



Cour I
A-4747/2019

Arrêt du 14 avril 2021

Composition

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

Parties

AB. _____ Sarl,
représentée par
Me Gustavo Da Silva,
gdsavocats, Rue de la Fontaine 13,
1211 Genève 3,
recourante,

contre

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

Objet

Taux de la dette fiscale nette; impôt sur les acquisitions.

Faits :**A.**

A.a La société A._____ Sàrl, devenue AB._____ Sàrl (ci-après : l'assujettie) suite au changement de sa raison sociale en 2015, est inscrite au Registre du commerce du canton de Genève depuis le 31 octobre 2005. Son but est défini comme « tous travaux dans le domaine du bâtiment concernant en particulier le nettoyage et la démolition. ». Du 1^{er} janvier 2007 au 31 décembre 2020, elle était immatriculée au registre des assujettis à la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après : TVA) de l'Administration fédérale des contributions (ci-après : l'AFC ou l'autorité inférieure).

A.b En date du 30 octobre 2007, l'assujettie a déclaré adhérer à la méthode des taux de la dette fiscale nette (ci-après : TDFN) ; l'autorisation afférente lui a été accordée avec un effet dès le 1^{er} janvier 2007.

A.c A partir du 1^{er} janvier 2016, l'assujettie a changé de méthode de décompte, passant de la méthode forfaitaire à la méthode effective.

B.

B.a L'assujettie a fait l'objet d'un contrôle interne en novembre et décembre 2016, lequel portait sur les périodes fiscales allant du 1^{er} semestre 2011 au 2^{ème} semestre 2015. A l'issue du contrôle, constatant que des erreurs avaient été commises par l'assujettie, notamment dans l'imposition des prestations de services acquises de l'étranger, l'AFC a établi la créance fiscale et le montant de la correction en sa faveur pour les périodes considérées à 99'050 francs.

Par notification d'estimation n° XXX du 14 décembre 2016, l'AFC a confirmé la créance fiscale pour les années civiles 2011 à 2015 et la correction de l'impôt en sa faveur d'un montant de 99'050 francs.

B.b Par pli du 13 janvier 2017, l'assujettie, agissant par l'entremise de son avocat, a contesté, d'une part, la reprise d'impôt de 83'840 francs opérée sous le chiffre (ch.) 4 de l'annexe à la notification d'estimation concernant les acquisitions de prestations de services en provenance de l'étranger pour l'année 2014 et, d'autre part, l'étendue de la correction du chiffre d'affaires (CA) imposable effectuée sous le ch. 1.5 de cette même annexe pour l'année 2015. L'assujettie faisait valoir en substance que l'imposition des prestations acquises de l'étranger serait arbitraire dans la mesure où elle consiste, pour la Confédération, à encaisser deux fois l'impôt pour une même prestation. S'agissant de la correction du CA, elle a expliqué qu'en raison d'une méprise dans le cadre de l'établissement de sa comptabilité

en 2015, deux encaissements avaient été indument comptabilisés à double et qu'en conséquence, 23'320.56 francs doivent être portés en déduction de son CA total pour l'exercice 2015.

B.c Par décision formelle du 5 janvier 2018, l'AFC a confirmé la créance fiscale de 99'050 francs de TVA plus intérêt moratoire dès le 1^{er} mai 2014 (lendemain de l'échéance moyenne).

B.d Par réclamation du 9 février 2018, l'assujettie, dûment représentée, s'est opposée au montant de la créance fiscale, soutenant en substance les mêmes arguments que dans sa contestation du 13 janvier 2017.

B.e Par décision sur réclamation du 13 août 2019, l'AFC a rejeté les griefs de l'assujettie dans la mesure où ils n'étaient pas sans objet, confirmant que la créance fiscale était fixée pour les périodes fiscales correspondant aux années 2011 à 2015 selon la notification n° XXX du 14 décembre 2016, à savoir 99'050 francs de TVA plus intérêt moratoire dès le 1^{er} mai 2014 (lendemain de l'échéance moyenne). Dans sa décision, elle a exposé en détail le droit applicable, expliquant qu'il n'était pas question en l'espèce d'une double imposition et que si l'assujettie avait acquis les mêmes prestations litigieuses auprès d'entreprises ayant leur siège en Suisse, elle se serait retrouvée dans la même situation, laquelle résulte du système même de la méthode des TDFN. Pour le surplus, elle a estimé la réclamation de l'assujettie sans objet en tant qu'elle vise à faire déduire du CA total de l'année 2015 la somme de 23'320.56 francs. En effet, il ressortait du dossier que l'inspecteur avait déjà procédé à cette déduction.

C.

C.a Par acte du 13 septembre 2019, l'assujettie (ci-après : la recourante), par son conseil, interjette recours par-devant le Tribunal administratif fédéral (ci-après : le Tribunal ou le TAF) à l'encontre de cette décision dont elle demande l'annulation, concluant, sous suite de frais et dépens, à la déduction de la créance fiscale « de la somme de Frs 83'000 pour l'exercice 2014 en tenant compte de la déduction de Frs 23'320.56 du chiffre d'affaires de l'exercice 2015 .»

A l'appui de ses conclusions, la recourante s'en prend à l'application de la loi opérée par l'autorité inférieure pour ce qui est de la correction de l'imposition pour l'exercice 2014 en lien avec la perception de l'impôt sur les acquisitions. Elle estime, en substance, qu'exiger qu'elle s'acquitte – alors qu'elle ne serait pas destinataire finale des prestations en question – du paiement de la TVA sur ces mêmes prestations – déjà taxées – revient à

l'imposer doublement, ce qui serait illégal et inacceptable car arbitraire. La recourante estime ne pas pouvoir échapper à la faillite si elle devait s'acquitter de la dette réclamée. Elle persiste également dans son grief au sujet de la somme de 23'320.56 francs à déduire du CA pour l'année 2015.

C.b Dans sa réponse du 23 octobre 2019, l'autorité inférieure remarque que la recourante fait valoir les mêmes arguments que dans son écriture de réclamation et que dès lors qu'elle les a réfutés dans la décision litigieuse, elle y renvoie entièrement et renonce à déposer d'autres observations.

C.c Par réplique spontanée du 21 novembre 2019 – transmise à l'autorité inférieure le 25 suivant – la recourante rappelle la portée de l'effet dévolutif complet et le plein pouvoir de cognition – incluant le contrôle de l'opportunité – dont dispose le Tribunal.

D.

Pour autant que de besoin, les autres faits et les arguments des parties seront repris dans les considérants ci-après.

Droit :

1.

1.1 Sous réserve des exceptions prévues à l'art. 32 de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le TAF (LTAF, RS 173.32) – non pertinentes en l'espèce –, le Tribunal de céans, en vertu de l'art. 31 LTAF, connaît des recours contre les décisions au sens de l'art. 5 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA, RS 172.021) prises par les autorités mentionnées à l'art. 33 LTAF, en particulier à la let. d de cette disposition, à laquelle appartient l'AFC.

1.2 Selon l'art. 83 al. 1 de la loi fédérale du 12 juin 2009 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (LTVA, RS 641.20), les décisions de l'AFC peuvent faire l'objet d'une réclamation auprès de cette même autorité. Les décisions sur réclamation sont ensuite sujettes à recours auprès du TAF (cf. art. 31 et 32 al. 2 let. a LTAF). La décision attaquée étant une décision sur réclamation, prononcée après contestation d'une première décision par la recourante, la compétence fonctionnelle du Tribunal de céans est donnée.

La procédure est régie par la PA, pour autant que la LTAF n'en dispose pas autrement (art. 37 LTAF).

1.3 Pour le surplus, déposé en temps utile (50 al. 1 PA) et en la forme requise (art. 52 PA), par la destinataire de la décision litigieuse laquelle a participé à la procédure devant l'autorité inférieure et possède un intérêt digne de protection à son annulation ou à sa modification (art. 48 al. 1 PA), le recours est donc recevable sous réserve du considérant 2.3 et il peut être entré en matière sur ses mérites.

2.

2.1 La recourante peut invoquer la violation du droit fédéral, y compris l'excès ou l'abus du pouvoir d'appréciation, la constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents ou l'inopportunité (art. 49 PA ; cf. HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 7^{ème} éd., 2016, n. marg. 1146 ss ; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 2^{ème} éd., 2013, n. marg. 2.149).

2.2

2.2.1 Le TAF constate les faits et applique le droit d'office, sans être lié par les motifs invoqués à l'appui du recours (art. 62 al. 4 PA), ni par l'argumentation juridique développée dans la décision entreprise (cf. PIERRE MOOR/ETIENNE POLTIER, Droit administratif, vol. II, 3^{ème} éd., 2011, ch. 2.2.6.5 p. 300 s ; parmi d'autres : arrêt du TAF A-2661/2019 du 27 mai 2020 consid. 1.3 et les réf. citées).

La procédure est régie par la maxime inquisitoire, ce qui signifie que le Tribunal définit les faits d'office et librement ; cette maxime doit toutefois être relativisée par son corollaire, à savoir le devoir des parties de collaborer à l'établissement des faits (cf. art. 12 et 13 PA, applicables nonobstant l'art. 2 al. 1 PA eu égard à l'art. 81 al. 1 LTVA), en vertu duquel celles-ci doivent notamment indiquer les moyens de preuve disponibles et motiver leur requête (art. 52 PA). En conséquence, l'autorité saisie se limite en principe aux griefs soulevés et n'examine les questions de droit non invoquées que dans la mesure où les arguments des parties ou le dossier l'y incitent (cf. ATF 135 I 91 consid. 2.1 ; ATAF 2014/24 consid. 2.2 et 2012/23 consid. 4).

2.2.2 Il convient de rappeler que la TVA est un impôt perçu sur la base d'un système reposant sur l'auto-taxation. Ainsi l'assujetti doit établir lui-même la créance fiscale le concernant ; il est seul responsable de l'imposition complète et exacte de ses opérations imposables et du calcul correct de l'impôt préalable ; ce devoir de collaboration subsiste par ailleurs lorsque l'administration fédérale, en raison d'une défaillance de l'assujetti, doit éta-

blir elle-même la créance fiscale. Ainsi, le principe inquisitoire n'est pas absolu et trouve ses limites dans le devoir de collaborer de l'assujetti (cf. parmi d'autres : arrêt du TAF A-2420/2019 du 3 décembre 2019 consid. 2.3).

Cela étant, l'administration fiscale supporte la charge de la preuve des faits qui déterminent l'imposition ou le montant de la créance fiscale, à savoir les faits fondant ou augmentant l'imposition. En revanche, l'assujetti assume la charge de la preuve des faits qui diminuent ou lèvent l'imposition, à savoir les faits qui l'exonèrent ou réduisent le montant de l'impôt (parmi d'autres : ATF 133 II 153 consid. 4.3 ; arrêt du TF 2C_784/2017 du 8 mars 2018 consid. 8.3 ; arrêts du TAF A-5288/2018 du 10 septembre 2020 consid. 2.2, A-2786/2017 du 28 février 2019 consid. 1.3.2).

2.3

2.3.1 A cet égard, l'un des griefs de la recourante tend à faire reconnaître que le CA imposable pour l'année 2015 doit être corrigé en raison d'un double encaissement erroné et que la somme de 23'320.56 francs doit en être soustraite. Or, le Tribunal observe que les conclusions de la recourante sont sans fondement dès lors qu'il appert du dossier de la cause – ainsi que l'autorité inférieure l'a expliqué tant dans sa décision du 5 janvier 2018 que dans la décision sur réclamation litigieuse – que cette déduction avait d'ores et déjà été opérée par l'inspecteur. En effet, au ch. 1 de l'annexe à la notification d'estimation n° XXX du 14 décembre 2016 figurent les corrections des CA selon la comptabilité remise ; le ch. 1.5 a trait à l'année 2015, il est présenté comme suit :

1.5 Année 2015

| | | |
|---|----------|--------------------|
| Chiffres d'affaires selon cpte no 3000 / TTC | 862'919 | |
| Double comptabilisation écritures no 34 et 36 | -23'320 | |
| ./. Rabais et réductions de prix selon cpte no 3091 | -199 | |
| ./. Partes sur débiteurs selon cpte no 3095 | -1'518 | |
| Total chiffres d'affaires imposable 2011 [recte 2015] | 837'882 | 51'110.80 |
| Vous avez déclaré chiffre d'affaires imposable | -861'202 | -52'533.30 |
| En votre faveur | | + -1'422.50 |

2.3.2 Certes, il peut sembler surprenant que sur la notification d'estimation figure, pour l'année 2015, sous le libellé « 1) impôt dû sur le chiffre d'affaires et sur les acq. » la somme de 52'533 francs et non celle de 51'110 francs. Cela étant, si l'on récapitule les corrections concernant cette année, soit d'une part, en faveur de l'AFC, la somme de 1'730.80 francs, composée des parts privées véhicule (128.85 + 21.45 + 299.40, cf. annexe à la notification d'estimation p. 2) et de la mise à disposition d'un 2^{ème} véhicule pour la direction (1'281.10, cf. annexe à la notification d'estimation p. 3), et,

d'autre part, en faveur de la recourante celle de 1'422.50 francs (cf. *supra* consid. 2.3.1 in fine), on arrive effectivement au montant de 308 francs additionné au titre « correction due au contrôle » à celui de 52'533 francs correspondant à ce que la recourante avait déjà déclaré comme TVA pour 2015.

Partant, la conclusion de la recourante étant sans objet, elle est irrecevable.

2.4 Le litige ne porte donc que sur la correction opérée au titre de l'impôt sur les acquisitions pour l'année 2014.

Compte tenu de la période en cause, c'est la loi fédérale régissant la taxe sur la valeur ajoutée du 12 juin 2009 (LTVA; RS 641.20), entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2010, et les ordonnances qui l'accompagnent, qui s'appliquent, dans leur version en vigueur pendant l'année concernée (cf. art. 112 al. 1 LTVA a contrario ; arrêt du Tribunal fédéral [TF] 2C_355/2017 du 2 novembre 2018 consid. 3).

3.

Dans un premier temps, il s'agit donc de rappeler les grands principes qui gouvernent la perception de la TVA et notamment la méthode des TDFN (cf. *infra* consid. 4.1-4.2), de présenter le mécanisme régissant l'impôt sur les acquisitions (cf. *infra* consid. 4.3-4.4), en s'attachant à l'acquisition de services en particulier sous forme de location de services et au lieu de la prestation de service acquise à l'étranger (cf. *infra* consid. 4.5). Enfin, il s'agira de tirer les conséquences qui s'imposent dans le cas d'espèce, notamment à l'aune des griefs invoqués par la recourante (cf. *infra* consid. 5).

4.

4.1

4.1.1 Selon l'art. 1 LTVA, la Confédération perçoit une TVA à chaque stade du processus de production et de distribution. Cette taxe, qui constitue un impôt général sur la consommation ayant pour but d'imposer la consommation finale non entrepreneuriale sur le territoire suisse (al. 1), est perçue sous trois formes différentes (al. 2) : celle d'un impôt dit « sur les prestations » lorsqu'une entreprise suisse, assujettie à la TVA au sens de la loi, fournit des prestations à titre onéreux sur le territoire suisse (let. a), celle d'un impôt « sur les acquisitions » lorsqu'une entreprise ayant son siège à l'étranger fournit des prestations à un destinataire se trouvant sur le territoire suisse (let. b) et, enfin, celle d'un impôt dit « sur l'importation de biens » (let. c).

4.1.2 La TVA est régie par un certain nombre de principes directeurs, inhérents au système, tels celui de la neutralité, de la transférabilité de l'impôt et le principe de destination (cf. art. 1 al. 3 LTVA ; parmi autres : ATF 125 II 326 consid. 6a, 123 II 295 consid. 5 ; ATAF 2007/23 consid. 2.1). Ces principes représentent des lignes directrices du système de la TVA et non des droits constitutionnels. Ils ne fondent donc pas de droit subjectif des assujettis. Ils s'adressent en premier lieu au législateur et doivent être considérés, dans le cadre de l'interprétation du droit applicable (cf. arrêt du TF 2A.353/2001 du 11 février 2002 consid. 3 ; ATF 124 II 193 consid. 8a ; Rapport de la Commission de l'économie et des redevances du Conseil national, Initiative parlementaire Loi fédérale sur la valeur ajoutée [Dettling] du 28 août 1996 [Rapport CER-CN], FF 1996 V 726 ; DANIELLE YERSIN, La jurisprudence du Tribunal fédéral concernant l'Ordonnance régissant la taxe sur la valeur ajoutée, in : Archives de droit fiscal [Archives] 68 p. 697).

4.2

4.2.1 La TVA conduit à une imposition à tous les stades économiques. Il est donc nécessaire que l'impôt ayant grevé les opérations effectuées en amont dans le cycle de production soit déductible, pour que les chiffres d'affaires nets des entreprises assujetties soient seuls imposés et que la charge fiscale soit supportée par le consommateur final. Ainsi, dans le cadre de l'impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse (art. 10 ss LTVA), l'assujetti doit à l'AFC un impôt sur le CA qui se détermine en multipliant le montant de la contre-prestation avec le taux applicable et duquel il aura soustrait l'impôt préalable (cf. art. 24, 24a, 25 et 28 ss LTVA ; ATF 144 II 412 consid. 2.1 ; arrêt du TF 2C_135/2020 du 21 avril 2020 consid. 4.2). En principe, le décompte de l'impôt préalable est établi selon la méthode effective (art. 36 al. 1 LTVA) et la valeur nette résultant de la différence entre l'impôt sur le chiffre d'affaires et l'impôt préalable représente la créance fiscale (cf. art. 36 al. 2 LTVA ; cf. ATF 144 II 412 consid. 2.2.1 p. 416 ; arrêt du TF 2C_135/2020 du 21 avril 2020 consid. 4.2).

4.2.2 Ce principe connaît une exception dans le cas des assujettis qui, comme en l'espèce, ont été autorisés par l'AFC à s'acquitter de l'impôt selon la méthode des TDFN (art. 37 LTVA ; cf. déjà l'art. 47 al. 3 de l'ordonnance régissant la taxe sur la valeur ajoutée, entrée en vigueur le 1^{er} janvier 1995 [aOTVA; RO 1994 1464], puis l'art. 59 aLTVA [RO 2000 1300] ; cf. arrêts du TF 2C_135/2020 du 21 avril 2020 consid. 4.2, 2C_263/2007 du 24 août 2007 consid. 3.2). Sous ce régime, l'impôt dû s'obtient en multipliant la somme des contre-prestations imposables (impôt inclus) réalisées au cours de la période de décompte par le taux de la dette fiscale nette

autorisé par l'AFC (art. 37 al. 2 LTVA) et que celle-ci aura fixé en tenant compte des coefficients d'impôt préalable usuels dans la branche considérée et après consultation des associations des branches concernées (art. 37 al. 3 LTVA).

4.2.3 La méthode des taux de la dette fiscale nette a pour fonction d'alléger les démarches administratives de l'assujetti relatives à la tenue de la comptabilité et au décompte de l'impôt préalable et non de lui procurer un avantage financier (cf. arrêts du TF 2C_135/2020 du 21 avril 2020 consid. 4.2, 2C_90/2017 du 16 octobre 2017 consid. 3.1 et 3.2, 2C_653/2008 du 24 février 2009 consid. 4.2 ; cf. aussi ATF 126 II 443 consid. 9). Elle doit être appliquée pendant au moins une période fiscale (cf. art. 37 al. 4 LTVA). Tout changement de méthode de décompte doit être opéré pour le début d'une période fiscale (art. 37 al. 4 LTVA dernière phrase).

4.3

4.3.1 Le deuxième type de TVA – soit l'impôt sur les acquisitions, qui est litigieux en la cause – est réglé plus précisément aux art. 45 ss LTVA, qui soumettent à la TVA, entre autres situations, les prestations de services d'entreprises qui ont leur siège à l'étranger et qui ne sont pas inscrites au registre des assujettis, si le lieu desdites prestations se trouve sur le territoire suisse au sens de l'art. 8 al. 1 LTVA (cf. art. 45 al. 1 let. a LTVA dans sa teneur jusqu'au 31 décembre 2017, cf. *infra* consid. 4.5.2). Le destinataire de telles prestations de services est assujetti à un impôt sur les acquisitions s'il est lui-même assujetti à l'impôt sur les prestations en vertu de l'art. 10 LTVA ou s'il acquiert pour plus de 10'000 francs de ce genre de prestations pendant une année civile (cf. art. 45 al. 2 LTVA). Ne sont pas soumises à l'impôt sur les acquisitions les prestations exclues du champ de l'impôt en vertu de l'art. 21 LTVA ou exonérées de l'impôt en vertu de l'art. 23 LTVA (cf. art. 109 de l'Ordonnance du 27 novembre 2009 régissant la taxe sur la valeur ajoutée [OTVA, RS 641.201] jusqu'au 31 décembre 2017, après cf. art. 45a LTVA).

4.3.2 En vertu de l'art. 45 al. 2 LTVA, le sujet de l'impôt n'est pas le prestataire, mais le destinataire de la prestation imposable. On parle à cet effet de « reverse charge » (cf. parmi d'autres : arrêts du TAF A-3549/2018 du 6 avril 2020 consid. 4.2, A-4388/2014 du 26 novembre 2015 consid. 5.4, A-4913/2013 du 23 octobre 2014 consid. 3.2.1). L'impôt sur les acquisitions vise à mettre sur pied d'égalité les prestations de services provenant d'entreprises assujetties et non-assujetties et permet ainsi d'éviter que les entreprises étrangères ne bénéficient d'avantages concurrentiels indus (cf. arrêts du TAF A-3112/2015 du 22 octobre 2015 consid. 3.2.1,

A-7110/2014 du 23 mars 2015 consid. 2.2 et A-756/2014 du 26 juin 2014 consid. 2.2).

Cette forme d'imposition permet ainsi d'assurer que l'acquéreur de prestations de services sur le territoire suisse, qui n'a pas le droit à la récupération de l'impôt préalable, ne puisse bénéficier de prestations de services sans supporter de TVA, alors que celle-ci lui serait transférée dans le prix de la prestation acquise s'il faisait appel à une entreprise inscrite au registre suisse des assujettis. En outre, en liaison avec l'impôt sur les importations, l'impôt sur les acquisitions veille à l'application du principe de destination, en vertu duquel les prestations sont imposables à l'endroit où elles sont consommées (cf. parmi d'autres : arrêt du TAF A-3549/2018 du 6 avril 2020 consid. 4.2 et les réf. cit.).

4.4

4.4.1 Une prestation imposable n'existe que pour autant qu'elle s'effectue en échange d'une contre-prestation. Celle-ci, qui sert de base au calcul de l'impôt (cf. art. 24 al. 1 LTVA, pour l'impôt sur les acquisitions par renvoi de l'art. 46 LTVA), est définie à l'art. 3 let. f LTVA comme la « valeur patrimoniale que le destinataire, ou un tiers à sa place, remet en contrepartie d'une prestation ». La contre-prestation comprend notamment la couverture de tous les frais, qu'ils soient facturés séparément ou non ainsi que les contributions de droit public dues par l'assujetti (cf. art. 24 al. 1 LTVA). S'agissant de l'impôt sur les acquisitions, l'ancien droit parlait d'« acquisition à titre onéreux » de prestations de services d'entreprises ayant leur siège à l'étranger (cf. art. 5 let. d aLTVA). Si le pléonasme a été supprimé, le principe demeure. Ainsi, une transaction est effectuée à titre onéreux, soit contre rémunération, s'il y a échange d'une prestation et d'une contre-prestation (voir parmi d'autres ATF 141 II 182 consid. 3.3, avec les nombreuses réf. cit.).

4.4.2 L'acquisition de prestations à l'étranger doit être en principe imposée au taux normal (cf. art. 25 al. 1 LTVA par renvoi de l'art. 46 LTVA). Font exception les prestations pour lesquelles le taux réduit s'applique en cas d'impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse (cf. art. 25 al. 2 LTVA par renvoi de l'art. 46 LTVA). Aux termes de l'art. 91 OTVA, les assujettis établissant leurs décomptes au moyen des TDFN, qui acquièrent des prestations au sens des art. 45 à 49 LTVA d'entreprises qui ont leur siège à l'étranger, doivent acquitter semestriellement l'impôt sur les acquisitions au *taux d'impôt légal* correspondant. Cela semble logique, dans la mesure où si la prestation avait été acquise d'une entreprise suisse assu-

jettie, la TVA grevant cette opération aurait été répercutée sur le bénéficiaire (destinataire) de la prestation (principe de la transférabilité de l'impôt, *supra* consid. 4.1.2 ; cf. arrêts du TAF A-904/2017 du 18 décembre 2017 consid. 5.8, A-5126/2012 du 1^{er} octobre 2013 consid. 2.3.2).

4.4.3 L'impôt sur les acquisitions peut être récupéré lorsqu'il est lié à l'activité entrepreneuriale, sous réserve des prestations exclues du champ de l'impôt pour lesquelles l'assujetti n'a pas opté (cf. art. 28 al. 1 let. b et art. 29 al. 1 LTVA). Cela n'est toutefois pas possible dans les cas où l'assujetti décompte selon la méthode des TDFN puisque ceux-ci sont des taux spécifiques à certaines branches qui tiennent déjà compte de façon forfaitaire de l'ensemble de l'impôt préalable usuel dans la branche considérée (cf. art. 37 al. 3 LTVA). A cet égard, il convient de relever que lors de la fixation des TDFN, l'AFC tient compte des spécificités de chaque branche afin que le montant d'impôt net à payer s'approche le plus possible de celui résultant de l'application de la méthode effective de décompte (cf. arrêt du TAF A-1404/2006 du 21 juin 2007 consid. 4.3).

4.5

4.5.1 Sont soumises à la TVA les livraisons de biens et les prestations de services situées sur le territoire suisse. La distinction entre ces deux types de prestations est d'une importance capitale, puisque les règles quant à la détermination du lieu diffèrent selon que l'on se trouve en présence d'une livraison ou d'une prestation de services. Selon l'art. 3 let. e LTVA, toute prestation qui ne constitue pas une livraison de biens est une prestation de services. Le législateur a ainsi donné une définition *négative* de la notion de prestation de services. La location de services, prestation dite « immatérielle », parfois plus précisément appelée « mise à disposition de personnel », est en soi considérée comme une prestation de services imposable, sous réserve de l'art. 21 al. 2 ch. 12 LTVA (cf. arrêts du TAF A-7032/2013 du 20 février 2015 consid. 6.2, A-1137/2012 du 6 novembre 2013 consid. 3.3.1 et A-5232/2012 du 21 août 2013 consid. 2.3). Elle se caractérise par le fait que, *primo*, le bailleur de services emploie du personnel et le met à disposition d'un tiers (le locataire de services), *deuxio*, ce dernier n'est pas juridiquement l'employeur du personnel loué à l'égard duquel il exerce toutefois un certain pouvoir de direction et *tertio*, que le bailleur de services n'est pas responsable des travaux effectués par son personnel auprès du locataire de services (cf. arrêts du TAF A-1137/2012 du 6 novembre 2013 consid. 3.3.1). Les prestations réalisées par le travailleur – pour le compte et sous la direction du locataire de services – en contrepartie du salaire versé par le bailleur de services ne sont quant à elles pas soumises à la

TVA. En tant qu'il n'exerce pas son activité professionnelle de manière indépendante, le travailleur ne fait en effet pas partie du cercle des personnes assujetties (cf. art. 10 al. 1 LTVA ; cf. également arrêt du TF 2A.502/2004 du 28 avril 2005 consid. 5.1).

4.5.2 A teneur de l'art. 1 al. 2 let. a LTVA, seules les opérations réalisées sur le territoire suisse sont imposables. Les opérations dont le lieu se situe à l'étranger ne sont donc pas soumises à l'impôt.

L'art. 8 al. 1 LTVA traite du lieu de la prestation de services. De manière générale, celui-ci se définit comme le lieu où le destinataire de la prestation a le siège de son activité économique ou l'établissement stable pour lequel la prestation de services est fournie ou, à défaut d'un tel siège ou d'un tel établissement stable, le lieu où il séjourne habituellement (principe de destination, cf. art. 8 al. 1 LTVA). Certains types de prestations de services sont ensuite soumis à une réglementation particulière, conformément à l'art. 8 al. 2 LTVA, lequel ne mérite toutefois pas d'être examiné plus avant ici.

Cette réglementation constitue un changement de paradigme par rapport à l'ancien droit, dans la mesure où celui-ci suivait en effet une ligne inverse (cf. ATF 142 II 388 consid. 9.3). L'art. 14 aLTVA avait érigé en principe le critère du lieu du prestataire des services et celui du lieu du destinataire en tant qu'exception. Les effets concrets du changement en question sont restés toutefois limités, dans la mesure où les exceptions sont nombreuses dans le nouveau droit, tout comme elles l'étaient dans l'ancien (cf. arrêt du TAF A-6940/2013 du 26 mai 2015 consid. 4.2.1 ; ALOIS CAMENZIND, Der Ort von Dienstleistungen im Mehrwertsteuergesetz, in : Archives de droit fiscal suisse [ASA] 78/2010 p. 731 ; PIERRE-MARIE GLAUSER, Impact de la nouvelle LTVA sur la jurisprudence, in : L'Expert-Comptable suisse [ECS] 5/2010, p. 249). Ainsi, sous l'ancien droit, le lieu de la prestation « location de services » était déjà le lieu de destination (cf. art. 14 al. 3 let. g aLTVA).

5.

5.1 En l'espèce, il n'est pas contesté que la recourante a acquis à titre onéreux (soit pour 1'048'000 francs) durant l'année 2014 de l'entreprise C._____, sise à X._____ (Kosovo), des prestations de services consistant en la location de services sous la forme de mise à disposition de personnel. La recourante est la destinataire de ces prestations, si bien qu'elles doivent être considérées comme localisées en Suisse, où elle a son siège (cf. *supra* consid. 4.5.2). Les conditions d'application de l'art. 45 al. 1 let. a et al. 2 let. a LTVA étant satisfaites, il incombait à la recourante

de les soumettre à l'impôt sur les acquisitions de prestations au taux de TVA ordinaire de 8%, en vigueur en 2014. Il importe peu à cet égard qu'elle ait décompté selon la méthode des TDFN (cf. *supra* consid. 4.4.2).

5.2

5.2.1 La recourante ne peut tirer aucun argument du grief de « double imposition » qu'elle soulève. Elle perd de vue que la TVA est un impôt indirect (et non direct comme elle l'affirme dans son écriture de recours) multi-stade net, ce qui signifie qu'il est prélevé sur chaque transaction quand bien même il vise à taxer la consommation finale (cf. *supra* consid. 4.2.1). Il est net précisément parce que l'impôt payé lors de la transaction précédente peut être déduit (forfaitairement lorsque la méthode des TDFN est appliquée comme en l'espèce) et seule la valeur ajoutée d'une transaction est imposée.

5.2.2 L'impôt est supporté économiquement par le destinataire de la transaction quand bien même il sera acquitté par le fournisseur, lequel agit en quelque sorte comme percepteur d'impôt pour l'Etat (principe de transférabilité, cf. *supra* consid. 4.1.2). L'impôt sur les acquisitions fonctionne selon le mécanisme de l'autoliquidation qui veut que ce soit l'entreprise établie en Suisse, cliente d'une entreprise étrangère, qui a la charge de déclarer (et payer) l'impôt sur le service ou le bien qu'elle a acquis à l'étranger. Comme elle pourra, pour autant qu'elle soit assujettie à la TVA et que le service soit acquis dans le cadre de son activité entrepreneuriale, en principe déduire ce montant au titre de l'impôt préalable, l'opération s'annule ou s'équilibre dans le cadre de la méthode des TDFN qui inclut déjà forfaitairement la déduction de l'impôt préalable (cf. *supra* consid. 4.4.3).

Il faut rappeler dans ce contexte que la méthode des TDFN n'a aucune influence sur la facturation de l'impôt entre les assujettis et leurs clients. Elle n'agit que sur le calcul de la déduction de l'impôt préalable, mais est sans effet sur le calcul de la TVA elle-même ni, par conséquent, sur l'obligation de payer l'impôt sur les acquisitions (cf. CÉDRIC BALLENEGGER, TVA et taux de la dette fiscale nette: attention au piège, Bulletin CEDIDAC n° 73).

5.2.3 Quand bien même il n'y a qu'un consommateur final (l'acheteur de la prestation de nettoyage ou de démolition pour laquelle du personnel a été loué au Kosovo), il y a deux opérations du point de vue de la TVA : la location de personnel (pour laquelle la recourante doit s'acquitter de l'impôt sur les acquisitions de 8%) et la prestation de nettoyage ou de démolition (que la recourante a facturé au taux de TVA de 8% – montant de TVA qu'elle a

encaissé et doit donc reverser au fisc au taux de la dette fiscale nette fixé pour ses activités). Appliquant la méthode des TDFN, elle ne peut pas déduire un impôt préalable en plus de ce que son taux intègre forfaitairement de déduction pour sa branche d'activité (cf. *supra* consid. 4.4.3).

5.2.4 La situation aurait été identique si la recourante avait acquis les prestations en question d'un fournisseur établi en Suisse et assujetti à la TVA. C'est par ailleurs l'un des buts de l'impôt sur les acquisitions d'éviter une distorsion de la concurrence au profit des entreprises étrangères (cf. *supra* consid. 4.3.2). Dans le cas où le fournisseur de la prestation aurait été basé en Suisse, il aurait facturé à la recourante (qui supporterait donc économiquement la taxe) – et décompté à l'AFC – la mise à disposition de personnel au taux ordinaire de TVA de 8%. La recourante n'aurait pas pu non plus déduire ce montant au titre d'impôt préalable dans la mesure où elle a fait le choix de décompter selon la méthode des TDFN. La prestation (de nettoyage ou de démolition) accompli par le personnel loué aurait ensuite été facturée à ses propres clients également au taux ordinaire de 8%, qu'elle aurait reversé au fisc au taux (inférieur) de la dette fiscale nette.

5.2.5 Ce sont donc des stades différents de l'opération qui sont taxés et seule la valeur ajoutée à chaque stade est finalement imposée par le jeu des décomptes TVA. A cet égard, il faut rappeler aussi que la méthode des TDFN consiste en une simplification administrative (cf. *supra* consid. 4.2.3) et quelle n'est pas toujours la bonne solution en particulier si l'on travaille intensivement avec des fournisseurs étrangers. Le choix en revient à l'assujetti qui doit bien évaluer sa situation.

5.3 Quant à l'illégalité de l'imposition dont se prévaut la recourante, le Tribunal observe que la taxation litigieuse résulte de l'exécution des dispositions d'une loi fédérale, la LTVA, qu'en vertu de l'art. 190 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst., RS 101), il est tenu – comme les autres autorités – d'appliquer.

5.4 Le grief d'arbitraire n'a pas plus de consistance, étant rappelé que selon la jurisprudence, une décision est arbitraire lorsqu'elle est manifestement insoutenable, méconnaît gravement une norme ou un principe juridique clair et indiscuté, ou heurte de manière choquante le sentiment de la justice et de l'équité ; il ne suffit pas qu'une autre solution paraisse concevable, voire préférable ; pour que cette décision soit annulée, encore faut-il qu'elle se révèle arbitraire non seulement dans ses motifs, mais également dans son résultat (cf. ATF 137 I 1 consid. 2.4, 136 I 316 consid. 2.2.2 et réf. cit.). Outre le fait que la recourante se contente de l'affirmer sans

démontrer en quoi la décision litigieuse serait arbitraire, il va de soi que l'application du droit tel qu'il découle de la législation fédérale ne saurait être qualifié d'arbitraire. Ce n'est pas parce qu'une décision entraîne des conséquences fâcheuses pour sa destinataire qu'elle est arbitraire.

5.5 Il faut encore rappeler à la recourante qui, dans sa réplique spontanée demande implicitement à ce que soit examiner l'opportunité de la décision litigieuse, que le principe de légalité tiré de l'art. 5 al. 1 Cst. – qui gouverne toute l'activité de l'administration et qui prescrit que le droit est la base et la limite de l'activité de l'État – domine en droit fiscal (cf. parmi d'autres : ATF 142 II 182 consid. 2.2.1, 131 II 627 consid. 6.1). Autrement dit, l'existence et l'étendue de l'obligation fiscale sont exclusivement déterminées par la loi, ce qui ne laisse pas de place à un examen en opportunité. Tout au plus, les éléments imposables – et non le principe de l'imposition – peuvent faire l'objet d'un accord avec l'autorité lorsqu'ils sont difficilement déterminables et que l'on ne peut pas exiger du contribuable des pièces justificatives (cf. ATF 119 Ib 431 consid. 4a ; ATAF 2008/51 consid. 2.3.2), ce qui n'est pas le cas de l'espèce.

Il n'est pas question d'opportunité lorsque le seul choix qui s'offre à l'autorité est celui d'appliquer la loi. Ce n'est que lorsqu'il existe une liberté d'appréciation qu'il est admissible qu'elle choisisse, entre deux solutions conformes au droit, celle qui est le plus en adéquation avec la situation (cf. sur ces questions : THIERRY TANQUEREL, Le contrôle de l'opportunité, p. 209 ss, in : BELLANGER/TANQUEREL [éd.], Le contentieux administratif, 2013 ; cf. ég. ATAF 2015/9 consid. 6.1). Sous peine de violer l'égalité de traitement, l'autorité doit prélever l'impôt prévu par la loi et par la Constitution. Ce n'est que si les conditions strictes de la protection tirée du principe de la bonne foi ancré aux art. 5 al. 3 et 9 Cst. (cf. ATF 131 II 627 consid. 6.1) sont satisfaites de manière claire et sans équivoque et ne conduisent pas à une inégalité de traitement flagrante, qu'un contribuable pourrait éventuellement bénéficier d'un traitement dérogeant à la loi (cf. arrêts du TF 2C_53/2011 du 2 mai 2011 consid. 5.2, 2C_830/2008 du 11 novembre 2009 consid. 5.2 ; notamment : arrêts du TAF consid. A-7396/2018 du 3 juin 2020 consid. 2.5.1, A-3603/2009 du 16 mars 2011 consid. 7.1). Or, ce n'est pas non plus le cas de l'espèce.

5.6 Pour être complet, le Tribunal observe encore que les difficultés financières de la recourante ne peuvent ni atténuer ses obligations fiscales ni réduire le montant de la créance fiscale dont elle est redevable. En revanche, elle peut prendre langue avec l'autorité inférieure afin de convenir d'un plan de paiement.

6.

6.1 Les considérants qui précèdent conduisent le Tribunal à rejeter le recours dans la mesure où il est recevable et à confirmer la décision litigieuse du 13 août 2019.

6.2 La recourante, qui succombe, doit donc s'acquitter des frais de justice. Compte tenu de la charge de travail liée à la procédure (cf. l'art. 63 al. 1 PA et art. 4 du règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le TAF [FITAF, RS 173.320.2], ceux-ci sont fixés à 3'200 francs. Ils seront prélevés sur l'avance de frais déjà versée d'un même montant.

Compte tenu de l'issue de la procédure, il n'est pas alloué de dépens (cf. art. 7 al. 1 FITAF a contrario).

(le dispositif se trouve à la page suivante)

Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :

1.

Le recours, pour autant que recevable, est rejeté.

2.

Les frais de procédure de 3'200 francs sont mis à la charge de la recourante. Ce montant est prélevé sur l'avance de frais déjà versée, d'un montant équivalent.

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. xxx ; acte judiciaire)

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

La présidente du collège :

La greffière :

Annie Rochat Pauchard

Valérie Humbert

Indication des voies de droit :

La présente décision peut être attaquée devant le Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14, par la voie du recours en matière de droit public, dans les trente jours qui suivent la notification (art. 82 ss, 90 ss et 100 LTF). Ce délai est réputé observé si les mémoires sont remis au plus tard le dernier jour du délai, soit au Tribunal fédéral soit, à l'attention de ce dernier, à La Poste Suisse ou à une représentation diplomatique ou consulaire suisse (art. 48 al. 1 LTF). Le mémoire doit être rédigé dans une langue officielle, indiquer les conclusions, les motifs et les moyens de preuve, et être signé. La décision attaquée et les moyens de preuve doivent être joints au mémoire, pour autant qu'ils soient en mains de la partie recourante (art. 42 LTF).

Expédition :