Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal

Décision cassée par le TF par arrêt du 02.11.2015 (2C_947/2014)

Cour I
A-412/2013

Arrêt du 4 septembre 2014

Composition

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

Parties

X._____,
recourante,

contre

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

Objet

Taxe sur la valeur ajoutée (TVA); prestations en relation avec un bien immobilier; période du 1er trimestre 2006 au 4e trimestre 2009.

Faits :

A.
X._____, inscrite au registre du commerce du canton de C._____ depuis le 5 septembre 1988, a pour but … . X._____ (ci-après: la recourante) est immatriculée au registre de l'Administration fédérale des contributions (ci-après: l'AFC) depuis le 1er juillet 2001.

B.
Le 8 et 9 juin 2011, la recourante a fait l'objet d'un contrôle pour les périodes fiscales du 1er trimestre 2006 au 4e trimestre 2009. L'AFC a notamment constaté que l'assujettie n'avait, à tort, pas imposé les prestations de management et d'architecture d'intérieur fournies à Y._____ (ci-après: Y._____) et à Z._____ (ci-après: Z._____), toutes deux sises en Suisse, pour deux hôtels et une villa situés au P._____.

C.
Le 2 novembre 2011, l'AFC a adressé à l'assujettie une notification d'estimation valant décision formelle. Cette dernière a fixé les montants de la créance fiscale pour les années 2006 à 2009: soit de CHF 29'303.- pour 2006, de CHF 153'176.- pour 2007, de CHF 129'757.- pour 2008 et de CHF 57'032.- pour 2009. De plus, l'AFC a fixé le total de la correction de l'impôt à CHF 379'523.-.

D.
Le 5 décembre 2011, l'assujettie a formé par mémoire une réclamation contre la décision de l'AFC du 2 novembre 2011 en concluant à son annulation. Elle considérait que les prestations litigieuses étaient localisées au lieu de situation de l'immeuble, soit au P._____. Elle concluait ainsi que ces prestations n'étaient pas imposables.

E.
Par requête du 29 octobre 2012, l'AFC a demandé la production du contrat portant sur la Villa A._____ of P._____. Le 23 novembre 2012, la recourante a communiqué par courrier qu'il n'existait aucun contrat écrit en l'espèce et a expliqué le mode de procéder dans ce cas.

F.
Par décision du 6 décembre 2012, l'AFC a admis partiellement la réclamation. L'AFC a considéré que les prestations de la recourante relatives à la villa A._____ of P._____ étaient localisées au lieu de situation de l'immeuble, soit au P._____. Le montant de la facture du

25 octobre 2006 de USD 200'000.- n'était ainsi pas imposable. La créance fiscale de l'AFC a été corrigée pour un montant de CHF 18'402.- et se monte à CHF 361'118.-.

G.
Par mémoire du 24 janvier 2013, la recourante a formé recours contre la décision de l'AFC du 6 décembre 2012 auprès du Tribunal administratif fédéral, demandant en substance, d'annuler partiellement la décision sur réclamation de l'AFC en tant qu'elle lui réclame un solde de CHF 361'118.- plus intérêts moratoires, soit CHF 12'714.- pour l'année 2006, CHF 162'133.- pour 2007, CHF 130'119.- pour 2008 et CHF 56'152.- pour 2009. Par réponse du 12 mars 2013, l'AFC a conclu au rejet du recours, avec suite de frais et sans octroi de dépens.

Par réplique du 10 juin 2013, la recourante a transmis à la Cour un avis de droit établi par l'étude B._____ et portant sur la localisation des prestations d'architecte d'intérieur, en particulier lorsque de telles prestations sont en lien avec des prestations de management, tout en apportant des commentaires à la réponse de l'AFC. Dans sa duplique du 25 juin 2013, l'AFC, en prenant position sur l'avis de droit transmis par la recourante, a réitéré ses conclusions du 12 mars 2013 et a conclu au rejet du recours.

H.
Le 19 mars 2014, le Tribunal de céans a adressé à la recourante ainsi qu'à l'autorité inférieure une ordonnance les invitant à lui transmettre l'ensemble des factures de la recourante à disposition en distinguant entre les factures envoyées aux clients au P._____ des autres factures envoyées par la recourante à ses propres clientes en Suisse, soit Y._____ et Z._____.

Par la même ordonnance du 19 mars 2014, la Cour a exposé à la recourante les motifs susceptibles de conduire à une reformatio in pejus de la décision de l'AFC du 6 décembre 2012. Elle lui a ainsi donné une nouvelle occasion de s'exprimer à ce sujet.

Le 31 mars 2014, l'autorité inférieure a fait parvenir à la Cour l'ensemble des factures portant sur les prestations – imposables et non soumises – fournies par la recourante en relation avec la cause ainsi qu'un compte rendu détaillé des prestations à la base de la reprise.

I.
Le 1er mai suivant, la recourante a fait savoir qu'elle maintenait son recours,

en exposant les considérations qui l'amenaient à en décider ainsi. Elle a mentionné toutefois ne pas pouvoir se déterminer précisement sur la reformatio in pejus, dans la mesure où elle ne parvenait pas à en évaluer la portée.

J.
Par ordonnance du 8 mai 2014, le Tribunal de céans a rappelé que l'ordonnance du 19 mars 2014 portait sur la seule facture datant du 25 octobre 2006 concernant la villa A._____ of P._____ et d'un montant de USD 200'000.-.

K.
Par courrier du 19 mai 2014, la recourante s'est déterminée sur la reformatio in pejus en la rejetant et en concluant que la partie de la décision sur réclamation qui pouvait faire l'objet de cette reformatio in pejus était entrée en force, faute d'avoir été contestée.

Les autres faits seront repris, en tant que 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 fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal administratif fédéral (LTAF, RS 173.32), celui-ci, en vertu de l'art. 31 LTAF, connaît des recours contre les décisions au sens de l'art. 5 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA, RS 172.021) prises par les autorités mentionnées à l'art. 33 LTAF, à savoir notamment les décisions rendues par l'AFC. La procédure est régie par la PA, pour autant que la LTAF n'en dispose pas autrement (art. 37 LTAF).
En l'occurrence, le mémoire de recours du 24 janvier 2013 a été déposé en temps utile par le destinataire de la décision attaquée (cf. art. 48 al. 1 et 50 al. 1 PA). En outre, un examen préliminaire du recours révèle qu'il remplit les exigences de forme et de contenu posées à l'art. 52 PA, de sorte que le recours est recevable, sous réserve des considérations ci-dessous (cf. consid. 1.2).

1.2 Concernant la compétence fonctionnelle du Tribunal de céans, il sied d'observer ce qui suit.

1.2.1 Selon la loi fédérale du 12 juin 2009 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (LTVA, RS 641.20), dont le droit de procédure est applicable dès

son entrée en vigueur à tous les cas pendants (cf. consid. 1.3 ci-après), les décisions de l'AFC peuvent faire l'objet d'une réclamation dans les trente jours qui suivent leur notification. Il en résulte que l'assujetti a droit, normalement, à ce que l'AFC examine par deux fois son cas et prenne deux décisions successives à son sujet (la seconde étant soumise à des exigences de forme plus élevées), du moins s'il dépose une réclamation (cf. arrêts du TAF A-4506/2011 du 30 avril 2012 consid. 1.2.1; A-5747/2008 du 17 mars 2011 consid. 3.3.2; A-1601/2006 du 4 mars 2010 consid. 5.1.2). En l'occurrence, l'AFC a adressé une notification d'estimation à la recourante le 2 novembre 2011. Elle a qualifié cet acte de décision et a indiqué que la recourante bénéficiait de trente jours pour formuler une réclamation. Celle-ci a ainsi contesté la décision par courrier du 5 décembre 2011. L'acte attaqué a été rendu sur cette base le 6 décembre 2012 et l'AFC l'a qualifié de décision sur réclamation.

Selon la jurisprudence du Tribunal administratif fédéral, une notification d'estimation, en tant que telle, ne constitue pas une décision. En temps normal, le procédé utilisé par l'AFC n'est donc pas conforme à la LTVA (cf. arrêt du TAF A-707/2013 du 25 juillet 2013 consid. 4 confirmé par l'ATF 140 II 202).

Il s'ensuit que le courrier de la recourante du 5 décembre 2011 ne constitue pas une réclamation au sens de l'art. 83 LTVA, mais bien une demande de première décision au fond (art. 82 al. 1 let. c) et, partant, l'on ne saurait qualifier de "décision sur réclamation" la décision de l'AFC du 6 décembre 2012. Il en résulte que la compétence fonctionnelle du Tribunal de céans n'est en principe pas donnée.

1.2.2 Toutefois, l'acte en cause, qui représente indéniablement une décision au sens de l'art. 5 PA est motivé en détail. Attendu que la recourante l'a déférée directement et sans réserve au Tribunal administratif fédéral, on peut en déduire qu'elle a accepté, à tout le moins implicitement, d'avoir été privée d'une procédure de réclamation en bonne et due forme et qu'elle consent à ce que son recours soit traité comme un recours "omisso medio", par application analogique de l'art. 83 al. 4 LTVA (cf. arrêts du TAF A-707/2013 précité consid. 1.2.3; A-1017/2012 du 18 septembre 2012 consid. 1.2.3; A-6740/2011 du 6 juin 2012 consid. 1.1.4; A-5798/2011 du 29 mai 2012 consid. 1.3 et A-4506/2011 du 30 avril 2012 consid. 1.2.3). Le Tribunal administratif fédéral est donc compétent pour connaître du présent litige.

1.3 La LTVA est entrée en vigueur le 1er janvier 2010. S'agissant du droit applicable, il y a lieu de distinguer ce qui a trait au fond de ce qui concerne la procédure.

1.3.1 Sur le plan du droit matériel, les dispositions de l'ancien droit ainsi que leurs dispositions d'exécution demeurent applicables à tous les faits et rapports juridiques ayant pris naissance avant leur abrogation (art. 112 al. 1 LTVA).

Dans la mesure où l'état de fait concerne les périodes allant du 1er trimestre 2006 au 4e trimestre 2009, la présente cause tombe matériellement sous le coup de la loi fédérale du 2 septembre 1999 sur la TVA (aLTVA, RO 2000 1300 et les modifications ultérieures) et de son ordonnance du 29 mars 2000 (aOLTVA, RO 2000 1347 et les modifications ultérieures), toutes deux en vigueur depuis le 1er janvier 2001 (cf. arrêté du Conseil fédéral du 29 mars 2000 [RO 2000 1346] et art. 48 aOLTVA; cf. également art. 93 et 94 aLTVA).

1.3.2 Sur le plan du droit formel, le nouveau droit de procédure s'applique à toutes les procédures pendantes à l'entrée en vigueur de la LTVA (art. 113 al. 3 LTVA; concernant "l'interprétation restrictive" de cette disposition, cf. arrêts du TAF A-1237/2012 du 23 octobre 2012 consid. 1.2; A-4136/2009 du 18 mars 2011 consid. 1.2 et A-3190/2008 du 15 juillet 2010 consid. 1.2.2). S'agissant de l'appréciation des preuves, l'art. 81 al. 3 LTVA n'entre pas en ligne de compte si l'ancien droit matériel demeure applicable. En outre, la possibilité d'une appréciation anticipée demeure admissible, même dans le nouveau droit et *a fortiori* pour les cas pendants (cf. arrêts du TAF A-4674/2010 du 22 décembre 2011 consid. 1.4; A-393/2009 du 14 avril 2011 consid. 1.2.2 et A-3603/2009 du 16 mars 2011 consid. 1.2; Message du Conseil fédéral sur la simplification de la TVA du 25 juin 2008 in: Feuille fédérale [FF] 2008 p. 6394 s.; PASCAL MOLLARD ET AL., Traité TVA, Bâle 2009, ch. 157, p. 1126).

En l'occurrence, la présente cause était pendante lors de l'entrée en vigueur de la LTVA, de sorte que les règles du nouveau droit de procédure doivent s'appliquer.

1.4

1.4.1 Le recourant peut invoquer la violation du droit fédéral, y compris l'excès ou l'abus du pouvoir d'appréciation (art. 49 let. a PA), la constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents (art. 49 let. b PA) ou l'inopportunité (art. 49 let. c PA; cf. également ANDRÉ MOSER ET AL.,

Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 2ème éd., Bâle 2013, p. 73 ch. 2.149; ULRICH HÄFELIN ET AL., Allgemeines Verwaltungsrecht, 6e éd., Zurich 2010, ch. 1758 ss). 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. MOOR/POLTIER, Droit administratif, vol. II, 3e éd., 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 11 consid. 1b et 122 V 157 consid. 1a; arrêts du TAF A-4674/2010 du 22 décembre 2011 consid. 1.3 et A-4659/2010 du 14 juin 2011 consid.1.2). Cette maxime doit cependant être relativisée par son corollaire, soit le devoir de collaboration des parties à l'établissement des faits (cf. ATF 128 II 139 consid. 2b et 122 V 157 consid. 1a; ATAF 2007/27 consid. 3.3), ainsi que par le droit des parties, compris dans le droit d'être entendu, de participer à la procédure et d'influencer la prise de décision (cf. ATF 120 V 357 consid. 1a). Le recourant doit notamment renseigner le juge sur les faits de la cause, indiquer les moyens de preuve disponibles et motiver sa requête (art. 52 PA). Enfin, il y a lieu de rappeler, dans ce cadre, qu'une expertise privée soumise par le recourant n'a, sur le plan procédural, que valeur de simple allégué (cf. arrêts du TF 2C_802/2011 du 22 mars 2012 consid. 4.1; 2C_762/2009 du 11 février 2010 consid. 8).

1.4.2 Après une libre appréciation des preuves en sa possession, l'autorité (administrative ou judiciaire) se trouve à un carrefour. Si elle estime que l'état de fait est clair et que sa conviction est acquise, elle peut rendre sa décision. Dans cette hypothèse, elle renoncera à des mesures d'instruction et à des offres de preuve supplémentaires, en procédant si besoin à une appréciation anticipée de celles-ci. Un rejet d'autres moyens de preuve est également admissible s'il lui apparaît que leur administration serait de toute façon impropre à entamer la conviction qu'elle s'est forgée sur la base de pièces écrites ayant une haute valeur probatoire (cf. ATF 133 II 384 consid. 4.2.3 et 131 I 153 consid. 3; arrêts du TAF A-704/2012 du 27 novembre 2013 consid. 3.5.2 et A-5884/2012 précité consid. 3.4.1; MOSER ET AL., op. cit., ch. 3.144; CLÉMENCE GRISEL, L'obligation de collaborer des parties en procédure administrative, thèse Fribourg 2008, n. marg. 170). Une telle manière de procéder n'est pas jugée contraire au droit d'être entendu garanti par l'art. 29 al. 2 Cst. (cf. ATF 124 V 90 consid. 4b et 122 V 157 consid. 1d; arrêt du TF 9C_272/2011 du 6 décembre 2011 consid. 3.1).

En revanche, si l'autorité de recours reste dans l'incertitude après avoir procédé aux investigations requises, elle appliquera les règles sur la répartition du fardeau de la preuve. Dans ce cadre, et à défaut de dispositions spéciales en la matière, le juge s'inspire de l'art. 8 du Code civil suisse du 10 décembre 1907 (CC, RS 210), en vertu duquel quiconque doit prouver les faits qu'il allègue pour en déduire un droit. Autrement dit, le défaut de preuve d'un fait va au détriment de la partie qui entendait en tirer un droit (cf. arrêts du TAF A-606/2012 du 24 janvier 2013 consid. 1.5.3; A-163/2011 du 1er mai 2012 consid. 2.3 et A-7046/2010 du 1er avril 2011 consid. 2.4.2; MOOR/POLTIER, op. cit., p. 299 s.; RENÉ RHINOW ET AL., Öffentliches Prozessrecht, 2e éd., Bâle 2010, op. cit., n. marg. 996 ss; THIERRY TANQUEREL, Manuel de droit administratif, Genève/Zurich/Bâle 2010, n. marg. 1563). En droit fiscal, il en découle que l'autorité supporte le fardeau de la preuve des faits qui fondent ou accroissent la créance fiscale, alors que l'assujetti supporte celui des faits qui la suppriment ou la réduisent (cf. arrêt du TF 2A.642/2004 du 14 juillet 2005 consid. 5.4; arrêts du TAF A-5938/2011 du 4 juillet 2012 consid. 2.1.2; A-5166/2011 du 3 mai 2012 consid. 2.1.2).

1.5 Il convient enfin de rappeler les méthodes d'interprétation du Tribunal de céans d'un point de vue général.

D'après la jurisprudence constante, la loi s'interprète en premier lieu selon sa lettre (interprétation littérale). Il n'y a lieu de déroger au 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. Si le texte n'est pas absolument clair, 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 des travaux préparatoires (interprétation historique), du but de la règle, de son esprit, ainsi que des valeurs sur lesquelles elle repose, singulièrement de l'intérêt protégé (interprétation téléologique) ou encore de sa relation avec d'autres dispositions légales (interprétation systématique; cf. ATF 137 V 114 consid. 4.3.1; 135 II 416 consid. 2.2; 134 I 184 consid. 5.1 et les réf. citées).

Le Tribunal ne privilégie aucune méthode d'interprétation mais s'inspire d'un pluralisme pragmatique pour rechercher le sens véritable de la norme; en particulier, il ne se fonde sur la compréhension littérale du texte que s'il en découle sans ambiguïté une solution matériellement juste (cf. ATF 138 IV 65 consid. 4.3.1; 135 V 249 consid. 4.1; 134 V 1 consid. 7.2; 133 III 497 consid. 4.1). En principe, même si toutes les méthodes se valent, il

convient de partir malgré tout de l'interprétation littérale. Si le résultat ainsi dégagé est absolument clair et sans équivoque, le Tribunal ne peut s'en écarter que pour des motifs pertinents, qui peuvent découler des autres méthodes d'interprétation, et qui permettent de penser que ce résultat ne restitue pas la véritable portée de la norme ou n'est pas celui raisonnablement voulu par le législateur (cf. ATF 138 III 359 consid. 6.1; 137 V 13 consid. 5.1 et les réf. citées).

1.6 Dans la présente cause, le Tribunal de céans traitera de la notion d'opération en matière de TVA (cf. consid. 2 ci-dessous). Il sera ensuite question d'aborder la problématique du lieu de l'opération, en particulier en lien avec un immeuble (cf. consid. 3 ci-dessous). Finalement, la Cour exposera les règles relatives à la reformatio in pejus (cf. consid. 4 ci-dessous).

2.
2.1 Une opération se caractérise par une livraison de biens (art. 6 aLTVA) ou une prestation de services (art. 7 aLTVA), une contre-prestation ainsi qu'un rapport d'échange entre les deux (cf. arrêts du TAF A-4674/2010 du 22 décembre 2011 consid. 2.2 et A-2387/2007 du 29 juillet 2010 consid. 2.2).

2.2
2.2.1 Conformément à l'art. 7 al. 1 aLTVA, est réputée prestation de services toute prestation qui ne constitue pas la livraison d'un bien (cf. arrêt du TAF A-1933/2011 du 29 mai 2012; MOLLARD ET AL., op. cit., ch. 217 p. 228). Par cette formule négative, le législateur, conformément au principe de généralité, fait en sorte que toute prestation entrant dans le champ de la TVA au sens technique et ne constituant pas une livraison de biens soit imposable comme prestation de services.
2.2.2 Une transaction est effectuée à titre onéreux, soit contre rémunération, s'il y a échange d'une prestation et d'une contre-prestation, entre lesquelles doit exister un rapport économique étroit. La contre-prestation est donc un élément constitutif de l'opération, au même titre que l'échange entre prestation et contre-prestation (cf. ATF 132 II 353 consid. 4.1; 126 II 249 consid. 4a et 6a; arrêt du TF 2C_612/2007 du 7 avril 2008 consid. 2008 consid. 6.5; arrêts du TAF A-5274/2011 du 19 mars 2013 consid. 3.1; A-1107/2008 et A-1108/2008 du 15 juin 2010 consid. 2.1 et les références citées; DANIEL RIEDO, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Berne 1999, ch. 6, p. 223 ss, en particulier ch. 6.4.2, p. 239 ss, ALOIS CAMENZIND ET AL., Handbuch zum

Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], 2ème éd., Berne/Stuttgart/Vienne 2003, ch. 159 ss, p. 76 ss.; voir également ALOIS CAMENZIND ET AL., Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], 3ème éd., Berne/Stuttgart/Vienne 2012, n. marg. 616 ss.).

En d'autres termes, le caractère onéreux est une condition essentielle de l'opération imposable (cf. arrêts du TF 2C_778/2008 du 8 avril 2009 consid. 2 et 2C_229/2008 du 13 octobre 2008 consid. 5.2). En outre, l'existence d'un lien économique entre la prestation et la contre-prestation est indispensable. La prestation et la contre-prestation doivent être directement liées par le but même de l'opération réalisée (cf. ATF 126 II 443 consid. 6a et les références citées; arrêt du TF 2A.650/2005 du 15 août 2006 consid. 3.1; arrêt du TAF A-2387/2007 du 29 juillet 2010 consid. 2.2.2). Pour déterminer l'existence, ainsi que l'étendue d'une prestation soumise à la TVA, il s'agit donc de considérer les choses d'un point de vue économique.

Lorsqu'il s'agit d'évaluer l'existence du lien économique entre la prestation et la contre-prestation, il faut en priorité se baser sur le point de vue du destinataire de la prestation imposable, ce qui correspond à la conception de la TVA comme impôt de consommation. Il convient de vérifier si la dépense est effectuée par le destinataire pour obtenir la prestation imposable par le fournisseur (cf. arrêts du TAF A-7385/2008 et A-957/2011 du 7 décembre 2011 consid. 2.2.1; A-1579/2006 du 19 novembre 2009 consid. 3.1.2; A-6152/2007du 21 août 2009 consid. 2.2.1 et les références citées; décision de la CRC du 14 juin 2005, in: Jurisprudence des autorités administratives de la Confédération [JAAC] 69.126E. 2a/dd; RIEDO, op. cit., p. 230 ss.).

2.2.3 L'échange de prestations suppose quant à lui que plusieurs sujets participent à l'opération (fournisseur et destinataire de la prestation), respectivement que la prestation fournie quitte la sphère commerciale, raison pour laquelle un chiffre d'affaires purement interne ne relève pas de la TVA (cf. arrêts du TF 2C_904/2008 consid. 7.1; 2C_195/2007 du 8 janvier 2008 consid. 2.1 et 2A.748/2005 du 25 octobre 2006, in: Revue de droit fiscal [RF] 62/2007 p. 234 consid. 3.2; arrêts du TAF A-4674/2010 consid. 2.2.2 et A-2387/2007 consid. 2.2.2).

Afin de déterminer le fournisseur d'une prestation, le critère de l'attribution est déterminant. Les prestations sont en principe attribuées à celui qui, vis-à-vis de l'extérieur, en apparaissant comme prestataire, agit en son propre nom (cf. arrêts du TAF A-1989/2011 du 4 janvier 2012 consid. 2.2.4; A-

5747/2008 du 17 mars 2011 consid. 2.4.2; A-4011/2010 du 18 janvier 2011 consid. 2.2.4 et les références citées; RALF IMSTEPF, Die Zuordnung von Leistungen gemäss Art. 20 des neuen MWSTG, in: Archives de droit fiscal suisse [ASA] 78 757, p. 761 s.; MOLLARD ET AL., op. cit., ch. 472 ss. p. 148). La question déterminante est de se demander comment la prestation offerte apparaît pour le public de manière générale, autrement dit, comment elle est objectivement perçue par un tiers neutre (cf. arrêts du TAF A-5747/2008 du 17 mars 2011 consid. 2.4.1; A-1382/2006 et A-1383/2006 du 19 juillet 2007 consid. 3.4.2, confirmé par l'arrêt du TF 2C_518/2007 et 2C_519/2007 du 11 mars 2008, in: ASA 77 567).

2.2.4 A ce titre, il convient de relever l'importance déterminante que revêt la facturation en matière de TVA. Selon un principe admis, elle constitue un indice important, voire une présomption, qu'une opération TVA a eu lieu et qu'elle a été effectuée par l'auteur de la facture, agissant en principe en son propre nom (cf. ATF 131 II 185 consid. 3.3 et 5; arrêts du TF 2C_309/2009 et 2C_310/2009 du 1er février 2010 consid. 6.7 et 2C_285/2008 du 29 août 2008 consid. 3.2; arrêts du TAF A-1107/2008 et A-1108/2008 du 15 juin 2010 consid. 2.2; A-1612/2006 et A-1613/2006 du 9 juillet 2009 consid. 5.2; MOLLARD ET AL., op. cit., ch. 459 p. 144). En outre, et suivant la « théorie des stades», la facture crée un stade distinct dans la chaîne des opérations TVA, sa valeur dépassant celle du simple titre (cf. arrêt du TF 2C_612/2007 du 7 avril 2008 consid. 6.5; arrêts du TAF A-502/2007 du 26 mai 2008 consid. 2.2; PASCAL MOLLARD, La TVA : vers une théorie du chaos ? in : Festschrift SRK-Mélanges CRC, Lausanne 2004, p. 47 ss, ch. 4.2.2).

S'agissant de la qualité de destinataire de la prestation, il faut donc, tout d'abord, rappeler la présomption selon laquelle le destinataire de la facture est également le destinataire des opérations fournies (sur l'importance de la facture, cf. ATF 131 II 190 consid. 5; arrêts du TF 2A.546/2000 du 31 mai 2002 in: Archives vol. 72 p. 727 consid. 5a et 2A.642/2004 du 14 juillet 2005 consid. 3.3). Cette présomption ne vaut pas lorsqu'il est prouvé que le destinataire indiqué sur la facture ne correspond pas en réalité au destinataire de la prestation, l'AFC pouvant en ce cas refuser le droit à la déduction pour cause d'abus de droit (cf. décision de la CRC 2005-021 du 20 mars 2006 consid. 2b/bb, confirmée par l'arrêt du TF 2A.202/2006du 27 novembre 2006; PASCAL MOLLARD, op. cit., p. 71-72, citant la décision de la CRC, in: JAAC 67.125 consid. 3b/cc). Il faut cependant que la preuve de l'abus ou de la divergence entre le destinataire de la facture et celui de la prestation soit apportée par l'administration (cf. décision de la CRC 2005-021 du 20 mars 2006 consid. 2b/bb).

2.2.5 Pour déterminer le destinataire matériel de prestations données, il faut d'abord considérer les choses dans une perspective économique (cf. arrêt du TF du 23 décembre 2002 in: RF 2003 p. 542 s., consid. 3.2 et du 30 avril 2004 in: Revue de droit administratif et de droit fiscal [RDAF] 2005 II p. 174 consid. 3.3), les rapports de droit privé qui peuvent être à la base des prestations ayant en principe seulement une valeur d'indice et ne pouvant à eux seuls justifier une classification ayant valeur générale (cf. arrêt du TF 2A.202/2004 du 28 avril 2005 consid. 5.1 et les nombreuses références citées; KUHN/SPINNLER, Mehrwertsteuer, Muri/Berne 1994, p. 38 in fine et 41). Par ailleurs, le Tribunal administratif fédéral, et avant lui la CRC, ont rappelé la prééminence de l'appréciation économique sur l'analyse de droit civil (cf. décision de la CRC 2005-021 du 20 mars 2006 consid. 3b et 4b, confirmée par l'arrêt du TF 2A.202/2006 du 27 novembre 2006; arrêt du TAF A-1524/2006 du 28 janvier 2008 consid. 2.3.2). Cela étant, ce clivage est parfois simplement apparent, dans la mesure où perspective économique et civile se rejoignent bien souvent en pratique (cf. arrêt du TAF du 7 mars 2007 consid. 2.3.1 et 3.3).

Enfin, à titre de corollaire du principe qui veut que l'assujetti doit se laisser opposer les suites fiscales des formes juridiques qu'il a choisies pour organiser ses relations (cf. arrêts du TF 2A.351/2004 du 1er décembre 2004 consid. 5.5 et du 25 août 1998 in: Archives vol. 65 p. 671 consid. 2d/bb; arrêts du TAF A-1388/2006 du 11 octobre 2007 consid. 3.2; A-1689/2006 du 13 août 2007 consid. 2.4; A-1424/2006 du 13 juillet 2007 consid. 4.2), l'administration doit elle-même en accepter les conséquences et ne peut intervenir, dans la mesure où l'organisation des relations économiques des parties concernées demeure dans les limites légales (cf. décision non publiée de la CRC 2001-119 du 8 octobre 2002 consid. 4b, confirmée par l'arrêt du TF du 26 mai 2004 in RDAF 2004 II, p. 419 ss; XAVIER OBERSON, Droit fiscal suisse, 4ème éd., Bâle 2012, § 4, note marg. 12 ss.; a contrario Archives vol. 65 p. 674 consid. 2d/bb, vol. 55 p. 72 consid. 4c).

2.2.6 Finalement, il convient de relever la particularité de la sous-traitance d'un point de vue économique. La représentation doit être distinguée de la sous-traitance, où celui qui s'est engagé à l'égard d'un tiers à effectuer une prestation la sous-traite à une autre personne (sous-traitant). Lorsqu'une prestation est sous-traitée, il existe, déjà du point de vue économique, deux prestations différentes: celle fournie par le sous-traitant et celle effectuée par celui qui a sous-traité au destinataire final de l'opération (cf. MOLLARD ET AL., op. cit., ch. 479 ss. p. 149). Chacun des deux agit pour son propre compte et se voit imputer sa prestation pour ce qui est de la TVA. Ce régime

est explicité par l'art. 6 al. 4 LTVA s'agissant des livraisons de biens. La règle vaut toutefois aussi pour les prestations de services (cf. PATRICK IMGRÜTH, in: Clavadetscher et Al. [éd.], Mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Bâle/Genève/Munich 2000, n. 4 ad art. 6). La sous-traitance n'est donc pas une situation de représentation. En particulier, celui qui sous-traite n'est pas un intermédiaire entre le sous-traitant et le tiers (cf. arrêt du TF 2A.215/2003 du 20 janvier 2005 consid. 3.5).

3.

3.1 Intitulé « Lieu de la prestation de services », l'art. 14 aLTVA dispose à son al. 1 que, sauf exception, est réputé lieu de la prestation de services l'endroit où le prestataire a le siège de son activité économique ou un établissement stable à partir duquel la prestation de services est fournie ou, à défaut d'un tel siège ou d'un tel établissement, le lieu de son domicile ou l'endroit à partir duquel il exerce son activité (cf. ATF 133 II 153 consid. 5.1; arrêt du TF 2C_717/2011 du 21 avril 2011 consid. 6.2; arrêts du TAF A-632/2013 du 19 février 2014 consid. 2.5; A-666/2012 du 28 octobre 2013 consid. 3.6; MOLLARD ET AL., op. cit., ch. 142 p. 207).

3.2 Ceci dit, l'art. 14 al. 2 et al. 3 aLTVA contiennent des exceptions au principe général de l'art. 14 al. 1 aLTVA. Conformément à l'objet du présent litige, le Tribunal de céans exposera ci-dessous l'exception de l'art. 14 al. 2 let. a aLTVA relative aux prestations en lien avec des biens immobiliers ainsi que l'exception de l'art. 14 al. 3 aLTVA relative aux prestations immatérielles. Conformément à l'art. 14 al. 2 aLTVA, certains types de prestations de services sont soumis à une réglementation particulière. Il s'agit en particulier des prestations de services qui sont en relation avec un bien immobilier, des prestations de transports ou activités accessoires aux transports, des prestations culturelles, artistiques, didactiques, scientifiques, sportives ou récréatives et les prestations analogues, des prestations de services dans le domaine de la coopération internationale.

3.2.1

3.2.1.1 Aux termes de l'art. 14 al. 2 let. a aLTVA, le lieu de la prestation de services pour les prestations 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) est le lieu où se trouve le bien-fonds. La condition déterminante permettant de rattacher une prestation à un immeuble est la preuve d'un lien suffisant de

cette prestation à un immeuble déterminé, nécessitant que la prestation en cause possède un rapport spécial avec l'immeuble. Un tel rapport existe quand la prestation est liée de manière prépondérante à des travaux, à l'exploitation, l'utilisation ou l'entretien de l'immeuble et que le rapport est donc étroit (cf. CAMENZIND ET AL., op. cit., 2ème éd., p. 170; ALOIS CAMENZIND, Internationale Aspekte bei der Mehrwertsteuer [insbesondere im Zusammenhang mit Dienstleistungen], ASA 63, p. 379; CLAVADETSCHER, in: Clavadetscher et Al. [éd.], op. cit., n. 1 ss. ad art 14; GEIGER, in: Geiger/Schluckebier [éd.], MWST Kommentar, Zurich 2012, n. marg. 62 ad art. 8; MOLLARD ET AL., op. cit., ch. 148 p. 209 et BAUMGARTNER ET AL., Vom alten zum neuen Mehrwertsteuergesetz – Einführung in die neue Mehrwertsteuerordnung, Langenthal 2010, § 4 n. marg. 76). A défaut de lien suffisant avec l'immeuble, les services seront localisés conformément aux autres règles, d'où l'importance de la preuve de la nature des prestations de services en question (cf. arrêt du TF 2C_613/2007 du 15 août 2008 consid. 3.1; MOLLARD ET AL., op. cit., ch. 148 p. 209). Ainsi, on peut admettre que les prestations de management qui possèdent un lien suffisant avec un immeuble et se limitent à l'administration du bien immobilier, soit à la gestion proprement dite de ce bien, sont régies par l'art. 14 al. 2 let. a aLTVA. En revanche, les autres activités préparatoires ou de conseil ne devraient pas être régies par la même règle (cf. PER PROD'HOM, La définition des services immatériels, in: L'Expert-comptable suisse 1-2/02, p. 124). Enfin, les prestations de services des architectes et des ingénieurs tombent uniquement sous le coup de l'art. 14 al. 2 let. a aLTVA si le prestataire fournit un service directement lié à un immeuble (cf. PROD'HOM, op. cit., p. 121/124).

3.2.1.2 Ceci dit, il reste à examiner les conséquences d'une relation de sous-traitance sur la problématique du lieu de la prestation d'un immeuble.

En général, une activité de sous-traitance est le résultat d'une délégation par le mandataire/entrepreneur d'une prestation que ce dernier doit accomplir pour le mandant/maître d'ouvrage. Ni les documents préparatoires, ni l'administration n'ont traité directement de ce cas de figure en matière de TVA. Quant à la jurisprudence et à la doctrine, si elles ont traité la question de la sous-traitance, elles ne l'ont jamais abordée sous l'angle du lieu de la prestation d'un immeuble (cf. arrêts du TF 2C_707/2011 du 21 avril 2011 consid. 5; 2A_520/2003 du 20 janvier 2005 consid. 3.5; arrêts du TAF A-5720/2012 et du 19 février 2014 consid. 2.5; A-632/2013 du 19 février 2014 consid. 2.3; A-3190/2008 du 15 juillet 2010 consid. 4.2; voir en particulier MOLLARD ET AL., op. cit., ch. 479 ss. p. 149). Il convient

donc d'interpréter le traitement de la sous-traitance en TVA en se basant sur la pluralité des méthodes mentionnées plus haut (cf. consid. 1.5), tout en respectant les principes généraux de la TVA (art. 1 aLTVA; cf. arrêt du TF 2C_1003/2011 du 18 février 2013 consid. 4.8; 2A_40/2007 du 14 novembre 2007 consid. 4.2; arrêts du TAF A-4819/2012 du 9 juillet 2013 consid. 2.4; A-517/2012 du 9 janvier 2013 consid. 2.1.1; A-4832/2012 du 1er mai 2013 consid. 2.1.1).

D'un point de vue historique, le législateur n'a pas traité directement de cette question. Toutefois, il y a lieu de rappeler que cette disposition sur le lieu de la prestation s'inscrit dans une réforme de l'impôt sur le chiffre d'affaires (ci-après: IChA) qui voit le remplacement de l'IChA par l'aLTVA. Cette évolution est notoire car elle permet le passage d'un impôt prélevé à un seul stade à une perception à tous les stades (cf. Message du Conseil fédéral à l'Assemblée fédérale concernant la réforme constitutionnelle des finances de la Confédération du 22 janvier 1948, FF 1948 I 329, p. 530; PASCAL MOLLARD, Histoire de la TVA: les étapes de la genèse, RDAF 1997 II, p. 14; ANDREAS TISCHHAUSER, L'évolution des idées en matière d'impôt sur le chiffre d'affaires, considéré plus particulièrement du point de vue suisse, thèse, Berne 1968; DIETER METZGER, Handbuch der Warenumsatzsteuer, Muri/Berne 1983). D'un point de vue téléologique et systématique, cette évolution historique joue un rôle significatif, dans la mesure où il y a lieu de rappeler que, dans la théorie des stades, qui est l'un des fondements de la TVA, il s'agit bien d'identifier les diverses étapes de la chaîne des opérations. En effet, le but est distinguer les transactions en fonction du rapport économique étroit existant entre un prestataire et un destinataire, à tous les stades qui conduisent à la prestation finale. A ce titre, il y a lieu de distinguer deux stades indépendants lorsqu'une prestation est sous-traitée: celle fournie par le sous-traitant et celle effectuée ensuite par le mandant/entrepreneur à son client (cf. MOLLARD ET AL., op. cit., ch. 479, p. 149). Chacun de ces stades représente ainsi une opération distincte qui, selon les principes généraux de la TVA, doit faire l'objet d'une analyse propre quant à son lieu. En d'autres termes, la notion d'opération TVA au cœur de l'aLTVA - comme de la nLTVA - a pour but l'indépendance et le respect des opérations distinctes de la chaîne, afin de permettre l'exercice du droit à déduction de l'impôt préalable.

Par conséquent, il convient de traiter la prestation entre le sous-traitant et le mandataire/entrepreneur et la prestation entre ce dernier et le mandant/maître d'ouvrage de manière distincte. Ainsi, il y a lieu de procéder à la qualification des prestations concernées de manière indépendante, en déterminant quelles règles propres leur sont applicables.

3.2.2 Conformément à l'art. 14 al. 3 aLTVA, certains types de prestations de services immatériels sont également soumis à une réglementation particulière.

3.2.2.1 Pour sa part, l'art. 14 al. 3 aLTVA établit une liste exhaustive de prestations de services – dites immatérielles (cf. XAVIER OBERSON, Qualification et localisation des services internationaux en matière de TVA, in: Archives 69, p. 414 s.) – qui sont localisées à l'endroit où le destinataire a le siège de son activité économique ou un établissement stable pour lequel les prestations de services sont fournies ou, à défaut d'un tel siège ou d'un tel établissement, le lieu de son domicile ou l'endroit à partir duquel il exerce son activité (cf. arrêts du TAF A-632/2013 du 19 février 2014 consid. 2.5; A-666/2012 du 28 octobre 2013 consid. 3.6; A-3190/2008 du 15 juillet 2010 consid. 5.2.3.1; A-1558/2006 du 3 décembre 2009 consid. 4.3; A-1505/2006 du 25 septembre 2008 consid. 3.1.2; A-1418/2006 du 14 mai 2008 consid. 4.3 et les références citées). L'art. 14 al. 3 aLTVA fait ainsi exception à la règle générale, le lieu de la prestation se déterminant en fonction du destinataire et non du prestataire. Cette exception se justifie, parce que le lieu où les prestations de services énumérées à l'art. 14 al. 3 aLTVA sont utilisées coïncide en général avec le lieu où se trouve le destinataire (cf. arrêts du TAF A-1107/2008 et A-1108/2008 du 15 juin 2010 consid. 5.1.3; A-617/2008 du 31 mars 2010 consid. 3.1; A-1418/2006 du 14 mai 2008 consid. 4.3; CAMENZIND ET AL., op. cit., 2ème éd., op. cit., ch. 600; voir également CAMENZIND ET AL., op. cit., 3ème éd., op. cit., n. marg. 258; METZGER, op. cit., p. 44, ch. 10).

3.2.2.2 Aux termes de l'art. 14 al. 3 aLTVA, il y a utilisation ou exploitation de prestations de services à l'endroit où le destinataire a son siège social ou son domicile. Il ne peut y avoir exonération avec droit à la déduction de l'impôt préalable que si l'on peut prouver que la prestation est consommée à l'étranger. En l'absence d'un mouvement physique de marchandises, le droit en vigueur doit se rattacher au siège social, respectivement au domicile du destinataire de la prestation. Si le destinataire de la prestation a son siège social, respectivement son domicile à l'étranger, on admet – du moins en relation avec d'autres indications ressortant de copies de factures, de pièces justificatives du paiement, de contrats, etc. – que la prestation de services est consommée à l'étranger, respectivement qu'elle y est utilisée ou exploitée. Faute de véritable alternative, le siège social, respectivement le domicile du destinataire de la prestation, constitue donc un indice important en faveur du lieu de la consommation de la prestation de service (cf. Décision de la CRC 2000-111 du 22 mai 2001, in: JAAC 65.103 consid. 8e et les références citées; MARCO MOLINO, Les opérations

transfrontalières en matière de TVA, Etude de droit comparé, Agno 1999, p. 92 s.). Ainsi, dans l'idée de mettre en pratique le principe du pays de destination, respectivement le principe du domicile, l'exigence de l'indication du siège social, respectivement du domicile du destinataire par le prestataire est indispensable et, par voie de conséquence, justifiée (cf. arrêts du TF 2A.541/2006 du 21 février 2007 consid. 2.3 et 2A.247/2000 du 20 avril 2001 consid. 2e; arrêts du TAF A-1107/2008 et A-1108/2008 du 15 juin 2010 consid. 4.3.3).

4.

4.1 Selon l'art. 62 al. 2 PA, l'autorité de recours peut modifier au détriment d'une partie la décision attaquée, lorsque celle-ci viole le droit fédéral ou repose sur une constatation inexacte ou incomplète des faits. En revanche, la décision attaquée ne peut être modifiée pour inopportunité au détriment d'une partie, sauf si la modification profite à la partie adverse. Aux termes de l'art. 62 al. 3 PA, si l'autorité envisage de modifier au détriment d'une partie la décision attaquée, elle l'informe de son intention et lui donne l'occasion de s'exprimer (cf. arrêts du TAF A-6000/2008 du 13 juillet 2010 consid. 6 et A-6191/2008 du 10 juin 2010 consid. 1.3). Selon la jurisprudence, la partie doit être avisée qu'elle peut retirer son recours et que, dans ce cas, la décision attaquée entre en force (cf. ATF 122 V 167 consid. 2b; arrêt du TAF A-5105/2011 du 19 juillet 2012 consid. 2.5.1; MOSER ET AL., op. cit., n. marg. 3.201). En particulier, une reformatio in pejus existe seulement quand le dispositif de la décision attaquée doit être modifié au détriment de la partie (cf. MOSER ET AL., n. marg. 3.45; ATTILIO R. GADOLA, Die reformatio in peius vel melius in der Bundesverwaltungsrechtspflege – eine Übersicht der neuesten Rechtsprechung, in: Aktuelle Juristische Praxis [AJP] I 1998 p. 59 ss., p. 59; ANNETTE GUCKELBERGER, Zur reformatio in peius vel melius in der schweizerischen Bundesverwaltungsrechtspflege nach der Justizreform, in: Schweizerisches Zentralblatt für Staats- und Verwaltungsrecht [ZBl] 2010 p. 96 ss., p. 99). Cette modification au détriment de la partie repose généralement sur un élément quantitatif de la relation juridique faisant l'objet de la cause (cf. CHRISTOPH AUER, in: Christoph Auer/Markus Müller/Benjamin Schindler [Hrsg.], Kommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren [VwVG], Zurich/St. Gall 2008, ad Art. 12 n. marg. 10).

4.2 Il y a lieu de relever que, selon le Tribunal fédéral, une telle correction doit avoir lieu seulement quand la décision concernée est manifestement erronée et que la correction entreprise revêt une importance considérable (cf. ATF 119 V 241 consid. 5; 108 Ib 227 consid. 1b; 105 Ib 348 consid.

18a). Les autorités judiciaires agissent généralement avec retenue quand il s'agit de modifier une décision d'une autorité inférieure au détriment d'une partie. En effet, le dépôt d'un recours ne doit pas entraîner des désavantages, à moins que cela n'apparaisse nécessaire pour permettre l'application correcte du droit fédéral ou si l'état de fait a été établi de manière incomplète ou incorrecte (voir en particulier MADELEINE CAMPRUBI, in: Auer et al. [éd.], Kommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren [VwVG], Zurich 2008, ch. 6 ad art. 62; MOSER ET AL., op. cit., ch. 3.200). En d'autres termes, la modification d'une décision de l'autorité inférieure au détriment d'une partie ne doit être entreprise qu'avec une retenue importante, en particulier en cas de présentation de nouveaux faits, d'erreurs ou en dernier recours pour éviter une décision illicite ou injuste (cf. ATF 119 V 241 consid. 5; 108 Ib 227 consid. 1b; 105 Ib 348 consid. 18a; arrêt du TAF A-6000/2008 du 13 juillet 2010 consid. 6.1).

5.

5.1 En l'espèce, il appert que l'objet du litige repose sur le fait de savoir si les prestations délivrées par la recourante relèvent de prestations en lien avec un immeuble. Compte tenu de l'objet du litige et de l'exposé en droit, il s'agira dans un premier temps de fixer la chaîne des opérations TVA, afin de parvenir à une première conclusion quant au lieu de l'opération (cf. consid. 5.2). Dans un deuxième temps, il y aura lieu de vérifier cette conclusion sous l'angle des règles spéciales relatives au lieu de l'immeuble (cf. consid. 5.3). Enfin, il s'agira de traiter la reformatio in pejus de la décision attaquée (cf. consid. 5.4).

5.2 S'agissant de la chaîne des opérations TVA, il y a lieu de bien distinguer les différents stades des prestations de services en cause.

5.2.1 Tout d'abord, s'agissant de l'identification d'une opération TVA, il s'impose de rappeler le caractère décisif de l'échange d'une prestation et d'une contre-prestation, entre lesquelles doit exister un rapport économique étroit (cf. consid. 2.2.2). Il appert que la recourante a fourni les prestations en cause à des destinataires basés en Suisse. En effet, il ressort des factures jointes au dossier que la recourante a effectué des prestations en faveur de Z._____ et Y._____, deux sociétés sises en Suisse. Quatorze factures ont été adressées à ces dernières par la recourante avec les mentions suivantes "architectural design drawings" (une facture), "participation aux travaux et frais de développement au …" (huit factures) ou encore "honoraires de promotion et de management au …" (cinq factures). D'autre part, il y a lieu de mentionner que l'ensemble des factures portent soit l'adresse "D._____", soit la mention

"E._____". De plus, il ressort du dossier que la recourante a reçu diverses contre-prestations de Z._____ et Y._____ en retour des prestations susmentionnées. Ainsi, suite à l'analyse de ces factures, une présomption, ou du moins un indice important, permet de conclure, qu'une opération TVA existe en Suisse (cf. consid. 2 ci-dessus). En d'autres termes, l'ensemble de ces indices concourent à démontrer un lien économique direct entre les prestations de la recourante et celles de Z._____ et Y._____, confirmant l'existence d'une opération entièrement et exclusivement circonscrite au territoire Suisse.

5.2.2 En outre, l'existence de cette opération n'est pas infirmée par une analyse du droit privé, en particulier des contrats joints au dossier par la recourante. Bien au contraire, ces derniers permettent d'établir clairement la chaîne des opérations et, au sein de celle-ci, le stade de la sous-traitance qu'il y a lieu de traiter de manière indépendante et qui confirme l'existence d'une opération en Suisse (cf. consid. 2.2.3.3). En effet, comme l'établit d'ailleurs avec pertinence l'avis de droit du 28 mai 2013 transmis par la recourante dans sa réplique du 10 juin 2013 (cf. pce TAF annexe 21), les contrats de prestations relatifs aux hôtels concernés ont été signés par les clients de P._____ et les sociétés sises en Suisse, Z._____ et Y._____, et non par la recourante. Ces derniers couvrent de nombreuses prestations, telles que le "design" complet de l'intérieur et l'aménagement de l'hôtel F._____ (cf. *letter of acceptance & award of contract revised F._____* du 20 février 2007 entre Z._____ et le directeur de projet du futur *F._____*), des services d'assistance technique et de consulting en lien avec le design, la construction et l'aménagement d'un hôtel *G._____*, ainsi que des services de management pour la pré-ouverture (cf. *Preopening and technical consultancy agreement* du 26 juin 2008 entre Y._____ et H._____ sis au P._____) de même que des services de "design intégral" pour le même hôtel délivré cette fois par Z._____ (cf. *Contrat for G._____*, P._____ du 26 juin 2008).

L'analyse des contrats mentionnés ci-dessus révèlent divers indices qui confirment l'existence d'une opération en Suisse. Tout d'abord, les prestations à charge de Z._____ et Y._____ ne peuvent être automatiquement attribuées à la recourante. En effet, cette dernière n'est partie à aucune des conventions mentionnées qui s'adressent exclusivement à Z._____ et Y._____. De plus, une analyse des factures de la recourante révèle que les prestations qu'elle délivre sont différentes et distinctes des obligations contenues dans les contrats cités ci-dessus. En effet, la recourante délivre des prestations de participation aux travaux, de promotion et de management sans toutefois facturer à ses clientes en

Suisse le design complet de l'architecture d'intérieur ou encore des services d'assistance technique. En outre, dans son mémoire de recours du 24 janvier 2013, la recourante reconnaît explicitement que les prestations relatives à l'hôtel *G.*_____ ainsi que l'hôtel *F.*_____ ont été accomplies soit par Z._____, soit par Y._____. Ainsi, il y a lieu de bien distinguer les prestations accomplies dans le cadre de la relation contractuelle entre Z._____ et Y._____ et leurs clientes des prestations de sous-traitance de la recourante. Par ailleurs, même s'il existait une correspondance entre les prestations sous-traitées et les prestations principales, il y aurait lieu d'aboutir à la même conclusion. Les factures restent déterminantes et démontrent que la recourante a elle-même opté pour un stade préalable en Suisse en choisissant de se limiter à des opérations de sous-traitance.

Enfin, un stade indépendant, préalable au stade qui se fonde sur les conventions ci-dessus, apparaît d'autant plus clairement que la totalité des plans de design intérieur et d'aménagement fournis par la recourante ont été établis au nom de Z._____ et de Y._____. Autrement dit, cet indice confirme que les prestations ont été délivrées au P._____ par Z._____ et Y._____ et non par la recourante, dont l'intervention a eu lieu à un stade préalable précédant l'exécution des prestations convenues mentionnées au paragraphe précédant. En d'autres termes et sur la base des considérations ci-dessus, il s'agit d'isoler les opérations de sous-traitance en constatant un stade indépendant et préalable et de confirmer la présomption, créée par les factures, que ce stade préalable se déroule exclusivement en Suisse.

5.2.3 Enfin, l'existence de ces factures laisse présumer que les flux financiers y relatifs se limitent à la Suisse. En d'autres termes, dans la mesure où cette présomption indique que le fournisseur et le destinataire des prestations sont suisses, rien dans le dossier ne permet d'établir qu'il existe un quelconque flux financier entre la Suisse et le P._____. A ce titre, la recourante a très bien saisi la différence qui pouvait exister dans le choix du destinataire des factures en cause et de l'influence de ce dernier sur les flux financiers en question. En effet, elle a établi six factures qui portent sur des honoraires de M. Q._____, administrateur de la recourante et chef du projet immobilier au P._____, et dont le destinataire est la société Y._____ sise au P._____. Ainsi, pour ses propres opérations, la recourante opère clairement une distinction entre Y2._____ sise au P._____ et Y._____ sise à C._____ et obtient, par ce moyen, l'exonération de certaines prestations directement délivrées au P._____. Il apparaît ainsi que cette dernière souhaite elle-même établir une

différence entre les prestations délivrées dans le cas du mandat de sous-traitance et les prestations directement délivrées sur place au P._____. Autrement dit, il est permis de présumer que le destinataire de la facture est bien le véritable destinataire de la prestation, sans quoi la distinction établie par la recourante n'aurait aucun sens. Par conséquent, il sied de relever que les flux financiers des prestations examinées dans la présente cause sont limités au territoire suisse.

Certes, la recourante allègue que les prestations ont été effectivement réalisées au P._____. Comme le soutient justement à plusieurs reprises cette dernière, il importe en premier lieu de considérer les choses dans une perspective économique. Or, il n'appartient pas au Tribunal de céans de remettre en question l'organisation des relations économiques que la recourante a elle-même souhaitée et de rejeter la distinction entre les factures en question, alors même que cette dernière opère une différence entre prestations délivrées en Suisse et au P._____. Par ailleurs, même si cet élément devait être contesté, le fait que les prestations ont finalement été réalisées au P._____ n'est pas pertinent. En effet, il importe avant tout d'identifier l'opération litigieuse, soit en particulier le destinataire de cette dernière. De même, il importe peu de savoir où la prestation a été exécutée, tant qu'il est possible d'identifier ce destinataire. De même, la dite allégation s'oppose à la présomption quant au destinataire, créée par les factures, que la recourante ne parvient pas à renverser dans la mesure où elle ne démontre pas de manière satisfaisante que le véritable destinataire de la prestation se situe au P._____. Demeure décisif que le fournisseur et les destinataires des opérations litigieuses sont entièrement en Suisse et que les prestations en cause sont sans exception circonscrites au territoire suisse.

La première grande conséquence à tirer de l'analyse qui précède est que les prestations en cause s'inscrivent dans un stade particulier de la chaîne des opérations TVA. Ainsi, on retrouve clairement deux stades d'opérations, dont un – la relation de sous-traitance – a lieu exclusivement sur le territoire suisse. Par conséquent, la chaîne des opérations TVA peut être établie avec clarté, en distinguant les prestations entre la recourante et ses mandantes, Z._____ et Y._____, et les prestations du contrat principal liées aux immeubles sis au P._____. Dans la mesure où le prestataire et le destinataire de la prestation sont tous les deux basés en Suisse, la question de l'application de l'art. 14 al. 1 et de l'art. 14 al. 3 aLTVA n'y change rien (cf. consid. 3.2). Dans les deux cas, le lieu de la prestation de services reste situé en Suisse.

5.3 Ceci dit, il y a lieu de déterminer si la conclusion atteinte ci-dessus doit être corrigée par la règle de l'art. 14 al. 2 let. a aLTVA, relative au lieu de prestations de services en relation avec un bien immobilier. Parmi, les quatorze factures mentionnées au consid. 5.2.1, il y a lieu de distinguer deux groupes de factures: celles qui révèlent un lien avec un immeuble qu'il s'agit d'examiner ci-après (cf. consid. 5.3.2) et celles qui renvoient à des prestations de management et à des prestations analogues (cf. consid. 5.3.1).

5.3.1 Tout d'abord, cinq factures adressées par la recourante à Y._____ portent la mention de "honoraires de promotion et de management au …". Il s'agit d'une facture de CHF 100'000.- du 20 décembre 2007, d'une facture de CHF 277'500.- et une autre de CHF 100'000.- du 30 décembre 2008, ainsi que de deux factures du 30 décembre 2009 de CHF 377'000.- respectivement de CHF 100'000.-. Toutes ces factures font état de prestations de management et de promotion. La description de la prestation est parfois clairement détaillée, notamment pour la facture du 30 décembre 2008 et la première facture du 30 décembre 2009, et comprend des activités telles que marketing, secrétariat ou encore infographie, correspondant en tout point aux catégories de l'art. 14 al. 3 let. b et let. c aLTVA . En outre, aucune des prestations saisies par ces factures ne correspondent à celles de l'art. 14 al. 2 let. a aLTVA. En effet, les activités de secrétariat, d'infographie, de marketing, de promotion et de management en général ne sont pas liées à des travaux immobiliers, ni à des droits réels immobiliers. Enfin, ces prestations dépassent la gestion proprement dite du bien immobilier et ne peuvent être assimilées à des activités servant l'administration et l'estimation de ce bien (cf. consid. 3.2.2.1). Ainsi, les prestations de ce groupe de factures en tant que prestations de management et de promotion doivent être traitées sous l'angle de l'art. 14 al. 3 aLTVA, soit, dans ce cas, le lieu du destinataire de la prestation, en Suisse pour la recourante, s'applique.

5.3.2

5.3.2.1 S'agissant des autres factures adressées par la recourante à Z._____ et portant la mention "participation aux travaux et frais de développement au …", il y a lieu de procéder à l'analyse des prestations en cause et de déterminer s'il existe un quelconque lien avec un immeuble et, le cas échéant, de le qualifier.

Tout d'abord, il y a lieu de relever que l'ensemble de l'opération entre la recourante, comme sous-traitante, et Z._____ se situe en Suisse. Comme cela a été développé précédemment, cet élément permet d'établir que les

stades d'une chaîne d'opération TVA doivent être traités de manière indépendante (cf. consid. 5.2). A ce titre, la sous-traitance crée, d'un point de vue économique, deux prestations différentes (cf. consid. 3.2.1.2). En l'occurrence, il y a lieu de considérer le premier type d'opération sis en Suisse qui se déroule avant la refacturation. Ces prestations faites et délivrées en Suisse ne sont pas générées par le lien avec un immeuble précis, mais bien par le lieu de l'opération indiqué par les factures. Il ne s'agit pas, selon le Tribunal de céans, de se démarquer de cette prédominance des stades en matière de TVA. Elle a le mérite de la clarté, de la simplicité et, sauf intervention du législateur, il n'est pas de raison, pour le juge, de s'en écarter. De plus, même s'il fallait considérer un lien entre ces prestations et un immeuble, il faudrait encore rechercher l'existence ou non d'une relation étroite. En effet, une relation directe et économique doit exister entre le lieu de rattachement et les opérations TVA en question (cf. consid. 3.2.1.1). Or un tel rattachement ne s'applique pas aux prestations en cause qui sont préalables et se situent à un stade antérieur. En créant et insérant une nouvelle opération dans la chaîne existante, la recourante a manifestement voulu ajouter un stade préalable aux prestations en cause, choix qui la lie eu égard à une analyse TVA (cf. consid. 2.2.5). Ainsi, contrairement aux affirmations de la recourante se fondant sur l'avis de droit précité, le rattachement à l'immeuble n'existe pas et, de ce fait, il y a lieu d'imposer les prestations en Suisse.

5.3.2.2 En outre, 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 TF 2C_686/2007 du 19 mai 2008 consid. 2.3.3; 2A.43/2002 du 8 janvier 2003, in: RDAF 2003 II 394 consid. 3.3.4). La doctrine allemande traite explicitement le lieu de l'opération de sous-traitance en lien avec un immeuble. Dans le cas où une société donnée délègue à une autre société (*Subunternehmer*) l'exécution d'une prestation d'un mandat (*Erfüllungsgehilfen*), elle confirme précisément que la prestation entre le sous-traitant et le mandataire/entrepreneur et la prestation entre ce dernier et le mandant/maître d'ouvrage doivent être traitées de manière distincte (cf. PLÜCKEBAUM ET AL., Umsatzsteuergesetz Kommentar, Cologne/Berlin/Munich 2007, Par. 3a Anm. 66; REISS ET AL., Umsatzsteuergesetz, Bonn 1995, Par. 3a Anm. 211). Afin d'opérer cette distinction, il est nécessaire – toujours selon la doctrine allemande - de procéder à la qualification des prestations en déterminant quelles règles propres leur sont applicables (cf. PLÜCKEBAUM ET AL., op. cit., Par. 3a Anm. 66). S'il est avéré qu'une opération de sous-traitance a un lien avec un bien immobilier, il reste à démontrer que ce lien est direct. Or une prestation qui

se rapporte à un immeuble concret mais qui est délivrée à un tiers qui, lui-même, la transmet au propriétaire de l'immeuble ne présente pas de lien direct avec l'immeuble concerné (STADIE in Rau/Dürrwächter, Umsatzsteuergesetz Kommentar, Cologne 1976/2012, § 3a Anm. 306). La première prestation, du prestataire initial au tiers, reste seulement indirectement liée à l'immeuble. Ainsi, fondamentalement, une opération de sous-traitance ne peut pas être rattachée à un immeuble.

Certes, la doctrine allemande n'est pas décisive pour le droit suisse. Toutefois, c'est précisément le lieu de relever qu'elle correspond à la théorie suisse et générale de la chaîne des opérations. A ce titre, il faut rappeler que cette théorie prime toutes autres considérations (cf. consid. 2.2.). De plus, cette interprétation se justifie d'autant plus sous l'angle de l'aLTVA, dans la mesure où la doctrine allemande tend à avoir une vision plus large des prestations au lieu de l'immeuble que la doctrine suisse. En effet, il a été renoncé à la notion de lien étroit en droit allemand alors que la doctrine suisse tend à plaider en faveur d'un tel lien entre l'immeuble et la prestation en cause (cf. STADIE, op. cit., § 3a Anm. 305; cf. consid. 3.2.1.1). Par conséquent, une prestation de sous-traitance révèle, à fortiori, en droit suisse, un lien insuffisant pour que le lieu de l'immeuble lui soit applicable.

En l'occurrence, il s'impose donc de conclure que la prestation en cause délivrée dans le cadre de l'opération de sous-traitance considérée n'a pas un lien suffisant avec les immeubles sis au P._____.

5.3.2.3 Enfin, par abondance d'argumentation, si l'on tient véritablement compte de l'importance de la chaîne des opérations TVA, il apparaît inconcevable, selon le droit en vigueur, que le législateur ait pu renoncer à l'imposition d'une opération entièrement suisse avec un flux financier circonscrit à ce même territoire, d'autant plus que, si cette opération était considérée comme délivrée à l'étranger, elle n'y serait pas imposable – le P._____ ne connaissant pas de TVA (cf. WALTER VON DER CORPUT/FABIOLA ANNACONDIA, International VAT Monitor, Overview of General Turnover Taxes and Tax rates, Janvier 2014). Deux conséquences peuvent être tirées de ce dernier élément. Premièrement, il n'existe aucun risque de double-imposition qui pourrait justifier une certaine retenue. Deuxièmement, l'absence d'une imposition au P._____ rend impossible une non imposition en Suisse, dans la mesure où l'art. 14 al. 2 let. a LTVA est une exception à la règle générale. On ne saurait considérer que le législateur, qui a ajouté cette disposition menant à l'exception au principe

général de l'imposition en Suisse, ait souhaité qu'une telle situation conduise à une totale non-imposition du substrat fiscal ici litigieux.

Par conséquent, l'argument de la recourante selon lequel l'art. 14 al. 2 let. a aLTVA s'applique indépendamment du fait que le destinataire de la prestation, à qui la facture est adressée, ait son siège en Suisse ou à l'étranger doit être clairement rejeté. A l'évidence, il n'existe aucun lien direct, a fortiori étroit, entre l'immeuble et les prestations en cause. De ce fait, l'art. 14 al. 2 let. a aLTVA relatif au lieu de l'immeuble n'est pas applicable. Ainsi, il y a lieu de conclure que le lieu de la prestation se trouve en Suisse.

5.4

5.4.1 Selon l'art. 62 al. 2 PA qui concerne la "reformatio in pejus", l'autorité de recours peut modifier au détriment d'une partie la décision attaquée, lorsque celle-ci viole le droit fédéral ou repose sur une constatation inexacte ou incomplète des faits. Aux termes de l'alinéa 3, si l'autorité de recours envisage de modifier, au détriment d'une partie, la décision attaquée, elle l'informe de son intention et lui donne l'occasion de s'exprimer (cf. arrêts du TAF A-6000/2008 du 13 juillet 2010 consid. 6 et A-6191/2008 du 10 juin 2010 consid. 1.3).

5.4.2 Il y a lieu de rappeler qu'une telle reformatio in pejus ne peut avoir lieu que lorsque la décision concernée est manifestement erronée et que la correction entreprise revêt une importance considérable (cf. consid. 4.1).

En l'occurrence, l'examen de la décision attaquée repose en partie, pour les motifs susmentionnés, sur une vision s'écartant de celle de l'AFC, dont la perception du déroulement des stades TVA est erronée. Cependant, le caractère manifeste de l'erreur constatée peut demeurer ouvert. En effet, s'agissant de la seconde condition, soit l'importance considérable de la correction, il y a lieu de relever qu'elle n'est de toute façon pas remplie en l'occurrence. En effet, la prise en compte de la facture du 25 octobre 2006 de USD 200'000.- faisant l'objet de la présente reformatio in pejus entraînerait une correction de la créance fiscale de l'AFC de CHF 18'402.- Cette créance passerait ainsi de CHF 361'118.- à près de CHF 379'523.-. On ne saurait qualifier cette augmentation marginale de la créance fiscale de considérablement importante. Par conséquent, le Tribunal de céans renonce à procéder à une reformatio in pejus de la décision du 6 décembre 2012 de l'autorité inférieure, les conditions nécessaires n'étant pas cumulativement réunies.

6.

L'analyse qui précède conduit le Tribunal de céans à rejeter le recours. Vu l'issue du litige, les frais de procédure, d'un montant total de CHF 7'500.- comprenant l'émolument judiciaire et les débours, sont mis à la charge de la recourante qui succombe, en application de l'art. 63 al. 1 PA et des art. 1 ss. Règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixées par le Tribunal administratif fédéral (FITAF, RS 173.320.2). L'autorité de recours impute, dans le dispositif, les avances sur les frais de procédure correspondants. Une indemnité à titre de dépens n'est pas allouée (art. 64 al.1 PA *a contrario*, respectivement art. 7 al.1 FITAF *a contrario*, et art. 7 al. 3 FITAF).

Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :

1.
Le recours est rejeté.

2.
Les frais de procédure, d'un montant de CHF 7'500.-, sont mis à la charge de la recourante. Ce montant est compensé par l'avance de frais, déjà versée, d'un montant équivalent.

3.
Il n'est pas alloué de dépens.

4.
Le présent arrêt est adressé :

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