b aLTVA (cf. décision rendue par l'AFC le16 octobre 2007, sous pièce n°43 du dossier de l'AFC).

6. Partant, le recours s'avère intégralement mal fondé et doit être rejeté.

7. S'agissant des frais de procédure, ils sont mis dans le dispositif à la charge de la partie qui succombe (art. 63 al. 4 PA). En l'occurrence, ces frais seront fixés, conformément à l'art. 4 du règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral (FITAF, RS 173.320.2) à CHF 23'500.- et mis à la charge de la recourante, qui succombe. Ils sont compensés par l'avance effectuée par celle-ci. Considérant l'art. 64 al. 1 PA, lequel prévoit l'allocation de dépens à la partie qui a entièrement ou partiellement gain de cause, et le sort du recours, il ne sera pas octroyé de dépens à la recourante.

Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :

1.
Le recours est rejeté.

2.
Les frais de procédure, d'un montant de Fr. 23'500.-, sont mis à la charge de la recourante. Ce montant est compensé par l'avance de frais déjà versée de Fr. 23'500.-.

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)

Le président du collège : La greffière :

Pascal Mollard Marie-Chantal May Canellas

Indication des voies de droit :

Le présent arrêt peut être attaqué 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 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. L'arrêt attaqué et les moyens de preuve doivent être joints au mémoire, pour autant qu'ils soient en mains de la partie recourante (voir art. 42 LTF).

Expédition :