Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}

2C 947/2014

Arrêt du 2 novembre 2015

IIe Cour de droit public

Composition
MM. et Mme les Juges fédéraux Zünd, Président,
Aubry Girardin, Donzallaz, Stadelmann et Haag.
Greffier : M. Chatton.

Participants à la procédure
A._____ SA, représentée par Maîtres Nicolas Buchel et Jacques Pittet, avocats,
recourante,

contre

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

Objet
Taxe sur la valeur ajoutée (TVA); prestations de service en relation avec un bien immobilier; période du 1er trimestre 2006 au 4ème trimestre 2009,

recours contre l'arrêt du Tribunal administratif fédéral, Cour I, du 4 septembre 2014.

Faits :

A.
A._____ SA (ci-après: la Société 1), inscrite au registre du commerce de Genève depuis 1988 ainsi qu'au registre des assujettis à la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après: la TVA) tenu par l'Administration fédérale des contributions (ci-après: l'Administration fédérale) depuis le 1er juillet 2001, a pour but l'acquisition et l'administration de participations dans toutes les entreprises commerciales, industrielles ou financières, importation et exportation, notamment dans l'hôtellerie, la restauration, le tourisme et l'alimentation.

B.
Les 8 et 9 juin 2011, l'Administration fédérale a procédé à un contrôle auprès de la Société 1, portant sur les périodes de décompte allant du 1er trimestre 2006 au 4ème trimestre 2009. Considérant que la Société 1 avait omis d'imposer les prestations de management et d'architecture d'intérieur fournies aux deux sociétés basées en Suisse, B._____ SA (ci-après: la Société 2) et C._____ SA (ci-après: la Société 3), concernant deux hôtels et une villa sis au Qatar, l'Administration fédérale a, le 2 novembre 2011, adressé à la Société 1 une notification d'estimation valant, selon elle, décision. Celle-ci fixait les montants de la créance fiscale à 29'303 fr. pour 2006, à 153'176 fr. pour 2007, à 129'757 fr. pour 2008 et à 57'032 fr. pour 2009, le total de la correction d'impôt s'élevant à 379'523 fr.
La Société 1 a demandé l'annulation de cette notification d'estimation par réclamation du 5 décembre 2011, au motif que, selon elle, les prestations litigieuses étaient localisées au lieu de situation des immeubles, soit

au Qatar, et n'étaient de ce fait pas imposables. Le 6 décembre 2012, l'Administration fédérale a partiellement admis la réclamation s'agissant des prestations relatives à la "Villa X._____" et ramené la créance fiscale à 361'118 fr. La Société 1 a recouru contre cette décision sur réclamation auprès du Tribunal administratif fédéral, qui a rejeté le recours par arrêt du 4 septembre 2014.

C.
Contre l'arrêt du 4 septembre 2014, la Société 1 interjette un recours en matière de droit public au Tribunal fédéral. Elle conclut en substance, sous suite de frais et dépens, à l'annulation de l'arrêt entrepris, à ce qu'il soit constaté que les prestations d'architecture d'intérieur sont localisées au lieu de situation du bien-fonds et que la recourante n'est pas redevable du montant d'impôt de 361'118 fr. plus intérêts moratoires.
Le Tribunal administratif fédéral a renoncé à prendre position. Dans sa réponse du 3 décembre 2014, l'Administration fédérale a conclu au rejet du recours, sous suite de frais. Dans sa réplique du 12 janvier 2015, la recourante a persisté dans ses conclusions et proposé qu'une expertise soit mise en oeuvre en cas de doute sur la nature des prestations litigieuses fournies.

Considérant en droit :

1.
L'arrêt attaqué est une décision finale (art. 90 LTF), rendue par le Tribunal administratif fédéral (art. 86 al. 1 let. a LTF) dans une cause de droit public (art. 82 let. a LTF) et ne tombant pas sous le coup des exceptions de l'art. 83 LTF, si bien que la voie du recours en matière de droit public est en principe ouverte. Déposé en temps utile (art. 100 al. 1 LTF) et dans les formes prescrites (art. 42 LTF) par l'entreprise directement touchée par la décision attaquée et qui a un intérêt digne de protection à son annulation ou sa modification, de sorte qu'il faut lui reconnaître la qualité pour recourir (art. 89 al. 1 LTF), le recours en matière de droit public est recevable.

2.

2.1. Saisi d'un recours en matière de droit public, le Tribunal fédéral applique d'office le droit fédéral (art. 106 al. 1 LTF). Le droit fédéral comprend les droits de nature constitutionnelle (cf. art. 95 let. a et 106 al. 1 LTF), sous réserve des exigences de motivation figurant à l'art. 106 al. 2 LTF. Toutefois, à moins que la décision entreprise ne contienne des vices juridiques manifestes, le Tribunal fédéral s'en tient aux arguments juridiques soulevés dans le recours (cf. art. 42 al. 1 et 2 LTF; ATF 134 III 102 consid. 1.1 p. 105; arrêt 2C 842/2014 du 17 février 2015 consid. 2.1).

2.2. Le Tribunal fédéral conduit son raisonnement juridique sur la base des faits constatés par l'autorité précédente (art. 105 al. 1 LTF), à moins que ces faits n'aient été établis de façon manifestement inexacte - notion qui correspond à celle d'arbitraire (ATF 138 I 49 consid. 7.1 p. 51) - ou en violation du droit au sens de l'art. 95 LTF (cf. art. 105 al. 2 LTF). Si le recourant entend s'écarter des constatations de fait de l'autorité précédente (cf. art. 97 al. 1 LTF), il doit expliquer de manière circonstanciée en quoi les conditions d'une exception prévue par l'art. 105 al. 2 LTF seraient réalisées. Sinon, il n'est pas possible de tenir compte d'un état de fait divergent de celui qui est contenu dans l'acte attaqué (cf. ATF 137 II 353 consid. 5.1 p. 356; 136 II 101 consid. 3 p. 104).

2.3. Le Tribunal fédéral n'est pas une juridiction d'appel et ne procède en principe pas à l'administration de preuves. Il ne lui appartient pas, comme dernière instance de recours, d'instruire pour la première fois les faits pertinents. Si un état de fait est lacunaire sur des points essentiels pour l'issue du litige, la décision attaquée sera en règle générale annulée et la cause renvoyée à l'autorité précédente (cf. ATF 133 IV 293 consid. 3.4 p. 294 ss; arrêts 1C 846/2013 du 4 juin 2014 consid. 3; 2C 300/2013 du 21 juin 2013 consid. 3.5). Dans la mesure où la recourante sollicite l'organisation d'une expertise sans motiver en quoi il appartiendrait exceptionnellement à la Cour de céans d'y procéder, sa requête est irrecevable.

3.

3.1. La loi fédérale du 12 juin 2009 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (LTVA; RS 641.20) est entrée en

vigueur le 1er janvier 2010. En vertu de l'art. 112 al. 1 LTVA, les dispositions de l'ancien droit ainsi que leurs dispositions d'exécution demeurent applicables à tous les faits et rapports juridiques ayant pris naissance avant leur abrogation. En l'espèce, le litige porte sur les périodes fiscales allant du 1er trimestre 2006 au 4ème trimestre 2009. Sous réserve d'exceptions (cf. consid. 3.2 infra), la présente cause doit dès lors être examinée au regard des dispositions de l'ancienne loi fédérale du 2 septembre 1999 régissant la taxe sur la valeur ajoutée, ainsi que de l'ancienne ordonnance du 29 mars 2000 relative à la loi sur la TVA (aLTVA [RO 2000 1300 et les modifications ultérieures, en particulier in RO 2002 1480], respectivement aOLTVA [RO 2000 1347], en vigueur jusqu'au 31 décembre 2009).

3.2. En dérogation au principe général interdisant l'application d'une norme à des faits entièrement révolus avant son entrée en vigueur (ATF 137 II 371 consid. 4.2 p. 373 s.), les nouvelles règles de procédure s'appliquent en principe pleinement dès leur entrée en vigueur aux causes qui sont encore pendantes. Cela correspond à la solution adoptée par l'art. 113 al. 3 LTVA, aux termes duquel, l'art. 91 excepté, le nouveau droit de procédure s'applique à toutes les procédures pendantes à l'entrée en vigueur de la présente loi.

4.

4.1. Le Tribunal administratif fédéral a rejeté le recours formé devant lui en se fondant sur deux motivations. Dans un premier argument, basé sur la doctrine allemande et sur la théorie de la chaîne des opérations, les précédents juges ont affirmé qu'il fallait strictement distinguer les différents stades des opérations de TVA, car la nature des prestations était susceptible de changer au gré de chaque stade. In casu, la recourante intervenait à un stade préalable de sous-traitance se déroulant en Suisse. Or, le rôle de sous-traitant de la Société 1 vis-à-vis des Sociétés 2 et 3, qui interagissaient quant à elles directement avec les propriétaires d'immeubles au Qatar, excluait ab initio tout lien immédiat entre les prestations litigieuses et ces immeubles sis à l'étranger. Cela entraînait la localisation des prestations et leur assujettissement à la TVA en Suisse.
Dans un second argument, apparemment subsidiaire au précédent, le Tribunal administratif fédéral, sur la base des seules factures relatives aux prestations litigieuses, a en substance nié l'existence d'une relation suffisante de ces prestations avec un bien immobilier, au sens de l'art. 14 al. 2 let. a aLTVA. Ces factures faisaient en effet état de prestations de promotion (secrétariat, infographie, marketing) et de management, voire de prestations de conseils qui soit n'étaient pas liées à des travaux immobiliers et dépassaient la gestion et/ou l'administration proprement dites d'un immeuble, soit ne présentaient pas de lien assez étroit avec les biens sis au Qatar en raison du rapport de sous-traitance liant la Société 1 aux Sociétés 2 et 3. Le principe du lieu du destinataire en Suisse leur était donc applicable.

4.2. La recourante conteste, de manière recevable, chacune des motivations indépendantes développées dans l'arrêt attaqué (cf. ATF 138 I 97 consid. 4.1.4 p. 100; arrêt 2C 123/2013 du 16 décembre 2013 consid. 1.2, non publié in ATF 140 I 218). Elle estime que les Sociétés 2 et 3, créées par elle "pour des raisons de politique de l'image et de financement", lui avaient sous-traité l'intégralité des obligations auxquelles elles s'étaient engagées envers leurs clients qataris, de sorte que les prestations demeuraient de nature identique indépendamment de la sous-traitance. La recourante reproche en outre au Tribunal administratif fédéral de s'être contenté de qualifier les prestations litigieuses en se fondant sur le libellé des factures émises, sans procéder à une libre appréciation de toutes les preuves; or, ces factures ne reflétaient pas la réalité économique des rapports entre les Sociétés 1, d'une part, et 2 et 3, d'autre part, ces dernières ayant voulu acquérir de la première des prestations qui étaient étroitement liées aux immeubles au Qatar. Il n'incombait enfin pas aux précédents juges, mais uniquement aux autorités politiques, de mettre en place des mesures contre la non-imposition de certaines prestations (cf. art. 16
aLTVA).

4.3. L'Administration fédérale critique également l'argument du Tribunal administratif fédéral selon lequel la sous-traitance d'une prestation dans son entier conférerait à celle-ci une nature différente de celle de la prestation principale, ce qui empêcherait d'emblée de la rattacher à un immeuble. Pour le surplus, l'intimée a maintenu la position, prise au stade de la procédure de réclamation, d'après laquelle les prestations fournies ne présentaient pas de lien suffisamment étroit avec les deux hôtels au Qatar, de sorte que le lieu des prestations était

régi par l'art. 14 al. 3 let. c aLTVA (prestations des conseillers, de management, etc.) et se situait donc en Suisse.

4.4. Compte tenu de ce qui précède, le litige porte sur le point de savoir si c'est à bon droit que le Tribunal administratif fédéral a refusé de qualifier de "prestations de services en relation avec un bien immobilier" (cf. art. 14 al. 2 let. a aLTVA) les prestations de services que la Société 1 recourante a fournies, durant les périodes fiscales concernées, aux Sociétés 2 et 3 pour deux hôtels (à savoir "Hôtel Y._____" et "Hôtel Z._____") situés au Qatar et les a localisées et déclarées imposables en Suisse. N'est en revanche pas en cause devant la Cour de céans le traitement fiscal des prestations que la recourante a effectuées en lien avec le projet "Villa X._____", dès lors que l'Administration fédérale a, sur réclamation, renoncé à les imposer.

4.5. A juste titre, les parties ne contestent pas non plus que les prestations que la recourante, sise en Suisse, a fournies en échange d'une rémunération aux Sociétés 2 et 3, également établies dans notre pays, constituent des prestations de services. Les parties admettent en outre que si ces prestations étaient localisées en Suisse, que ce soit au siège du prestataire (Société 1; art. 14 al. 1 aLTVA) ou à celui des destinataires (Sociétés 2 et 3; art. 14 al. 3 aLTVA), elles seraient soumises à la TVA suisse (cf. art. 5 let. b et art. 7 al. 1 aLTVA).

5.
Comme l'Administration fédérale, à l'instar de la recourante, conteste l'argument par lequel le Tribunal administratif fédéral exclut d'entrée de cause la possibilité qu'une prestation de services prodiguée dans un contexte de sous-traitance présente un lien suffisant avec un bien immobilier (cf. art. 14 al. 2 let. a aLTVA), la Cour de céans commencera par l'examen de ce point.

5.1. A teneur de l'art. 1er al. 1 aLTVA, la Confédération perçoit à chaque stade du processus de production et de distribution un impôt général à la consommation (taxe sur la valeur ajoutée, TVA) avec déduction de l'impôt préalable (cf. aussi ATF 123 II 295 consid. 5a p. 301 ["Allphasenprinzip"]; 122 I 213 consid. 3a p. 215 s.). Comme l'a pertinemment retenu le Tribunal administratif fédéral, il en découle que, dans une chaîne des opérations TVA telle qu'elle existe en l'espèce, il convient de bien distinguer les différents stades des prestations de services en cause (cf. "théorie des stades" ou "principe directeur de l'impôt multistade"; Xavier Oberson, Droit fiscal suisse, 4e éd., 2012, n°16 p. 362).

5.2. En vue de localiser une prestation de services particulière (cf. art. 14 aLTVA), on s'attachera donc à en examiner les spécificités ainsi que la nature juridique à chaque stade des opérations. En effet, tout comme elle pourrait demeurer inchangée au gré des opérations, la qualification de la prestation est également susceptible de varier, en fonction des transformations potentielles subies sur son cheminement vers le destinataire final, et la localisation en fonction du siège des différents opérateurs. On ne saurait partant appliquer de façon mécanique la même qualification valant pour la prestation entre le fournisseur et le destinataire final (en l'occurrence, entre les Sociétés 2 et 3 et les propriétaires qataris) à la prestation liant ce fournisseur à un opérateur qui lui délivrerait des prestations préparatoires en amont (cf., selon les constatations du Tribunal administratif fédéral, le lien entre les Sociétés 2 et 3 et la Société 1). Ces cautèles sont d'autant plus importantes dans le cas d'espèce que, sans définitivement trancher la question, les précédents juges ont douté de l'identité (complète) entre, d'une part, les prestations que la Société 1 a fournies aux Sociétés 2 et 3 et, d'autre part, celles fournies par
les Sociétés 2 et 3 à leurs clients qataris.

5.3. Par ailleurs, dès lors que la TVA se concentre sur les prestations objets de l'impôt et non sur la personne de l'assujetti (cf. Oberson, op. cit., n°83 p. 377), il n'importe en principe pas, dans l'optique de qualifier une prestation déterminée, de savoir à quel titre contractuel ou dans quelle fonction un prestataire a interagi avec un client, pour autant que les opérateurs économiques ne soient pas liés par un rapport de représentation (cf., sur ce point, art. 11 aLTVA; arrêt 2C 319/2014 du 9 septembre 2014 consid. 5, RF 70/2015 p. 51). Sans être contredit par les parties, le Tribunal administratif fédéral a qualifié la relation entre la recourante et les Sociétés 2 et 3 de sous-traitance, ce qui implique que celui qui s'est engagé à l'égard d'un tiers à effectuer une prestation la délègue en tout ou en partie à une autre personne, le sous-traitant. Dans un tel rapport, chacun des deux opérateurs agit pour son propre compte et fournit partant sa propre prestation imposable à l'égard de la TVA, ce qui le distingue de la représentation ou d'un lien d'auxiliaire (cf. arrêt 2A.215/2003 du 20 janvier 2005 consid.

3.5, in RDAF 2005 II 150; voir aussi arrêt 2C 717/2010 du 21 avril 2001 consid. 5, résumé in RF 66/2011 p. 644;
Mollard/Oberson/Tissot Benedetto, Traité TVA, 2009, n°479 s. p. 149).

5.4. Par conséquent, on ne voit pas, contrairement à ce qui ressort de l'arrêt attaqué, que l'existence d'un rapport de sous-traitance entre la recourante et les Sociétés 2 et 3 situées en Suisse permette d'exclure d'emblée, sans même analyser en détail la prestation fournie, l'hypothèse que la prestation se trouve en relation avec un bien immobilier, au sens de l'art. 14 al. 2 let. a aLTVA. On peut notamment envisager le cas d'un bureau d'architectes se voyant confier en sous-traitance la confection de plans ou modèles (cf., à ce sujet, arrêt 2A.541/2006 du 21 février 2007 consid. 2.2, résumé in StR 62/2007 p. 590; Camenzind/Honauer/Vallender, Handbuch zum Mehrwertsteuer-gesetz, 2e éd., 2013, n°556 p. 204; Mollard/Oberson/Tissot Benedetto, op. cit., n°147 p. 209) pour la construction d'un immeuble incombant au prestataire au principal vis-à-vis du maître d'ouvrage, activité tombant a priori sous le coup des prestations de services en relation avec la préparation de travaux immobiliers. Or, que cette prestation ait été au préalable fournie par le sous-traitant au mandant pour lui permettre de remplir ses obligations vis-à-vis du maître d'ouvrage ne modifie pas le lien étroit pouvant exister entre les plans d'architecte et
l'immeuble.

5.5. A l'aune du principe de l'impôt multistade mentionné par la précédente instance, l'on ajoutera que l'éventuelle exonération à un stade préalable des prestations de services litigieuses fournies par la Société 1 en faveur des Sociétés 2 et 3 (par hypothèse, en raison de leur localisation à l'étranger découlant du fait de leur lien étroit avec un immeuble sis dans un Etat tiers [cf. art. 14 al. 2 let. a cum art. 19 et 38 al. 3 aLTVA]et pour autant que la nature des prestations ne soit pas modifiée à un stade ultérieur), n'occasionnerait pas de pertes de recettes au fisc suisse, ni une quelconque taxe occulte. En effet, dans une telle hypothèse, la Société 1 obtiendrait le remboursement de l'impôt préalable alors que les Sociétés 2 et 3 acquerraient les prestations de la Société 1 franches de taxe sur la valeur ajoutée. Du point de vue de ses effets économiques, une telle situation ne différerait pas de celle où la Société 1 serait tenue de facturer des prestations soumises à la TVA aux Sociétés 2 et 3, lesquelles se feraient ensuite rembourser l'impôt préalable en raison de la localisation des prestations fournies au Qatar.

5.6. Les avis de la doctrine allemande que les premiers juges ont cités pour étayer leur thèse contraire (cf. Holger Stadie, ad § 3a UStG, in Kommentar zum Umsatzsteuergesetz [Rau/Dürrwächter (éd.)], Cologne 1976/2012, notes marginales 305 s.; Plückebaum et al., Umsatzsteuergesetz: Kommentar, Cologne/Berlin/Munich 2007, § 3a, note 66; Wolfram Reiss et al., Umsatzsteuergesetz: Kommentar, Bonn 1995, § 3a, note 211) ne leur sont d'aucun secours. D'une part, la doctrine (par ailleurs relative au système fiscal d'un Etat tiers), qui ne trouve de surcroît aucun appui dans la loi suisse, ne lie pas la Cour de céans (cf. a fortiori ATF 139 II 346 consid. 7.4.6 p. 361 s.). D'autre part, l'Administration fédérale et la recourante indiquent à juste titre que ces avis ne sont pas univoques, respectivement qu'ils se limitent à la sous-traitance partielle d'une prestation, dont le contenu a changé aux différentes étapes de la chaîne économique, voire même à des cas non directement liés à la sous-traitance.

5.7. La thèse du Tribunal administratif fédéral considérant que toute prestation d'un sous-traitant modifie sa nature et ne peut jamais être rattachée au lieu de situation de l'immeuble doit partant être écartée. Il convient ainsi de vérifier l'analyse in concreto des prestations litigieuses effectuée par le Tribunal administratif fédéral, afin de déterminer si c'est à tort que ce dernier a considéré qu'elles n'entraient pas sous le coup de l'art. 14 al. 2 let. a aLTVA (cf. consid. 6 et 7 infra).

6.

6.1. Aux termes de l'art. 14 al. 2 let. a aLTVA:

"Est réputé lieu de la prestation de services: pour les prestations de services en relation avec un bien immobilier (administration et estimation de ce bien, prestations de services en relation avec l'acquisition ou la constitution de droits réels immobiliers, prestations de services en relation avec la préparation ou la coordination de travaux

immobiliers, notamment les travaux d'architectes et d'ingénieurs) : le lieu où se trouve le biens-fonds".

6.2. L'art. 14 al. 2 let. a aLTVA codifie la pratique qui avait déjà cours sous l'ancienne ordonnance fédérale du 22 juin 1994 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (art. 12 al. 2 let. a aOTVA; RO 1994 1464; cf. Initiative parlementaire: loi fédérale sur la taxe sur la valeur ajoutée (Dettling) - Rapport de la Commission de l'économie et des redevances du Conseil national du 28 août 1996, in FF 1996 V 701, p. 729; Mollard/Oberson/Tissot Benedetto, op. cit., n°146 p. 209), de sorte que la jurisprudence y relative peut être reprise.

6.3. Les travaux préparatoires relatifs à l'aLTVA, qui évoquent la nécessité "d'un lien étroit avec l'immeuble", soulignent que ce lien est donné "lorsque le rapport entre la prestation de services et la construction, l'utilisation ou l'entretien du bien immobilier est prédominant" (FF 1996 V 701, p. 730).
La jurisprudence a développé la notion de "lien étroit". Elle retient que les prestations en relation avec des travaux immobiliers correspondent à des coûts d'investissement incorporés à un bien matériel dont elles augmentent la valeur sans qu'il soit possible de les en dissocier ou d'en bénéficier autrement qu'avec l'immeuble situé à l'étranger. Elles se trouvent dans un rapport spécial avec l'immeuble (arrêt 2A.193/2001 du 27 février 2002 consid. 4c, RF 57/2002 p. 822). Cela implique l'existence d'un rapport étroit ("enger Zusammenhang" ou "eng verbunden") avec un immeuble individuel et concret (cf. arrêts 2C 613/2007 du 15 août 2008 consid. 3.1, résumé in RF 64/2009 p. 36; 2A.541/2006 du 21 février 2007 consid. 2.2, résumé in RF 62/2007 p. 590) et exclut, dans la pratique, les pures prestations de conseil (y compris la recherche) en lien avec des biens-fonds, la conduite de procédures judiciaires afférentes à un immeuble ou l'obtention d'autorisations en vue de l'acquisition d'une propriété foncière (arrêt 2C 613/2007 du 15 août 2008 consid. 3.1, résumé in RF 64/2009 p. 36).
Faisant sienne cette approche, une partie de la doctrine considère que si les "travaux classiques des architectes ou ingénieurs" et "la gestion proprement dite" d'un bien immobilier entrent dans le champ de l'art. 14 al. 2 let. a aLTVA, il n'en va pas ainsi "des conseils en matière d'achat, de vente, de location, de recherche ou de procès en matière immobilière" ou des "autres activités préparatoires ou de conseil" (PER PROD'HOM, La définition des services immatériels, in L'Expert-comptable suisse 1-2/2002, p. 119-130, p. 121 et 124).

6.4. A titre comparatif (cf. ATF 139 II 346 consid. 7.3.3 p. 356; 125 II 480 consid. 7a p. 487 s.; arrêts 2C 717/2010 du 21 avril 2011 consid. 6.5, résumé in RF 66/2011 p. 644; 2A.541/2006 du 21 février 2007 consid. 2.2, résumé in RF 62/2007 p. 590), le droit de l'UE relatif à la TVA exige également qu'il y ait un lien étroit entre la prestation de services et l'immeuble considéré, que ce soit sous l'empire de l'art. 9 par. 2 let. a de la Sixième directive 77/388/CEE du Conseil du 17 mai 1977 (en matière d'harmonisation des législations des Etats membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires - Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme) ou sous le régime de l'art. 47 de la directive 2008/8/CE du Conseil du 12 février 2008 modifiant la directive 2006/112/CE (qui avait repris la version contenue dans la Sixième directive) en ce qui concerne le lieu des prestations de services. En conséquence, les critères de base interprétés par la Cour de Justice de l'UE (ci-après: la CJUE) pour le rattachement d'une prestation au lieu de situation de l'immeuble sont demeurés inchangés. La CJUE a notamment nié un "lien suffisamment direct avec un bien immeuble" concernant les services de location de stands dans des
foires et des expositions en raison du caractère ponctuel et temporaire de ces installations (arrêt de la CJUE Inter-Mark Group sp. z o.o. sp komandytowa, du 27 octobre 2011, C-530/09, pts 29 ss); elle a en revanche admis un tel lien par rapport à la vente de contingents de permis de pêche relatifs à une rivière, qui en constituait "un élément central et indispensable" (arrêt Heger Rudi GmbH, du 7 septembre 2006, C-166/05, pts 23 ss; cf., pour la confirmation récente de ce critère, arrêt RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland sp z o.o., du 27 juin 2013, C-155/12, pts 32-39, cité in arrêt 2C 628/2013 du 27 novembre 2013 consid. 2.4.2, Archives 83 p. 677 [prestation de services complexe d'entreposage]), et au sujet de la commercialisation, par le biais d'un programme "d'options", de droits d'utilisation à temps partagé de logements et résidences touristiques (arrêt MacDonald Resorts Ltd, du 16 décembre 2010, C-270/09, pt 42).

6.5. Il suit des éléments qui précèdent qu'en droit suisse tout comme en droit communautaire, la notion de "prestations de services en relation avec un bien immobilier", au sens de l'art. 14 al. 2 let. a aLTVA, appelle une conception restrictive, en ce sens que le lien entre l'immeuble et la prestation doit être caractérisé, respec-

tivement que l'immeuble doit constituer un élément central et indispensable de la prestation en cause.

7.
Pour déterminer si, comme l'affirmait la recourante, les prestations fournies aux Sociétés 2 et 3 présentaient un lien suffisant avec les deux hôtels sis au Qatar, menant à leur localisation au lieu de situation de ces immeubles et non en Suisse, le Tribunal administratif fédéral a examiné le groupe de cinq factures de la Société 1 à l'attention de la Société 2 intitulées "honoraires de promotion et de management au Moyen-Orient", ainsi que le groupe de neuf autres factures litigieuses émises par la Société 1 à l'attention de la Société 3, intitulées "architectural design drawings" (une facture) et "participation aux travaux et frais de développement au Moyen-Orient" (huit factures). S'agissant des relations entre la recourante et la Société 2, les précédents juges ont estimé que les cinq factures émises faisaient état de prestations de management et de promotion, comprenant notamment des activités de marketing, de secrétariat ou encore d'infographie. Or, ces prestations n'avaient pas de lien étroit avec un immeuble et correspondaient aux services immatériels mentionnés à l'art. 14 al. 3 let. b [domaine publicitaire]et c [prestations des conseillers, de management, etc.]aLTVA et localisés en Suisse. Pour ce qui est des
rapports entre la recourante et la Société 3, les juges de première instance ont admis que les prestations révélaient un certain lien avec un immeuble. Comme elles avaient été effectuées en sous-traitance par la Société 1 et étaient ainsi préalables à celles fournies par la Société 3, leur localisation au Qatar en vertu de l'art. 14 al. 2 let. a aLTVA devait toutefois être exclue d'entrée de cause.
La recourante critique l'exclusion de principe par le Tribunal administratif fédéral des prestations entre les Sociétés 1 et 3 en raison de leur nature préalable. Elle reproche en outre aux précédents juges d'avoir uniquement basé leur appréciation du type de prestations en jeu sur le libellé des factures, sans tenir compte, en violation du principe de la libre appréciation des preuves introduit par l'art. 81 al. 3 LTVA, de l'ensemble des documents remis, notamment les contrats, qui auraient établi un lien économique étroit entre les prestations et les immeubles au Qatar.

7.1. Comme il a été vu (consid. 5 supra), la thèse du Tribunal administratif fédéral consistant à dénier d'emblée la qualification "en relation avec un bien immobilier" à des prestations préalables effectuées en sous-traitance doit être écartée; il faut ainsi analyser in concreto la nature des prestations en cause. Partant, il convient d'examiner en premier lieu s'il suffisait d'étudier les seules factures ou si le principe de la libre appréciation des preuves s'appliquait à la procédure devant le Tribunal administratif fédéral (consid. 7.2 infra). Le cas échéant, il faudra aussi vérifier si, tel que s'en plaint la recourante, la circonstance que la précédente instance s'est contentée de déduire la nature des prestations litigieuses des seules factures émises a abouti à un résultat contraire au droit (consid. 7.3 infra).

7.2. A son art. 81 al. 3, au chapitre intitulé "Procédure de décision et de recours", la nouvelle LTVA a introduit le principe de la libre appréciation des preuves (cf. arrêt 2C 411/2014 du 15 septembre 2014 consid. 2.3.3, résumé in RF 70/2015 p. 329), tandis que l'ancien droit n'admettait en règle générale que certaines preuves formelles précises, en particulier d'ordre documentaire (cf. ATF 131 II 185 consid. 5 p. 190; arrêts 2C 842/2014 du 17 février 2015 consid. 3.2; 2C 614/2007 du 17 mars 2008 consid. 3.3 s., résumé in RF 63/2008 p. 553).

7.2.1. Ressortissant au domaine de la procédure, le principe de la libre appréciation des preuves s'applique de façon générale à toute procédure de nature administrative (cf., notamment, art. 19 PA [RS 172.021]cum art. 40 PCF [RS 273]; art. 61 let. c LPGA [RS 830.1]; ATF 130 II 482 consid. 3.2 p. 485; arrêt 2C 244/2010 du 15 novembre 2010 consid. 3.3; BENOÎT BOVAY, Procédure administrative, 2000, p. 191 s.; KIENER/RÜTSCHE/KUHN, Öffentliches Verfahrensrecht, 2012, n°707 p. 168; KÖLZ/HÄNER/BERTSCHI, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 3e éd., 2013, n°151 s. p. 52; MOOR/POLTIER, Droit administratif, vol. II, 3e éd., 2011, ch. 2.2.6.4 p. 298 s.; RHINOW ET AL., Öffentliches Prozessrecht, 3e éd., 2014, n°330 p. 118 et n°1001 p. 294). L'appréciation des preuves est libre avant tout en ce qu'elle n'est pas liée par des règles rigides sur la preuve qui prescriraient exactement au juge la manière dont se constitue une preuve valable ni la valeur probante des différents moyens de preuve les uns par rapport aux autres (ATF 130 II 482 consid. 3.2 p. 485; voir aussi ATF 133 I 33 consid. 2.1 p. 36; arrêt 2C 244/2010 du 15 novembre 2010 consid. 3.3; WALD-

MANN/WEISSENBERGER, ad art. 19 PA, in VwVG-Praxiskommentar,
2009, n°19 p. 404).

7.2.2. Conformément à l'art. 113 al. 3 LTVA énoncé plus haut (consid. 3.2), la présente cause, bien qu'elle soit soumise aux règles matérielles de l'aLTVA, est en principe régie par la nouvelle procédure introduite par la LTVA, qui instaure le principe de la libre appréciation des preuves (cf. arrêt 2C 842/2014 du 17 février 2015 consid. 3.2 [question non définitivement résolue]; GEIGER, ad art. 81 LTVA, in op. cit., n°10 p. 594). Comme exception à cette règle, on peut envisager les cas où l'application des nouvelles normes de procédure marquerait une véritable rupture par rapport au système procédural antérieur et apporterait ainsi des modifications fondamentales à l'ordre procédural (cf. ATF 137 II 409 consid. 7.4.5 p. 417 s.), qui s'avéreraient incompatibles avec le système en place. La Cour de céans a admis une telle exception et a donc uniquement accepté la preuve par factures de la part de l'assujetti dans un arrêt relatif à la demande de déduction de l'impôt préalable, en raison de la contradiction manifeste entre les exigences probatoires détaillées figurant à l'art. 37 aLTVA et l'art. 81 al. 3 LTVA (cf. arrêt 2C 1151/2014 du 4 juin 2015 consid. 2.2).

7.2.3. L'aLTVA prescrivait à son art. 20 al. 1 in fine que, pour les prestations de services fournies à l'étranger, le droit à l'exonération devait être prouvé par des documents comptables et des pièces justificatives. Validant les ordonnances administratives adoptées sous l'ancien droit, la Cour de céans a précisé que les documents devaient notamment renseigner de manière détaillée sur le genre des prestations fournies, ce qui revêtait une importance particulière dans la mesure où cela déterminait leur rattachement local et, partant, leur soumission à la TVA suisse: leur localisation dépendait en effet du point de savoir si les prestations en cause entraient dans l'une des catégories des al. 2 et 3 de l'art. 14 aLTVA ou si elles tombaient sous le coup de la règle générale de l'al. 1. A l'instar du régime en vigueur sous l'aOTVA, l'indication de la nature des prestations de services dans les factures et autres documents était indispensable pour déterminer leur lieu d'utilisation sous l'aLTVA (cf. ATF 133 II 153 consid. 5.2 p. 162).

7.2.4. Tel que le rappelle pertinemment la recourante dans son recours, le formalisme relatif à la facturation des prestations de services avait, déjà sous l'aLTVA, fait l'objet de tempéraments dans la pratique du fisc, qui admettait la prise en considération d'autres éléments que la facture en vue de prouver la fourniture d'une prestation à l'étranger. Ainsi, l'art. 20 al. 1 in fine aLTVA a été considéré comme englobant l'examen, entre autres, des copies des contrats et mandats détaillés conclus (cf. Mollard/Oberson/Tissot Benedetto, op. cit., n. 686 p. 388). On retrouve cette approche assouplie également dans la jurisprudence du Tribunal fédéral rendue sous l'empire de l'art. 14 aLTVA, dans laquelle des éléments documentaires autres que des factures ou pièces comptables ont été examinés, voire même considérés comme formant le point central de l'analyse juridique (cf. ATF 133 II 153 consid. 4.3 p. 159; arrêts 2C 628/2013 du 27 novembre 2013 consid. 2.5, Archives 83 p. 677; 2C 717/2010 du 21 avril 2011 consid. 4.4.2, résumé in RF 66/2011 p. 644; 2C 904/2008 du 22 décembre 2009 consid. 5, résumé in RF 65/2010 p. 344; 2C 614/2007 du 17 mars 2008 consid. 3.3, résumé in RF 63/2008 p. 553; 2A.40/2007 du 14 novembre 2007 consid. 3.1,
résumé in RF 63/2008 p. 288). Partant, s'agissant de la preuve de la localisation à l'étranger de prestations de services, l'ancien droit avait déjà - en dépit de son formalisme strict - opéré un élargissement (certes encore limité) en faveur d'une appréciation plus libre des preuves.
Par conséquent, le nouveau droit n'amorce pas, s'agissant de la localisation des prestations de services et de la preuve y afférente, un revirement fondamental de pratique par rapport à l'aLTVA. En dépit de l'introduction de la libre appréciation des preuves selon l'art. 81 al. 1 et 3 LTVA, la preuve documentaire "directe" demeure en effet le moyen probatoire principal (cf. arrêt 2C 842/2014 du 17 février 2015 consid. 6.3.1). Il pourra être de facto recouru au principe de la libre appréciation des preuves avant tout dans l'hypothèse où l'assujetti ne serait pas à même de produire une preuve documentaire requise par le fisc et devrait partant proposer un autre type de preuves, en général plus difficile à apporter, afin d'étayer ses allégués (cf. intervention PHILIPP MÜLLER, in BO CN 2009 p. 486 s.; BAUMGARTNER/CLAVADETSCHER/KOCHER, Vom alten zum neuen Mehrwertsteuergesetz, 2010, n°114 s. p. 342 s.; MARTIN KOCHER, ad art. 81 LTVA, in Kommentar zum MWStG, 2015, n°33 s. p. 1250 s.).

7.2.5. En conclusion, les éléments qui précèdent dénotent certes un changement d'approche en matière de

preuves concernant la localisation des prestations de services à l'étranger sous l'ancien et sous le nouveau droit de la TVA. Cette modification est cependant intervenue de façon davantage graduelle qu'abrupte, au profit d'un assouplissement dans la pratique gouvernant l'aLTVA ainsi que du maintien, sous le nouveau droit, de la preuve documentaire comme moyen de preuve prioritaire, bien que désormais non exclusif. Il s'ensuit que, dans le domaine considéré, aucun élément prépondérant, dénotant une incompatibilité des systèmes, ne s'oppose à ce que le principe procédural de la libre appréciation des preuves trouve application. C'est donc à tort que le Tribunal administratif fédéral a retenu, dans l'arrêt querellé (consid. 1.3.2), que la libre appréciation des preuves n'entrait pas en ligne de compte si, comme in casu, l'ancien droit matériel demeurait applicable.

7.3. Reste à s'interroger sur les conséquences de l'applicabilité du principe de la libre appréciation des preuves et des autres principes dégagés ci-dessus pour l'issue du présent litige.

7.3.1. La recourante se plaint à raison de ce que, dans l'arrêt entrepris, le Tribunal administratif fédéral s'est appuyé presque exclusivement sur l'intitulé des factures émises à l'attention des Sociétés 2 et 3 en vue de qualifier et localiser les prestations de services litigieuses, sans tenir compte des contrats, procès-verbaux, plans de détail et autres pièces documentaires que la recourante démontre avoir produits au cours de la procédure antérieure. Une telle limitation de l'appréciation des preuves par la précédente instance est non seulement contraire aux art. 81 al. 1 et 3 LTVA (sur renvoi de l'art. 113 al. 3 LTVA) et 19 PA cum art. 40 PCF (sur renvoi de l'art. 81 al. 1 LTVA), mais viole également l'art. 20 al. 1 in fine aLTVA qui, demeurant applicable en parallèle à l'art. 81 LTVA, énonce les critères premiers que les autorités doivent examiner lorsqu'un assujetti demande l'exonération fiscale d'une opération pour cause d'exportation à l'étranger (arrêt 2C 842/2014 du 17 février 2015 consid. 6.3.1). Or, il a été vu que, déjà sous l'ancien droit de la TVA, les contrats constituaient un élément important à prendre en considération en vue de définir et localiser les prestations de services (cf. consid. 7.2.4 supra).

7.3.2. En l'espèce, les contrats conclus entre les Sociétés 1 à 3 en lien avec les deux hôtels au Qatar étaient susceptibles de contenir une quantité d'indications indispensables au sujet de la nature des prestations fournies. Or, les précédents juges se sont en substance contentés d'indiquer que les contrats "couvrent de nombreuses prestations" et d'en énoncer certaines (arrêt attaqué, p. 20). En revanche, ils n'ont pas effectué une véritable appréciation de ces éléments afin d'en déduire la nature de ces prestations. Encore moins le Tribunal administratif fédéral n'a-t-il indiqué si ces prestations devaient, en tout ou en partie, être traitées comme des prestations complexes en vue de leur qualification et localisation (cf., à ce sujet, arrêts 2C 717/2010 du 21 avril 2011 consid. 4.2, résumé in RF 66/2011 p. 644; 2C 807/2008 du 19 juin 2009 consid. 2.2, in RDAF 2010 II 51). Enfin, les précédents juges n'ont pas, à la faveur d'une appréciation libre des preuves, tranché la question pertinente, dès lors qu'elle est susceptible de modifier la nature des prestations aux différents stades économiques, de savoir s'il existait une identité entre les prestations sous-traitées et les prestations principales fournies par les Sociétés 2 et
3 aux propriétaires d'hôtels au Qatar.

7.4. Pour ce qui est des conséquences de cette violation pour l'issue du présent litige, il faut rappeler que le Tribunal fédéral n'est pas une instance d'appel qui revoit librement les faits (cf. consid. 2.3 supra et, parmi d'autres, arrêts 5A 240/2014 du 18 décembre 2014 consid. 2.3, non publié in ATF 141 III 13; 2C 71/2014 du 15 septembre 2014 consid. 5.1; 2C 376/2011 du 27 avril 2012 consid. 6.4.3, RDAF 2012 II 333). La rectification ou le complètement de l'état de fait n'intervient en principe que si le fait peut être déduit sans aucun doute possible des pièces du dossier (ATF 130 III 430 consid. 3.2 p. 434).
L'établissement du contenu des manifestations de volonté relève du fait (cf. arrêt 4A 136/2014 du 28 août 2014 consid. 3.2). Or, en l'espèce, le Tribunal administratif fédéral n'a pas établi à satisfaction de droit (en partie, en considérant erronément que l'élucidation de ces faits ne serait pas pertinente) le sujet ou le contenu des nombreux documents que la recourante lui avait soumis, bien que ceux-ci fussent potentiellement déterminants pour savoir si l'on est ou non en présence de "prestations en relation avec un bien immobilier". Dans ces circonstances, il convient de renvoyer la cause au Tribunal administratif fédéral pour qu'il procède à cette analyse et, sur la base de ces éléments, se prononce sur le lien entre les prestations en jeu et les immeubles sis au Qatar, au sens de l'art. 14 al. 2 let. a aLTVA.

7.5. Sur le vu de ce qui précède, il conviendra partant d'admettre le recours et d'annuler l'arrêt attaqué. La cause sera renvoyée à l'instance précédente afin qu'elle statue à nouveau, après avoir procédé à l'établissement complet des faits pertinents, puis à leur libre appréciation, conformément à l'art. 81 LTVA. L'Administration fédérale, dont l'intérêt pécuniaire est en cause (cf. art. 66 al. 4 LTF a contrario), doit supporter les frais judiciaires en vertu de l'art. 66 al. 3 LTF, de même que verser des dépens à la recourante (cf. art. 68 al. 1 et 3 LTF).

Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce :

1.
Le recours est admis. L'arrêt rendu le 4 septembre 2014 par le Tribunal administratif fédéral est annulé.

2.
Les frais judiciaires, arrêtés à 7'500 fr., sont mis à la charge de l'Administration fédérale.

3.
L'Administration fédérale versera à la recourante une indemnité de dépens de 7'500 fr.

4.
La cause est renvoyée au Tribunal administratif fédéral afin qu'il statue à nouveau, dans le sens des considérants.

5.
Le présent arrêt est communiqué aux mandataires de la recourante, à l'Administration fédérale des contributions, Division principale de la taxe sur la valeur ajoutée, ainsi qu'au Tribunal administratif fédéral, Cour I.

Lausanne, le 2 novembre 2015

Au nom de la IIe Cour de droit public
du Tribunal fédéral suisse

Le Président : Zünd

Le Greffier : Chatton