Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal



Cour I
A-3206/2011

Arrêt du 2 octobre 2012

Composition

Pascal Mollard (président du collège),
Daniel Riedo, Markus Metz, juges,
Cédric Ballenegger, greffier.

Parties

X._____ Inc.,
représentée par …, avocat,
recourante,

contre

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

Objet

Taxe sur la valeur ajoutée (TVA); LTVA; assujettissement; lieu de la prestation de services; prestations de services en matière d'informatique.

Faits :

A.
X._____ Inc. (ci-après la recourante) est une société [étrangère] dont le siège se trouve en …. Elle exploite différents sites de rencontre sur Internet (en tout cas dix-neuf). La majorité de ces sites permettent à leurs utilisateurs de se retrouver par pays ou par langue, ainsi que par centres d'intérêt (religion ou autres critères établis au moyen de questionnaires). Quelques sites ont une connotation érotique et visent à établir des relations à caractère sexuel (quatre, selon la recourante). Les rencontres ont lieu de manière purement virtuelle, les participants étant cependant libres de se fixer rendez-vous par la suite. Les sites de la recourante offrent plusieurs services à leurs utilisateurs, tels que la création de profils, l'inscription dans des répertoires et l'accès à des informations relatives à d'autres utilisateurs, ainsi que divers moyens de communiquer (forums de discussion, webcam, blogs, "magazines"). De plus, ils permettent apparemment aux participants de visiter des boutiques en ligne.

B.
La recourante n'a pas expliqué précisément comment elle facturait ses services, mais elle a indiqué qu'il existait plusieurs niveaux de participation, permettant d'accéder à des informations plus ou moins détaillées sur les autres utilisateurs. Il semble ainsi que le montant payé par les internautes ne dépende pas de la quantité d'informations qu'ils consultent, mais de la catégorie de membres à laquelle ils appartiennent. L'accès "de base" est apparemment gratuit.

C.
La recourante précise qu'elle dispose d'un service de contrôle qui occuperait trois cent cinquante personnes, certaines d'entre elles se trouvant toutefois chez des sous-traitants. Elle vérifierait ainsi l'intégralité des profils d'utilisateur et des modifications qui y sont apportées, afin d'en écarter les éléments inappropriés ou choquants.

D.
Le 29 janvier 2010, la recourante a rempli, par l'intermédiaire de son avocat en Suisse, un "questionnaire pour la détermination de l'assujettissement à la TVA". Elle a indiqué que son activité entrepreneuriale avait débuté le 1er janvier 2010 et qu'elle s'attendait à ce que son chiffre d'affaires provenant de prestations de services fournies sur le territoire suisse durant les douze premiers mois s'élevât à Fr. 3'960'000.--.

E.
Par courrier du 8 février 2010, l'Administration fédérale des contributions (ci-après l'AFC ou l'autorité inférieure) a entre autres invité la recourante à désigner un représentant fiscal en Suisse et à fournir une caution, soit par l'intermédiaire d'une banque domiciliée en Suisse, soit au moyen d'un dépôt auprès de la Banque nationale, ce qui signifiait implicitement que la recourante était assujettie à la TVA.

Le 27 mai 2010, la recourante a requis qu'une décision fût formellement rendue au sujet de son assujettissement à la TVA.

F.
Par décision du 4 janvier 2011, l'AFC a confirmé l'immatriculation de la recourante au registre de l'AFC avec effet au 1er janvier 2010. Elle a une nouvelle fois exigé la nomination d'un représentant fiscal en Suisse ainsi que la fourniture de sûretés, à hauteur de Fr. 230'000.--.

Le 4 février 2011, la recourante a contesté la décision susmentionnée par une réclamation adressée à l'AFC.

Le 2 mai 2011, l'AFC a rendu une décision sur réclamation par laquelle elle a confirmé en tout point sa décision précédente.

G.
Par pli du 2 juin 2011, la recourante a déposé un recours au Tribunal administratif fédéral. Elle y requiert l'annulation, sous suite de frais et dépens, de la décision sur réclamation du 2 mai 2011, aussi bien en ce qui concerne son assujettissement que quant à l'obligation de désigner un représentant fiscal et à celle de fournir des sûretés.

Par courrier du 9 septembre 2011, l'AFC a indiqué qu'elle renonçait à déposer une réponse et qu'elle concluait, sous suite de frais, au rejet du recours.

H. On peut résumer ainsi les motifs invoqués par l'AFC à l'appui de sa décision:

La recourante fournit des prestations en matière d'informatique à des destinataires non assujettis à la TVA établis en Suisse. Le lieu de la prestation tel que défini par la loi se situe donc également en Suisse (cf. art. 8 al. 1 LTVA). De plus, les prestations en matière d'informatique constituent un cas particulier selon la législation, le fournisseur de telles prestations pouvant en effet être assujetti à la TVA en Suisse alors même que son

siège se trouve à l'étranger (cf. art. 10 al. 2 let. b LTVA). Cette règle s'applique en l'occurrence à l'égard de la recourante et celle-ci doit être inscrite au tableau des assujettis.

I. Quant à la recourante, son argumentation se décompose en deux parties:

En premier lieu, les prestations qu'elle fournit ne doivent pas être considérées comme des prestations en matière d'informatique; ainsi, elle ne saurait être contrainte de s'assujettir en vertu de l'art. 10 al. 2 let. b LTVA. En deuxième lieu, lesdites prestations doivent être assimilées à des prestations qui sont d'ordinaire fournies directement à des personnes physiques présentes au sens de l'art. 8 al. 2 let. a LTVA, ce qui signifie que le lieu de la prestation se situe là où le prestataire a le siège de son activité économique, autrement dit, en ce qui concerne la recourante, [à l'étranger]. Dès lors, ces prestations ne sont tout bonnement pas imposables en Suisse, même auprès du destinataire (art. 45 al. 1 let. a LTVA a contrario).

Les autres faits et les arguments des parties seront repris, en tant que de besoin, dans la partie en droit du présent arrêt.

Droit :

1.

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

1.2 Sur requête, l'AFC a rendu une première décision formelle sur l'assujettissement de la recourante et ses conséquences le 4 janvier 2011, contre laquelle la recourante a déposé une réclamation. Sur cette base a été rendue la décision attaquée, le 2 mai 2011. La compétence fonctionnelle du Tribunal administratif fédéral est ainsi respectée (cf. art. 83 de la

loi fédérale régissant la taxe sur la valeur ajoutée du 12 juin 2009 [loi sur la TVA, LTVA, RS 641.20]).

1.3 Posté le 3 juin 2011 alors que la décision attaquée, datée du 2 mai 2011, a été notifiée le 3 mai 2011 au plus tôt, le recours a été déposé dans le délai légal, compte tenu du fait que le 2 juin 2011 correspondait au jour de l'Ascension cette année-là (art. 20 al. 3, 50 al. 1 PA). Signé par un avocat au bénéfice d'une procuration ainsi que muni de conclusions valables et motivées, le mémoire de recours répond en outre aux exigences de forme de la procédure administrative (art. 52 al. 1 PA), étant précisé que le Tribunal de céans a requis de l'autorité inférieure, en date du 6 juin 2011, une copie de la décision attaquée, la recourante ayant fourni par erreur une copie de la décision du 4 janvier 2011.

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

2.
2.1 La LTVA est entrée en vigueur le 1er janvier 2010. La recourante ayant débuté son activité à cette même date, selon ses indications, et l'autorité inférieure ayant également fait remonter à cette date le début éventuel de l'assujettissement, la présente procédure est entièrement régie par le nouveau droit.

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

2.2.2 Le Tribunal administratif fédéral constate les faits et applique le droit d'office, sans être lié par les motifs invoqués (art. 62 al. 4 PA) ni par l'argumentation juridique développée dans la décision entreprise (cf. PIERRE MOOR/ETIENNE POLTIER, Droit administratif, vol. II, Berne 2011, p. 300 s.). L'autorité saisie se limite toutefois en principe aux griefs soulevés et n'examine les questions de droit non invoquées que dans la mesure où les arguments des parties ou le dossier l'y incitent (cf. ATF 122 V 157 consid. 1a; ATF 121 V 204 consid. 6c; ALFRED KÖLZ/ISABELLE HÄNER,

Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 2e éd., Zurich 1998, ch. 677).

2.3

2.3.1 La décision attaquée porte sur trois points distincts. Elle concerne d'abord l'assujettissement de la recourante, puis l'obligation pour celle-ci de nommer un représentant fiscal en Suisse et, enfin, la fourniture de sûretés (cf. lettre F. ci-dessus). Toutefois, le deuxième et le troisième points ne sont que des conséquences du premier. L'argumentation de la recourante concerne d'ailleurs uniquement la question de son assujettissement. Il convient donc d'examiner ici cette problématique centrale, qui implique d'analyser préalablement le lieu et l'objet des opérations en cause.

2.3.2 A cet égard, plusieurs articles de la loi sur la TVA peuvent entrer en ligne de compte.

2.3.2.1 L'art. 3 let. e LTVA définit comme prestation de services toute prestation qui ne constitue pas une livraison. La cession de valeurs ou de droits immatériels constitue également une prestation de services, tout comme l'engagement à ne pas commettre un acte ou à tolérer une situation ou l'accomplissement d'un acte.

Dans la mesure où aucune des parties ne conteste que les prestations offertes par la recourante constituent des prestations de services et non des livraisons de biens, et dans la mesure où le Tribunal de céans ne voit pas de raison de remettre en cause cette appréciation, on n'examinera pas plus avant ici la distinction entre prestations de services et livraisons de biens.

2.3.2.2 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 (art. 8 al. 1 in fine LTVA).

2.3.2.3 Certains types de prestations de services sont ensuite soumis à une réglementation particulière, conformément à l'art. 8 al. 2 LTVA. Selon la lettre a dudit alinéa, pour les prestations de services qui sont d'ordinaire fournies directement à des personnes physiques présentes, et même si elles sont exceptionnellement fournies à distance, le lieu de la presta-

tion se définit comme le lieu où le prestataire a le siège de son activité économique ou un établissement stable ou, à défaut, le lieu où il a son domicile ou à partir duquel il exerce son activité; font notamment partie de ces prestations de services: les traitements et thérapies, les soins de santé, les soins corporels, le conseil conjugal, familial et personnel, l'assistance sociale, l'aide sociale ou la protection de l'enfance et de la jeunesse.

2.3.3 Le simple fait de fournir des prestations de services dont le lieu se situe en Suisse ne suffit pas en soi à engendrer l'obligation de s'assujettir. L'art. 10 LTVA mentionne ainsi divers types de prestations de services, en fonction desquels les règles sur l'assujettissement peuvent varier.

L'art. 10 al. 1 LTVA établit d'abord un principe général: est assujetti à l'impôt quiconque exploite une entreprise, même sans but lucratif et quels que soient sa forme juridique et le but poursuivi. Toutefois, l'art. 10 al. 2 LTVA introduit un certain nombre d'exceptions au principe de base. D'abord, selon l'art. 10 al. 2 let. a LTVA, est libéré de l'assujettissement quiconque réalise en un an, sur le territoire suisse, un chiffre d'affaires inférieur à Fr. 100'000.--. Ensuite, d'après l'art. 10 al. 2 let. b 1ère partie LTVA, est aussi libéré de l'assujettissement quiconque exploite une entreprise ayant son siège à l'étranger lorsqu'il fournit exclusivement, sur le territoire suisse, des prestations soumises à l'impôt sur les acquisitions (tel est le cas, entre autres, lorsqu'il fournit en Suisse des prestations de services uniquement, cf. art. 45 al. 1 let. a LTVA). Cependant, l'art. 10 al. 2 let. b 2e partie LTVA introduit une exception à l'exception: est malgré tout assujetti à l'impôt celui qui exploite une entreprise ayant son siège à l'étranger et fournit sur le territoire suisse des prestations de services en matière d'informatique ou de télécommunications à des destinataires non assujettis à l'impôt.

2.3.4 La version allemande de l'art. 10 al. 2 let. b 2e partie LTVA n'emploie pas exactement la même expression pour décrire les prestations de services en matière d'informatique. En effet, les termes allemands sont uniquement ceux de "elektronische Dienstleistungen", ce que l'on pourrait traduire par prestations de services électroniques. La version italienne de la loi correspond en revanche à la formulation française (prestazioni di servizi in materia d'informatica).

2.3.5 Il faut encore mentionner à propos des règles sur l'assujettissement le cas particulier suivant, dans le cadre duquel ce n'est pas le prestataire de services qui est assujetti, mais le bénéficiaire ("reverse charge"):

Selon l'art. 45 al. 1 let. a LTVA, les prestations de services d'entreprises qui ont leur siège à l'étranger et ne sont pas inscrites au registre des assujettis sont soumises à l'impôt sur les acquisitions si le lieu de la prestation se trouve sur le territoire suisse au sens de l'art. 8 al. 1 LTVA. Corrélativement, selon l'art. 45 al. 2 LTVA, le destinataire des prestations visées à l'al. 1 qui se trouve sur le territoire suisse est assujetti à l'impôt sur les acquisitions s'il remplit l'une des conditions suivantes:

– il est assujetti en vertu de l'art. 10 LTVA;

– il acquiert pour plus de 10'000 francs de ce genre de prestations pendant une année civile.

Autrement dit, si une entreprise étrangère fournit des prestations en Suisse mais qu'elle n'y est pas assujettie, il se peut que les consommateurs le soient à sa place (reverse charge). Dans ce contexte, la notion de prestations se services en matière d'informatique joue un grand rôle, puisqu'elle est déterminante pour savoir si une entreprise étrangère doit s'assujettir ou non et si, par conséquent, les clients de celle-ci sont éventuellement soumis à l'impôt sur les acquisitions (cf. consid. 2.3.3 ci-dessus).

2.4 La nature de l'opération n'étant pas contestée – à savoir l'existence de prestations de services situées dans le champ d'application au sens technique de la TVA, un raisonnement en deux étapes s'impose. Premièrement, il convient de déterminer le lieu des prestations de services offertes par la recourante, afin de savoir si leur imposition en Suisse est envisageable. Deuxièmement, si la réponse à la première question s'avère positive, il faudra encore examiner si l'assujettissement de la recourante doit effectivement avoir lieu, en application de l'art. 10 LTVA, ou si, éventuellement, les consommateurs sont susceptibles d'être assujettis selon l'art. 45 LTVA. Afin de pouvoir effectuer ce raisonnement (cf. consid. 5 ci-dessous), il faut d'abord présenter les règles applicables à la détermination du lieu de la prestation (cf. consid. 3 ci-après), puis examiner le sens de la notion de prestations de services en matière d'informatique évoquée à l'art. 10 al. 2 let. b LTVA (cf. consid. 4 ci-dessous).

3.

3.1 Comme on l'a vu (cf. consid. 2.3.2.2 et 2.3.2.3 ci-dessus), l'art. 8 LTVA définit le lieu de la prestation de services. A cet effet, il établit un principe de base, à savoir que le lieu de la prestation de services correspond au lieu où se trouve le destinataire de celle-ci, puis un certain nombre d'exceptions relatives à divers types de prestations de services.

3.1.1 Le système mis en place par l'art. 8 LTVA diffère fondamentalement de celui qui s'appliquait sous l'ancienne législation sur la TVA (cf. loi fédérale du 2 septembre 1999 régissant la taxe sur la valeur ajoutée [loi sur la TVA, aLTVA, RO 2000 1300 et les modifications ultérieures]). Cette dernière suivait en effet une ligne inverse et posait comme règle fondamentale que le lieu des prestations de services correspondait à l'endroit où le prestataire se trouvait, une série d'exceptions introduisant ensuite des règles spéciales pour divers types de prestations (cf. art. 14 aLTVA). Les effets concrets du changement en question restent toutefois limités, dans la mesure où les exceptions sont nombreuses dans le nouveau droit tout comme elles l'étaient dans l'ancien (cf. ALOIS CAMENZIND, Der Ort von Dienstleistungen im Mehrwertsteuergesetz 2010, Archives de droit fiscal suisse (ci-après ASA) 78 p. 713, en particulier p. 731).

3.1.2 Le renversement de logique opéré par le législateur tient essentiellement au changement similaire qui a été introduit dans le droit européen (cf. Message du Conseil fédéral sur la simplification de la TVA, FF 2008 6277 p. 6343). Celui-ci s'explique lui-même par le fait que l'évolution de la technique a rendu les prestations de services immatérielles beaucoup plus nombreuses et que celles-ci peuvent facilement être offertes à distance. Or, en liant les prestations au lieu où se trouvait le prestataire, on créait des distorsions de concurrence. En outre, le produit de l'impôt échappait à l'Etat dans lequel la consommation effective avait lieu (cf. RALF IMSTEPF, Der Einfluss des EU-Rechts auf das schweizerische Mehrwertsteuerrecht, thèse Berne 2011, p. 183, 184; MATHIAS BOPP, Mehrwertsteuer und Internet, thèse Zurich, Berlin 2002, p. 59 s., 94 ss; MANUEL R. V. VOGEL, Grenzüberschreitender Dienstleistungs- und Warenverkehr im Lichte der Mehrwertsteuer – Rechtsvergleich zwischen Deutschland und der Schweiz unter Berücksichtigung der 6. EG-Richtlinie, thèse St-Gall, Berne/Stuttgart/Vienne 2003, p. 294 s., 297).

3.1.3 Il faut toutefois souligner que dans l'Union européenne le lieu du destinataire ne constitue pas aussi largement qu'en Suisse le point de rattachement lorsqu'il s'agit de déterminer le lieu d'une prestation de services. Ainsi, le droit européen distingue fondamentalement les prestations de services qui sont effectuées (au sein de l'Union) en faveur des consommateurs (B2C, business to consumer) de celles qui ont lieu entre assujettis (B2B, business to business). L'Union européenne a entre autres pris cette décision pour éviter que des entreprises fournissant des prestations de services au sein de la communauté ne soient imposées dans tous les états membres où elles ont des clients (Message précité, FF 2008 6277 p. 6320; ALOIS CAMENZIND, ASA 78, p. 719). Selon le

Conseil fédéral, une telle réglementation ne se justifierait pas en Suisse dans la mesure où notre pays n'appartient pas à l'Union et que ce système est source de complications supplémentaires, puisqu'il faut systématiquement déterminer à quelle catégorie de bénéficiaires appartient l'acquéreur d'une prestation de services (cf. Message précité, FF 2008 6277 p. 6320). Au demeurant, l'application générale du principe du pays de destination correspond mieux à l'objet de la TVA, qui est d'imposer la consommation finale de biens et de services (cf. art. 1 al. 1 LTVA; CAMENZIND, ASA 78, p. 717). Le Conseil fédéral a donc sciemment renoncé à reprendre le système du droit européen, quand bien même cette discrépance risque de créer des situations de double imposition ou, à l'inverse, des failles dans la perception de l'impôt. Toutefois, afin de pallier cet inconvénient, il a tâché de décrire de manière aussi abstraite que possible à l'art. 8 al. 2 let. a LTVA les prestations qui doivent être imposées au lieu de situation du prestataire (IMSTEPF, op. cit., p. 210).

3.2 Les prestations de services qui sont soumises à un régime spécial en ce qui concerne le lieu de la prestation sont, en résumé, les suivantes (cf. art. 8 al. 2 LTVA): les prestations de services qui sont d'ordinaire fournies directement à des personnes physiques présentes; les prestations des agences de voyage et des organisateurs de manifestations; les prestations culturelles, artistiques, didactiques, scientifiques, sportives ou récréatives et les prestations analogues; les prestations de la restauration; les prestations de transport de passagers; les prestations de services en relation avec un bien immobilier; les prestations de services dans le domaine de la coopération internationale.

3.2.1 Un certain nombre de ces exceptions peuvent être d'emblée exclues dans le cas présent, et les parties n'y ont d'ailleurs pas fait allusion. Il s'agit des prestations des agences de voyage et des organisateurs de manifestations; des prestations culturelles et autres semblables; des prestations de la restauration; des prestations de transport; des prestations en relation avec un bien immobilier et des prestations dans le domaine de la coopération internationale. Il n'est ainsi pas nécessaire de rechercher plus précisément le sens de ces notions.

3.2.2 En revanche, il peut être utile de s'arrêter un peu plus longuement sur la notion de "prestations de services qui sont d'ordinaire fournies directement à des personnes physiques présentes, même si elles sont exceptionnellement fournies à distance". La loi fait ainsi référence aux prestations de services qui exigent, en principe, c'est-à-dire dans le cas ordinaire, la présence du destinataire, même lorsqu'elles ne sont pas, dans

un cas particulier, fournies sur place. Ces prestations sont de deux types. D'une part, il en existe qui ne peuvent être fournies sans la présence physique du destinataire, comme les prestations des coiffeurs, par exemple. D'autre part, certaines prestations peuvent être parfois fournies à distance, mais cela ne correspond pas à la manière habituelle dont elles sont délivrées; tel est le cas des prestations des médecins, qui peuvent également donner des conseils par téléphone. De même, un problème peut apparaître lorsqu'un prestataire qui agit en général dans ses locaux se déplace chez un client. Dans tous ces cas, la loi prévoit que le lieu de la prestation se trouve au lieu où le prestataire a le siège de son activité économique ou un établissement stable ou, à défaut, le lieu où il a son domicile ou à partir duquel il exerce son activité. Le législateur a choisi de donner ainsi une réponse schématique à diverses situations de fait, réponse qui se justifie pour des raisons de sécurité juridique et de clarté (cf. Message précité, FF 2008 6277 p. 6334 s.).

3.2.3 La notion de "prestations de services qui sont d'ordinaire fournies directement à des personnes physiques présentes, même si elles sont exceptionnellement fournies à distance" est une nouveauté introduite par la législation de 2009. En effet, comme l'ancien droit fixait en principe le lieu d'une prestation de services au lieu où se trouvait le prestataire, aucune règle spécifique n'était nécessaire pour les prestations en question (cf. ALOIS CAMENZIND, ASA 78, p. 725).

3.2.4 La loi énumère un certain nombre d'exemples de prestations qui sont d'ordinaire fournies directement à des personnes physiques présentes, mais la liste n'est pas exhaustive (cf. Message précité, FF 2008 6277 p. 6335). On y trouve ainsi: les traitements et thérapies, les soins de santé, les soins corporels, le conseil conjugal, familial et personnel, l'assistance sociale, l'aide sociale ou la protection de l'enfance et de la jeunesse. Cependant, même dans ce cadre, il est possible que la volonté de schématisation du législateur doive s'appliquer avec une certaine retenue. Ainsi, on peut se demander si un prestataire qui n'effectuerait que des prestations à distance doit véritablement être soumis à ce même régime (cf. FELIX GEIGER, in Felix Geiger/Regine Schluckebier, MWSTG Kommentar, Schweizerisches Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer [ci-après MWSTG Kommentar], Zurich 2012, ch. 29 ad art. 8 LTVA, qui donne l'exemple des sociétés de télémédecine).

3.3 Parmi les prestations qui sont d'ordinaire fournies entre personnes physiques présentes, il est en particulier nécessaire d'examiner la notion de "conseil conjugal" de l'art. 8 al. 2 let. a LTVA, à laquelle, selon la re-

courante, les prestations de services litigieuses pourraient se rattacher. Il s'agit également d'une notion nouvelle; l'ancien droit n'y faisait pas référence.

3.3.1 Ni les documents préparatoires, ni la doctrine, ni l'administration ne paraissent avoir cherché à donner une définition de ce en quoi consiste une prestation de conseil conjugal (cf. Message précité, FF 2008 6277 p. 6334 s.; GEIGER, in MWSTG Kommentar, ch. 27 ss ad art. 8 LTVA; Info TVA 06 "Lieu de la fourniture de la prestation" Partie III ch. 2.2). Toutefois, l'idée en paraît assez intuitive. Le conseil conjugal vise à aider des couples qui traversent des difficultés de toute nature, ou à prévenir ces difficultés; une telle activité nécessite normalement des interactions fortes entre le fournisseur et le consommateur de la prestation, dans la mesure où les problèmes à résoudre seront différents de cas en cas. Ceci explique pourquoi les prestations de ce genre sont, selon la loi, ordinairement fournies entre personnes présentes (cf. art. 8 al. 2 let. a LTVA).

3.3.2 En revanche, l'activité d'une agence matrimoniale, avec laquelle la recourante fait une analogie, paraît être d'un genre bien différent. Il s'agit d'un rôle d'intermédiaire, qui peut également être tenu à distance. S'il doit y avoir une interaction forte entre deux personnes, ce n'est à l'évidence pas entre le prestataire et le consommateur, mais bien entre deux clients de l'agence. Sur cette base, il est relativement aisé de distinguer les deux types de prestations.

3.4 Il faut encore rappeler que la législation sur la TVA de 1999, qui posait comme règle générale que le lieu d'une prestation de services se trouvait à l'emplacement du prestataire, prévoyait cependant des exceptions (cf. art. 14 aLTVA). Entre autres, les prestations de services relatives au traitement de données et à la fourniture d'informations de même que les prestations analogues étaient rattachées au lieu de situation du destinataire (cf. art. 14 al. 3 let. d aLTVA; même solution en droit allemand et européen, cf. THOMAS FETZER, Die Besteuerung des Electronic Commerce im Internet, thèse Mannheim, Francfort-sur-le-Main etc. 2000, p. 171 ss). Cette disposition a naturellement disparu du nouveau droit puisque la règle qu'elle posait correspond maintenant au principe général (cf. Info TVA 06 "Lieu de la fourniture de la prestation" partie III chiffre 2.1).

4.

4.1 Lorsqu'une prestation de services est fournie en Suisse par une entreprise étrangère, il faut déterminer qui, du fournisseur ou du consommateur, doit éventuellement être assujetti. Il convient dès lors de présenter la

notion de "prestations en matière d'informatique", qui joue un effet pivot à cet égard (cf. consid. 2.3.5 ci-dessus).

L'ordonnance régissant la taxe sur la valeur ajoutée du 27 novembre 2009 (OTVA, RS 641.201) donne quelques précisions sur ce qu'il faut entendre par cette expression ainsi que par celle de prestations en matière de télécommunications, au sens de l'art. 10 al. 2 let. b 2e partie LTVA.

4.1.1 Ainsi, selon l'art. 10 al. 1 OLTVA, sont réputés prestations de services en matière d'informatique ou de télécommunications notamment: les services de radiodiffusion et de télédiffusion; l'octroi de droits d'accès aux réseaux de communication fixes ou mobiles et à la communication par satellite, notamment, ainsi qu'à d'autres réseaux d'informations; la mise à disposition et la garantie des capacités de transmission de données; la mise à disposition de sites web, l'hébergement web, la télémaintenance de programmes et d'équipements; la mise à disposition et la mise à jour électroniques de logiciels; la mise à disposition électronique d'images, de textes et d'informations ainsi que la mise à disposition de banques de données; la mise à disposition électronique de musiques, de films et de jeux, y compris les jeux de hasard et les loteries.

4.1.2 Selon l'art. 10 al. 2 OLTVA, ne sont pas réputées prestations de services en matière d'informatique ou de télécommunications notamment: la simple communication par fil, par radiocommunication, par un réseau optique ou par un autre système électromagnétique entre le fournisseur et le destinataire de la prestation; les prestations de formation au sens de l'art. 21 al. 2 ch. 11 LTVA, sous forme interactive; la simple mise à disposition d'installations ou de parties d'installations désignées précisément et destinées à l'usage exclusif du locataire pour la transmission de données.

4.2 La jurisprudence, la doctrine et la pratique de l'administration ne fournissent guère de précisions quant à la façon dont il faut interpréter la notion de prestations de services en matière d'informatique.

4.2.1 En particulier, la doctrine ne se prononce pas sur le sens exact de cette notion (cf. en particulier REGINE SCHLUCKEBIER, in MWSTG Kommentar, ch. 86 s. ad art. 10 LTVA; IVO BAUMGARTNER/DIEGO CLAVADETSCHER/MARTIN KOCHER, Vom alten zum neuen Mehrwertsteuergesetz, Langenthal 2010, § 3 n° 43; CLAUDIO FISCHER, Die Neuerungen im revidierten Mehrwertsteuergesetz, ASA 78 p. 185, en particulier p. 196; PASCAL MOLLARD/XAVIER OBERSON/ANNE TISSOT BENEDETTO, Traité TVA, Bâle 2009, p. 1093 s. n° 42 ss). Toutefois, la plupart des ouvrages ont été pu-

bliés sous l'empire de l'ancienne loi sur la TVA et sont donc antérieurs à l'introduction de cette notion dans la loi. Certains auteurs donnent cependant des explications sur la ratio legis de l'art. 25 al. 1 let. c 2e partie aLTVA, qui jouait un rôle équivalent à celui de l'art. 10 al. 2 let. b 2e partie LTVA, même s'il ne concernait pas les prestations de services en matière d'informatique, mais seulement celles de télécommunications. L'art. 25 al. 1 let. c 2e partie aLTVA visait à éviter une distorsion de concurrence entre opérateurs suisses et étrangers, dans la mesure où les consommateurs des prestations concernées sont en grande partie non assujettis à la TVA et qu'il est rare qu'un particulier dépense plus de 10'000 francs par année pour de tels services, l'impôt sur les acquisitions n'étant ainsi pas applicable (cf. ROGER M. CADOSCH, Besteuerungsprobleme beim Electronic Commerce, thèse Berne 2001, p. 238 ss; MICHAELA MERZ, in Diego Clavadetscher/Pierre-Marie Glauser/Gerhard Schafroth, mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer [ci-après mwst.com], Bâle/Genève/Munich 2000, ch. 14 ss ad art. 25 al. 1 let. c LTVA; DIETER METZGER, Kurzkommentar zum Mehrwertsteuergesetz, Berne 2000, p. 91 n° 6).

La doctrine récente relève aussi que l'art. 10 al. 2 let. b 2e partie LTVA constitue une extension de la règle de l'art. 25 al. 1 let. c 2e partie aLTVA, dans la mesure où il s'applique à la fois aux prestations de télécommunications et à celles de services en matière d'informatique (cf. MOLLARD/OBERSON/TISSOT BENEDETTO, op. cit., p. 532 n° 395; SCHLUCKEBIER, in MWSTG Kommentar, ch. 87 ad art. 10 LTVA; cf. aussi MERZ, in mwst.com, ch. 11 ad art. 25 al. 1 let. c LTVA; cf. encore, en ce qui concerne la notion de prestations de télécommunications en droit allemand et européen FETZER, op. cit., p. 175 ss).

4.2.2 Il convient encore de présenter les quelques indications données par les publications de l'AFC au sujet des prestations en matière d'informatique.

4.2.2.1 L'Info TVA 01 "TVA en bref et info TVA concernant la transition" ne donne aucune définition des prestations en matière d'informatique, même si cette brochure mentionne qu'il s'agit d'une notion nouvellement introduite (cf. Partie I ch. 2.1.3 de dite brochure). L'Info TVA 02 "Assujettissement à la TVA" ne fournit pas non plus d'explications à ce sujet (cf. Partie A ch. 6.3.1 de dite brochure). Il en va de même de l'Info TVA 14 "Impôt sur les acquisitions" (cf. ch. 2.1.5 de dite brochure).

4.2.2.2 En revanche, l'Info TVA 13 concernant le secteur "Télécommunications et prestations de services en matière d'informatique" contient des indications plus détaillées, mais, en ce qui concerne la notion même de prestations de services en matière d'informatique, cette publication ne fait guère que reprendre les exemples donnés par l'OLTVA. Ainsi, doivent être considérés comme des prestations de services en matière d'informatique: la mise à disposition de sites web, l'hébergement de sites web, la télémaintenance de programmes et d'équipements; la mise à disposition électronique de logiciels et de leurs mises à jour via Internet; la mise à disposition d'images, de textes et d'informations (par exemple cours boursiers, prévisions météorologiques, horaires des transports publics) et de bases de données; la mise à disposition par voie électronique de musiques (téléchargement de fichiers musicaux), de films et de jeux, y compris les jeux de hasard et les loteries (cf. ch. 2.3.2 de dite brochure). Cette publication reprend encore les mêmes exemples quelques pages plus loin en les formulant légèrement différemment (cf. ch. 4.7.2 de dite brochure). Les prestations de services en matière d'informatique recouvrent ainsi: le téléchargement de musiques, films et podcasts; le téléchargement de programmes, jeux (y.c. les jeux de hasard et les loteries) et autres applications; le téléchargement de graphiques, textes, informations, etc.; la mise à disposition de capacités de mémoire sur Internet (hébergement de sites internet ou de serveurs, etc.); la mise à disposition de bases de données; la télémaintenance de programmes et d'équipements.

4.2.2.3 Comme la doctrine déjà citée (cf. consid. 4.2.1 ci-dessus), la Brochure n° 13 concernant le secteur "Télécommunications" émise par l'AFC sous l'empire de l'ancien droit confirme que, selon la législation de 1999, la fourniture de prestations par l'intermédiaire d'Internet n'était pas incluse dans la notion de prestations de télécommunications (cf. Brochure n° 13, édition valable à partir du 1er janvier 2008, ch. 2.3.2 let. c et e, et ch. 5.6.2). Le nouveau droit étend donc clairement le champ d'application de l'art. 25 al. 1 let. c 2e partie aLTVA.

4.3 On voit de ce qui précède qu'il n'existe aucune source juridique qui permette de déterminer clairement à quelle genre de prestations correspond un bouquet de sites de rencontre. Il convient donc de recourir aux règles habituelles d'interprétation pour dégager plus précisément le sens des dispositions légales.

4.3.1 La loi s'interprète en premier lieu selon sa lettre (interprétation littérale). Selon la jurisprudence, il n'y a lieu de s'écarter du sens littéral d'un texte clair par voie d'interprétation que lorsque des raisons objectives

permettent de penser que ce texte ne restitue pas le sens véritable de la disposition en cause; de tels motifs peuvent découler des travaux préparatoires, du but et du sens de la disposition, ainsi que de la systématique de la loi. A l'inverse, il n'y a lieu de se fonder sur la compréhension littérale du texte que s'il en découle, sans ambiguïté aucune, une solution matériellement juste. Si, comme c'est le cas ici, le texte n'est pas absolument clair, respectivement si plusieurs interprétations de celui-ci sont possibles, il convient de rechercher quelle est la véritable portée de la norme, en la dégageant de tous les éléments à considérer, soit notamment de sa relation avec d'autres dispositions légales et de son contexte (interprétation systématique), du but et de l'esprit de la règle, des valeurs sur lesquelles elle repose, singulièrement de l'intérêt protégé (interprétation téléologique), et de la volonté du législateur telle qu'elle ressort notamment des travaux préparatoires (interprétation historique). Lors de cet examen, il convient de privilégier une approche pragmatique s'inspirant d'une pluralité de méthodes, étant précisé que les différentes méthodes d'interprétation ne sont soumises à aucun ordre de priorité (cf. ATF 132 III 226 consid. 3.3.5, ATF 128 II 56 consid. 4; ATAF 2007/4 consid. 3.1; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6743/2009 du 3 mai 2010 consid. 2.3.1; sur l'application des méthodes d'interprétation à la LTVA, cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_399/2011 du 13 avril 2012, consid. 2.3.3).

4.3.2 Selon la jurisprudence, plus la loi est récente, moins il sera possible de s'écarter de la volonté clairement exprimée du législateur, notamment pour donner au texte légal une portée qui lui a été refusée lors des débats parlementaires (ATF 125 II 238 consid. 5a; ATAF 2007/4 consid. 3.1). Les travaux préparatoires ne seront toutefois pris en considération que s'ils apportent une réponse claire à une disposition légale ambiguë et qu'ils ont trouvé leur expression dans le texte même de la loi (ATF 124 III 126 consid. 1b/aa; ATAF 2007/4 consid. 3.1).

4.3.3 Pour établir une interprétation historique du sens de l'art. 10 al. 2 let. b 2e partie LTVA, il y a lieu de rechercher dans le message du Conseil fédéral et les travaux parlementaires si l'on peut y trouver des indications sur le sens de l'expression de "prestations de services en matière d'informatique".

En ce qui concerne le message du Conseil fédéral (FF 2008 6277 p. 6340), il indique que l'art. 10 al. 2 let. b LTVA correspond "exactement" au contenu de l'art. 25 al. 1 let. c aLTVA. Or il s'agit d'une erreur, cet article faisait uniquement référence aux prestations de services de télécommunications, la notion de prestations de services en matière d'informati-

que ayant été introduite par la nouvelle LTVA (cf. consid. 4.2.1 et 4.2.2.3 ci-dessus).

De plus, la notion en question n'a fait l'objet d'aucune discussion au sein du Parlement fédéral (cf. BO 2009 N 312, BO 2009 E 413 ss, BO 2009 N 1073 ss, BO 2009 E 627).

L'interprétation historique de la loi n'apporte donc aucune aide pour la résolution du présent litige.

4.3.4 D'un point de vue systématique, l'art. 10 al. 2 let. b LTVA constitue l'exception d'une exception. En effet, l'art. 10 al. 1 LTVA fixe les conditions générales de l'assujettissement. L'art. 10 al. 2 LTVA établit ensuite quelques exemptions (pour les entreprises dont le chiffre d'affaires est inférieur à Fr. 100'000.--, pour les entreprises étrangères, pour les sociétés au service du bien commun). Puis, la notion de prestations de services en matière d'informatique apparaît à la fin de l'art. 10 al. 2 let. b LTVA pour indiquer que les entreprises étrangères qui fournissent des prestations de ce genre ne sont néanmoins pas exemptées de l'assujettissement.

4.3.4.1 L'autorité inférieure relève qu'une telle situation tendrait à indiquer que l'art. 10 al. 2 let. b 2e partie LTVA doit s'appliquer de manière restrictive (cf. décision sur réclamation p. 6 s.). Il n'est cependant pas sûr qu'on puisse poser une telle règle. En effet, la TVA est conçue comme un impôt général sur la consommation, et il y a lieu d'éviter qu'un trop grand nombre de prestations y échappent (cf. art. 1 al. 1 LTVA). Ainsi, les exceptions qui ont pour effet de créer des lacunes dans le système d'imposition doivent être appliquées avec précaution (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_399/2011 du 13 avril 2012, consid. 2.3.3 et 2.3.4; CAMENZIND, ASA 78, p. 726; MOLLARD/OBERSON/TISSOT, op. cit., p. 98 n° 335, p. 424 n° 22). En revanche, l'exception d'une exception, qui permet de soumettre à nouveau des prestations à l'impôt qui y échapperaient autrement, ne fait en définitive que rétablir le principe de base, à savoir que la TVA concerne la consommation de biens et de services sur territoire suisse de manière générale. A cet égard, on pourrait même soutenir que les exceptions de ce genre doivent s'appliquer de manière plutôt large (cf., dans un cadre un peu différent, MOLLARD/OBERSON/TISSOT, op. cit., p. 1092 n° 37).

4.3.4.2 Une interprétation systématique de la loi donne donc relativement peu d'indications sur la manière dont doivent se comprendre les termes de "prestations de services en matière d'informatique", mais le Tribunal

de céans doute qu'il faille se contenter d'une approche restrictive de la notion.

4.3.4.3 Au demeurant, la loi sur la TVA ne fait appel à cette notion qu'une seule fois, et il n'y a dès lors pas de cohérence à sauvegarder avec l'interprétation d'autres dispositions du texte légal.

4.3.5 En ce qui concerne l'interprétation téléologique de l'art. 10 al. 2 let. b 2e partie LTVA, on a vu que les travaux préparatoires donnaient peu d'indications sur les motifs qui poussèrent le législateur à adopter cette norme, mais on peut sans grand risque d'erreur s'en référer aux raisons qui présidèrent à l'adoption de l'art. 25 al. 1 let. c 2e partie aLTVA (cf. consid. 4.2.1 ci-dessus). L'art. 10 al. 2 let. b 2e partie LTVA tend à éviter une distorsion de concurrence entre prestataires suisses et étrangers, dans la mesure où les prestations fournies par ceux-ci échapperaient sinon à toute forme d'imposition sur la valeur ajoutée (cf. CADOSCH, op. cit., p. 187, qui signale les lacunes de l'ancien droit sur ce point). Cela vaut d'autant plus que l'informatique est un domaine où les frontières se franchissent aisément et où les opérateurs étrangers peuvent sans peine proposer des prestations à des consommateurs résidant sur le territoire de la Confédération. Cette constatation tend donc à confirmer celle du considérant précédent et elle incite à adopter un angle de vue plutôt ouvert pour interpréter la notion de prestations de services en matière d'informatique.

4.4 La jurisprudence a déjà eu l'occasion de mentionner que, en l'absence de règles claires en droit suisse, il peut être utile de recourir au droit comparé et d'observer en particulier comment le droit européen traite d'une question (cf. arrêts du Tribunal fédéral 2C_686/2007 du 19 mai 2008 consid. 2.3.3; 2A.43/2002 du 8 janvier 2003 publié in RDAF 2003 II 394 consid. 3.3.4; sur la notion de prestations de services en matière d'informatique plus précisément, cf. CLAUDIO FISCHER, ASA 78, p. 196).

4.4.1 La recourante a fourni au Tribunal de céans un extrait du règlement (CE) n° 1777/2005 du Conseil du 17 octobre 2005 portant mesures d'exécution de la directive 77/388/CEE relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée. Ce règlement contient à tout le moins deux articles relatifs à la notion de "services fournis par voie électronique" (cf. articles 11 et 12 dudit règlement, JO L 288). Il se trouve néanmoins que ni la directive 77/388/CEE ni le règlement en question ne sont plus en vigueur. Ils ont été remplacés respectivement par la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO L 347) et par le règlement d'exécution (UE)

n° 282/2011 du Conseil du 15 mars 2011 portant mesures d'exécution de la directive 2006/112/CE relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO L 77/1). Cependant, ce changement n'a aucun effet sur la problématique qui fait l'objet du présent cas, les articles topiques ayant été repris tels quels dans le nouveau droit. Il n'est ainsi pas nécessaire de décider sur laquelle des deux réglementations doit ici se fonder l'analyse.

4.4.2 L'article 7, paragraphe 1, du règlement 282/2011 donne une définition générale (cf. aussi article 11, paragraphe 1, de l'ancien règlement) : "Les services fournis par voie électronique, visés par la directive 2006/112/CE, comprennent les services fournis sur l'internet ou sur un réseau électronique et dont la nature rend la prestation largement automatisée, accompagnée d'une intervention humaine minimale, et impossible à assurer en l'absence de technologie de l'information".

Le paragraphe 2 du même article (cf. aussi article 11, paragraphe 2, de l'ancien règlement) donne quelques exemples de prestations de services qui répondent à cette définition:

- la fourniture de produits numériques en général, notamment les logiciels et leurs modifications ou leurs mises à jour;

- les services consistant à assurer ou à soutenir la présence d'entreprises ou de particuliers sur un réseau électronique, tels qu'un site ou une page internet;

- les services générés automatiquement par ordinateur sur l'internet ou sur un réseau électronique, en réponse à des données particulières saisies par le preneur;

- l'octroi, à titre onéreux, du droit de mettre en vente un bien ou un service sur un site internet opérant comme marché en ligne, où les acheteurs potentiels font leurs offres par un procédé automatisé et où les parties sont averties de la réalisation d'une vente par un courrier électronique généré automatiquement par ordinateur;

- les offres forfaitaires de services internet (ISP) dans lesquelles l'aspect télécommunications est auxiliaire et secondaire (c'est-à-dire forfaits allant au-delà du simple accès à l'internet et comprenant d'autres éléments comme des pages à contenu donnant accès aux actualités, à des informations météorologiques ou touristiques; espaces de jeu; hébergement de sites; accès à des débats en ligne; etc.).

L'annexe I du règlement susmentionné contient encore une très longue liste d'exemples de services fournis par voie électronique, parmi lesquels on citera les suivants:

- abonnement à des journaux et à des périodiques en ligne;
- blogs et statistiques de fréquentation de sites internet;
- informations en ligne, informations routières et bulletins météorologiques en ligne;
- informations en ligne générées automatiquement par un logiciel, au départ de données saisies par le client, telles que des données juridiques ou financières (notamment, cours des marchés boursiers en temps réel);
- utilisation de moteurs de recherche et d'annuaires internet;
- accès à des jeux automatisés en ligne qui sont dépendants de l'internet ou de réseaux électroniques analogues et où les différents joueurs sont géographiquement distants les uns des autres.

4.4.3 Le paragraphe 3 de l'article 7 du règlement 282/2011 (cf. article 12 de l'ancien règlement) donne à l'inverse des exemples d'opérations qui ne relèvent pas des services fournis par voie électronique. Y sont mentionnés, entre autres:

- les services de professionnels tels que les juristes et les consultants financiers, qui conseillent leurs clients par courrier électronique;
- les services d'enseignement, lorsque le contenu des cours est fourni par un enseignant sur l'internet ou sur un réseau électronique;
- les services d'assistance téléphonique;
- les services classiques de vente aux enchères reposant sur une intervention humaine directe, indépendamment de la façon dont les offres sont faites.

4.4.4 Ces listes d'exemples amènent deux remarques. D'une part, elles ne sont pas exhaustives (cf. article 7, paragraphe 2, phrase introductive, du règlement 282/2011; articles 11, paragraphe 2, phrase introductive, et 12, paragraphe 2, phrase introductive, de l'ancien règlement); d'autre

part, elles font bien ressortir le fait que l'intensité de l'intervention humaine dans l'opération est déterminante pour savoir si un service correspond à un service fourni par voie électronique ou non.

5. En l'espèce, et conformément à ce qui a été dit auparavant, il convient d'abord de déterminer si les prestations offertes par la recourante sont localisées en Suisse au sens de la LTVA (cf. consid. 2.4 ci-dessus). Si tel n'est pas le cas, la question de l'assujettissement sera caduque. Dans le cas contraire, il faudra encore déterminer si les sites de rencontre de la recourante doivent être inclus dans la notion de "prestations de services en matière d'informatique" au sens de l'art. 10 al. 2 let. b 2e partie LTVA afin de déterminer si l'assujettissement de celle-ci doit véritablement avoir lieu.

5.1 La recourante soutient qu'elle offre des prestations qui s'apparentent à celles d'un conseiller conjugal (cf. art. 8 al. 2 let. a LTVA). On peut donc examiner ce point de vue.

En premier lieu, il faut bien voir que la recourante joue sur les mots. Elle se décrit comme une sorte d'agence matrimoniale, puis assimile cette activité à celle d'un conseiller conjugal. Elle ne prétend donc pas véritablement fournir des prestations de conseil conjugal.

Ensuite, on a relevé plus haut (cf. consid. 3.3.2 ci-dessus) que les prestations d'une agence matrimoniale n'ont aucun rapport avec celles d'un conseiller conjugal. L'analogie de la recourante tombe donc à faux.

Enfin, même si on se laissait aller à une telle analogie, il faudrait encore que la recourante prouve que ses prestations ressemblent à celles d'une agence matrimoniale. Une telle agence prend normalement une part active à la recherche et à l'identification d'un partenaire potentiel pour ses clients. Elle joue un véritable rôle d'intermédiaire. L'activité de la recourante est au contraire purement technique. De ce point de vue, elle ressemblerait plus à celle d'un journal qui publie des petites annonces classées qu'à celle d'un intermédiaire au sens propre. Or on dirait difficilement d'un éditeur de journal qu'il fournit les mêmes prestations qu'une agence matrimoniale. Cette assertion de la recourante à son propos ne saurait donc convaincre.

5.2 On peut encore se demander si les prestations fournies par la recourante peuvent, d'une façon ou d'une autre, être assimilées à des prestations qui sont d'ordinaire fournies directement à des personnes physiques

présentes. Rappelons à cet égard que les exemples donnés par la loi sont les suivants, outre le conseil conjugal dont le cas a déjà été traité: les traitements et thérapies, les soins de santé, les soins corporels, le conseil familial et personnel, l'assistance sociale, l'aide sociale ou la protection de l'enfance et de la jeunesse.

5.2.1 Aucune des prestations mentionnées ne se rapproche de façon claire de l'activité de la recourante, soit l'exploitation d'un bouquet de sites de rencontre. Au contraire, toutes ces prestations ont en commun qu'elles sont habituellement offertes à des personnes physiquement présentes et qu'elles n'ont lieu à distance que dans des circonstances particulières (art. 8 al. 2 let. a initio LTVA). Tout un chacun peut facilement s'imaginer un rendez-vous chez le médecin ou une séance chez un psychologue.

5.2.2 Par définition, un site de rencontre ne correspond pas à une prestation fournie entre personnes présentes. Le but d'un tel site est même précisément de mettre en contact des gens qui, autrement, n'auraient pas connaissance les uns des autres. Pour qu'une telle prestation puisse être habituellement fournie entre personnes physiques présentes, il faudrait qu'il existât, et en nombre de surcroît, des sites de rencontre non virtuels, ce qui ne correspond à rien. Même les activités visant à favoriser les rencontres organisées par certains établissements publics ou par certaines agences ne peuvent être comparées aux prestations de la recourante. Celle-ci, précisément, se contente de mettre à disposition des listes de personnes et des moyens de communication, sans organiser de véritables activités. Les consommateurs paient ainsi l'accès aux données et leur utilisation, alors que dans les activités organisées par des agences pour permettre à des célibataires de se réunir les participants paient le prix de l'activité avec l'espoir d'y faire des connaissances.

5.2.3 On a en outre relevé ci-dessus que la notion de prestations de services qui sont d'ordinaire fournies directement à des personnes physiques présentes devait s'appliquer avec retenue à l'égard de prestataires qui agissent uniquement par l'intermédiaire des moyens modernes de télécommunication comme c'est le cas de la recourante (cf. consid. 3.2.4 ci-dessus). Ainsi, même si par hasard celle-ci offrait des prestations qui pussent être assimilées à celles qui sont évoquées à l'art. 8 al. 2 let. a LTVA, il n'est pas sûr pour autant que le lieu de ces prestations se trouverait au lieu de situation du prestataire. Cependant, il n'est pas nécessaire de trancher la question dans le cas présent dans la mesure où les prestations de la recourante ne correspondent clairement pas à celles que mentionne l'art. 8 al. 2 let. a LTVA.

5.3 Il résulte de ce qui précède que, en application de la règle générale de l'art. 8 al. 1 LTVA, le lieu des prestations fournies par la recourante à des consommateurs établis en Suisse se trouve également en Suisse. Afin de déterminer qui, de la recourante ou des consommateurs, doit éventuellement être assujetti, il faut savoir si ces prestations correspondent à des "prestations de services en matière d'informatique" selon l'art. 10 al. 2 let. b 2e partie LTVA (cf. consid. 2.3.5 et 2.4 ci-dessus).

Pour savoir si les prestations de la recourante sont des prestations de services en matière d'informatique, il y a lieu d'appliquer au cas présent les principes d'interprétation dégagés ci-dessus (cf. consid. 4.3 et 4.4 ci-dessus).

5.3.1 On relèvera en premier lieu que l'expression française de "prestations de services en matière d'informatique" peut créer une fausse impression, laissant accroire qu'il s'agit de prestations purement techniques liées à l'utilisation d'un ordinateur (cf. consid. 2.3.4 ci-dessus). En réalité, les termes allemands de "elektronische Dienstleistungen" (prestations de services électroniques) reflètent mieux le sens de l'expression tel qu'il se dégage des exemples donnés plus haut. En outre, ils sont plus proches de la formule retenue en droit européen de "services fournis par voie électronique". Surtout, vu l'importance de fait de l'allemand au sein des autorités fédérales, il est probable que l'expression française (et italienne) ne soit qu'une traduction un peu malheureuse du texte original et que celui-ci reflète mieux la véritable intention de ses auteurs. On emploiera donc de préférence l'expression de "prestations de services électroniques" dans la suite du présent arrêt. Indéniablement, celle-ci donne une connotation moins restrictive à la notion en cause.

5.3.2 Ni l'OLTVA ni les publications de l'administration ne font référence aux sites de rencontre. En revanche, on peut tenter de voir si de tels sites peuvent se rapprocher par analogie des catégories de prestations mentionnées dans les sources en question. Entrent en particulier en ligne de compte: la mise à disposition électronique d'images, de textes et d'informations; la mise à disposition de banques de données; ainsi que la mise à disposition de jeux.

5.3.2.1 Une première analogie s'impose particulièrement, avec la mise à disposition de banques de données. C'est en effet l'essence même du service offert par la recourante. Le fait que les données inscrites dans la base ne soient pas collectées par la recourante elle-même mais transmises à celle-ci par les utilisateurs n'y change rien. Fondamentalement,

ceux-ci cherchent à profiter des informations répertoriées dans le système informatique de la recourante pour faire la connaissance d'autres personnes.

De plus, la recourante indique que ses sites permettent d'accéder à des informations concernant d'autres utilisateurs, et qu'ils contiennent des blogs et des "magazines", selon ses propres termes. Même si la recourante ne fournit pas des nouvelles générales, les sites qu'elle exploite permettent à leurs utilisateurs de s'informer sur la vie des autres participants et de former ainsi une sorte de communauté. De ce point de vue, la recourante offre au sein du réseau ce que d'autres sites fournissent plus largement au public avec les cours de la bourse, les prévisions météorologiques, les horaires de train, etc. (cf. la liste contenue dans l'Info TVA 13 concernant le secteur Télécommunications et prestations de services en matière d'informatique ch. 2.3.2). Le simple fait que les sites de rencontre concernent la vie interne de la "communauté" ne justifie pas une différence de traitement.

Il en va de même en ce qui concerne les sites de jeu en ligne. Si de tels sites sont soumis à la TVA, il n'y a pas de raison que ceux de la recourante, qui permettent également à leurs utilisateurs de faire des activités communes de manière virtuelle, ne le soient pas.

5.3.2.2 Si l'on compare ensuite les services offerts par la recourante avec la liste des exemples de prestations qui ne doivent pas être considérées comme des prestations de services électroniques, on voit qu'il y a peu de comparaisons possibles. Ainsi, la recourante ne fournit ni un service de simple communication (radiocommunication, réseau de fibre optique ou autre système électromagnétique), ni des prestations de formation sous forme interactive, ni ne se borne à la simple mise à disposition d'installations destinées à l'usage exclusif d'un locataire. Les activités de la recourante n'ont aucun point commun avec ces exemples.

5.3.3 D'un classement par analogie, il résulte donc que les prestations fournies par la recourante se rapprochent nettement plus de ce qui relève des prestations de services électroniques que de ce qui s'en distingue.

5.3.4 La recourante a fourni la copie d'une décision du … [2009] des autorités fiscales britanniques (Her Majesty's Revenue & Customs). Selon ce document, qui semble être l'équivalent d'une décision sur réclamation, lesdites autorités renoncent à considérer que la recourante fournit des services électroniques. Elles acceptent de les qualifier plutôt de services

de "fourniture d'accès à une communauté virtuelle". En conséquence, la recourante ne serait pas tenue de s'assujettir à la TVA dans le Royaume-Uni.

5.3.4.1 Si l'administration fiscale britannique a, semble-t-il, admis que la recourante ne fournissait pas des prestations de services électroniques, on ignore si d'autres administrations fiscales européennes ont suivi la même voie, la recourante n'ayant dit mot à ce propos. Quoi qu'il en soit, il ne s'agit pas là d'un fait déterminant pour la solution du présent litige. En effet, le droit européen et l'interprétation qui en est faite par les autorités de l'Union ou des Etats qui sont membres de celle-ci ne lie pas les autorités suisses (cf. arrêts du Tribunal fédéral 2C_686/2007 du 19 mai 2008 consid. 2.3.3; 2A.43/2002 du 8 janvier 2003 publié in RDAF 2003 II 394 consid. 3.3.4; ATAF 2007/23 consid. 2.3.1; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1510/2006 du 19 juillet 2007 consid. 3.4). De plus, on a affaire à une décision administrative et non à un jugement définitif. Il ne faut donc pas lui attribuer une importance supérieure à celle qui lui revient véritablement.

5.3.4.2 Surtout, l'interprétation donnée par l'administration britannique à la notion de prestations de services électroniques peine à convaincre. La longue série d'exemples tirés de la législation européenne citée précédemment (cf. consid. 4.4.2 ci-dessus) ne contient certes aucune allusion aux sites de rencontre, mais il paraît clair que les rédacteurs du règlement en question ont choisi de donner un champ d'application assez vaste à son article 7 paragraphe 1, impression qui est encore renforcée par le fait que les listes en question se veulent expressément exemplatives. Or, les prestations offertes par la recourante se rapprochent fortement de services permettant l'accès à des bases de données, à des informations en ligne, à des blogs ou à des jeux en réseau, services qui sont tous expressément mentionnés dans la législation européenne comme exemples de prestations par voie électronique (cf. consid. 4.4.2 et 5.3.2 ci-dessus).

5.3.4.3 Inversement, les exemples de prestations qui ne sont pas des services fournis par voie électronique selon le droit européen n'ont aucun rapport avec les activités de la recourante: on ne peut rapprocher celles-ci ni des services de professionnels tels que les juristes et les consultants financiers qui conseillent leurs clients par courrier électronique, ni des services d'enseignement où le contenu des cours est fourni par un enseignant, ni des services d'assistance téléphonique, ni des services classiques de vente aux enchères reposant sur une intervention humaine directe.

Ainsi, même en se fondant sur les exemples donnés par la législation européenne, le Tribunal de céans tend à penser que les prestations offertes par la recourante doivent être considérées comme des prestations de services électroniques.

5.3.5 On a vu que l'intensité de l'intervention humaine dans les prestations fournies au moyen d'Internet jouait un grand rôle pour déterminer si celles-ci appartenaient à la catégorie des prestations de services électroniques ou non; cela ressort particulièrement bien du droit européen (cf. consid. 4.4.4 ci-dessus). La recourante indique à cet égard que trois cent cinquante personnes travailleraient à gérer et contrôler les profils de ses clients, un certain nombre d'entre elles étant toutefois employées par des sous-traitants. Il convient donc d'examiner si cette intervention humaine dans la gestion des sites doit être considérée comme importante ou non.

5.3.5.1 On relèvera d'abord que les affirmations de la recourante sont extrêmement vagues et que le mémoire de recours s'y réfère avec retenue. Si vraiment les prestations fournies par des êtres humains étaient si importantes, nul doute que celles-ci eussent été abondamment décrites et documentées. Le fait que ces prestations soient en plus sous-traitées à des tiers renforce encore cette impression.

5.3.5.2 En outre, la recourante n'allègue pas que ses employés fournissent des prestations adaptées à chaque client. D'après la description donnée par elle-même des différents usages possibles de ses sites, il revient aux utilisateurs de ceux-ci d'en exploiter les ressources techniques, que ce soit en recherchant des personnes aux profils similaires, en entrant virtuellement en contact avec elles, ou en leur fixant, le cas échéant, des rendez-vous. Les services de la recourante – ou de ses sous-traitants – effectuent plus vraisemblablement un contrôle standard des données qui sont enregistrées sur chaque site. De plus, comme l'indique la recourante elle-même (cf. recours p. 3), ils interviennent lorsqu'un utilisateur se plaint des propos ou du comportement d'un autre utilisateur. Cette remarque montre bien que les employés en question ne vont pas eux-mêmes à la rencontre des utilisateurs pour en identifier les besoins, mais qu'ils servent seulement à vérifier que l'usage de la technique n'engendre pas d'abus.

5.3.5.3 Enfin, la recourante elle-même qualifie l'intervention des personnes en question de "service de contrôle". Cette expression confirme par elle-même qu'il ne peut s'agir de l'élément essentiel des prestations qu'el-

le fournit. A l'évidence, les clients de la recourante ne recherchent pas principalement à faire examiner les données qu'ils enregistrent sur Internet; ils cherchent à entrer en relation avec d'autres personnes utilisant le même site. Le facteur humain de la prestation ne saurait donc apparaître au premier plan; on peut même le qualifier de minime, dans la mesure où il n'est pas nécessaire à l'utilisation en tant que telle des sites internet, mais uniquement à la surveillance de cette utilisation. Cela ressort encore plus nettement lorsqu'on sait que les services de la recourante comptent des millions de clients, ce que cette dernière se garde bien de mentionner elle-même (cf. décision attaquée p. 8).

5.3.5.4 Il se peut que la recourante ait mis en place un système de contrôle particulièrement développé, ou du moins plus strict que celui d'autres propriétaires de sites du même genre. Cela ne suffit pas, cependant, à modifier l'essence de la prestation qu'elle fournit, et cette prestation est purement technique. On peut même affirmer que, si Internet n'existait pas, il serait impossible d'offrir le même genre de services. Tous les éléments caractéristiques d'une prestation de services électroniques se trouvent donc ici réunis (cf. consid. 4.4.2 ci-dessus).

5.3.6 De l'analyse effectuée au considérant 3.2, il résulte que l'objet essentiel de l'art. 10 al. 2 let. b 2e partie LTVA est d'éviter que les prestations de services électroniques n'échappent de manière trop facile à l'impôt. Or ce risque est clairement réalisé en ce qui concerne les services offerts par la recourante, celle-ci étant domiciliée en […]. On peut en outre douter que beaucoup de ses clients s'annoncent spontanément à l'AFC pour s'acquitter de l'impôt sur les acquisitions, à supposer qu'ils consomment pour plus de 10'000 francs par année de ce genre de services. D'un point de vue téléologique, l'intention du législateur serait ainsi mieux respectée si la recourante était soumise à la TVA. A cet égard, une application relativement large de la notion de prestations de services électroniques se justifie parfaitement, voire même s'impose. Une telle solution s'accorde également avec l'essence de la TVA, qui est d'imposer de manière générale la consommation finale de biens ou de prestations sur territoire suisse (art. 1 al. 1 LTVA).

A nouveau, on rappellera que les listes d'exemples données dans la législation au sujet des prestations de services électroniques ne sont qu'exemplatives (cf. consid. 4.1.1 et 4.4.4 ci-dessus); d'autres types d'opérations peuvent donc être classés dans cette catégorie de prestations que ceux qui sont expressément indiqués. Il n'est d'ailleurs guère étonnant que les prestations d'un site de rencontre n'aient pas été men-

tionnées. Bien d'autres sortes de prestations sont fournies par le biais d'Internet et les rédacteurs de la législation ont d'abord pensé à celles qui étaient le plus largement utilisées: moteurs de recherche, téléchargement de musique, jeux en réseau. Même si les sites de la recourante ont une certaine ampleur, il reste qu'ils s'adressent à un public assez spécifique.

5.3.7 La recourante explique encore que les prestations qu'elle offre ne seraient pas assimilables à des prestations de services électroniques dans la mesure où les participants rechercheraient en définitive à faire des rencontres réelles (cf. recours p. 4). Cette opinion n'est point convaincante. Elle revient à confondre la prestation en tant que telle et le but que le consommateur (et non la recourante) souhaite atteindre au moyen de celle-ci. Le fait que la recourante n'organise pas elle-même les rencontres souligne au contraire la distinction. Les clients de la recourante cherchent à profiter des sites de rencontre pour entrer en contact avec autrui. Ce qu'ils font ensuite ne la concerne pas et elle n'a aucune influence là-dessus. Elle ne saurait donc s'attribuer un quelconque rôle à ce point de vue.

5.4

5.4.1 En définitive, il appert que l'autorité inférieure a considéré à juste titre que les prestations de services offertes par la recourante relevaient des prestations de services en matière d'informatique visées par l'art. 10 al. 2 let. b 2e partie LTVA. Comme on l'a vu, ces prestations sont réputées avoir lieu en Suisse en tant qu'elles concernent des utilisateurs établis en Suisse. Vu l'objet de celles-ci, il est patent que ces consommateurs ne sont pas eux-mêmes déjà assujettis à la TVA (cf. art. 10 al. 2 let. b in fine LTVA), ce que la recourante n'a d'ailleurs nullement contesté. De plus, le chiffre d'affaires prévisible annoncé à l'AFC par la recourante pour 2010 (Fr. 3'960'000.--, cf. lettre D ci-dessus) dépassait largement la limite au-delà de laquelle l'assujettissement devient obligatoire (cf. art. 10 al. 2 let. a LTVA). Toutes les conditions de l'art. 10 al. 2 let. b 2e partie LTVA étaient ainsi remplies pour que la recourante fût tenue de se soumettre à l'impôt dès le début de son activité.

L'autorité inférieure l'a donc inscrite à juste titre au registre des contribuables dès le 1er janvier 2010.

5.4.2 La décision attaquée impose à la recourante de désigner un représentant fiscal en Suisse. Il s'agit là d'une obligation qui incombe à tout assujetti qui n'a ni domicile ni siège sur le territoire suisse (art. 67 al. 1 LTVA). La solution de cette partie du litige se trouve donc en étroite rela-

tion avec la conclusion à laquelle le Tribunal est arrivé au sujet de l'assujettissement de la recourante. Puisqu'il y a lieu d'admettre que cette dernière est tenue de s'assujettir à la TVA en Suisse, il faut aussi admettre, comme conséquence directe de ce fait, que l'autorité inférieure l'a invitée à juste titre à désigner un représentant dans notre pays. Sur ce point également, la décision attaquée est fondée.

De même, l'autorité inférieure a requis de la recourante qu'elle fournisse des sûretés à hauteur de Fr. 230'000.--. Dans la mesure où l'art. 94 al. 2 LTVA autorise l'AFC à réclamer de telles sûretés aux assujettis qui n'ont pas de domicile ni de siège en Suisse, et dans la mesure où, comme on vient de le voir, la recourante est effectivement tenue de s'assujettir à la TVA en Suisse, la décision attaquée doit être confirmée à cet égard aussi. Au demeurant, on notera que la recourante n'a pas contesté la quotité de la garantie qui lui était demandée et que rien n'indique que le calcul de l'AFC dont ce montant résulte soit erroné. On peut également se demander si les recourants devaient bénéficier de la possibilité d'obtenir une décision sur réclamation à ce sujet, vu les art. 93 al. 3 et 94 al. 2 LTVA. Quoi qu'il en soit, les sûretés requises par l'AFC doivent être confirmées aussi bien quant au principe que quant au montant.

6. Selon l'analyse qui précède, le recours doit être rejeté. En conséquence, conformément à l'art. 63 al. 1 PA et aux art. 1 ss du règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral (FITAF, RS 173.320.2), les frais de procédure, par Fr. 7'500.--, comprenant l'émolument judiciaire et les débours, sont mis à la charge de la recourante. Il convient d'imputer, dans le dispositif, l'avance du même montant déjà fournie sur les frais correspondants. Par ailleurs, vu l'issue de la cause, il n'y a pas lieu de procéder à l'allocation de dépens (art. 64 al. 1 PA a contrario, respectivement art. 7 al. 1 FITAF a contrario).

(Dispositif de l'arrêt sur la page suivante.)

Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :

1.
Le recours est rejeté.

2.
Les frais de procédure, par Fr. 7'500.-- (sept mille cinq cents francs), sont mis à la charge de la recourante et compensés avec l'avance de frais du même montant déjà versée.

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 : Le greffier :

Pascal Mollard Cédric Ballenegger

Indication des voies de droit :

La présente décision peut être attaquée devant le Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14, par la voie du recours en matière de droit public, dans les trente jours qui suivent la notification (art. 82 ss, 90 ss et 100 de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral [LTF, RS 173.110]). Le mémoire doit être rédigé dans une langue officielle, indiquer les conclusions, les motifs et les moyens de preuve, et être signé. La décision attaquée et les moyens de preuve doivent être joints au mémoire, pour autant qu'ils soient en mains du recourant (art. 42 LTF).

Expédition :