Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

2C 850/2014

2C 854/2014

{T 0/2}

Arrêt du 10 juin 2016

IIe Cour de droit public

Composition
MM. et Mme les Juges fédéraux Seiler, Président,
Zünd,Aubry Girardin, Donzallaz et Stadelmann.
Greffière : Mme Vuadens.

Participants à la procédure
X._____ Sàrl,
représentée par Me Alexandre Reil, avocat,
recourante,

contre

Administration fédérale des contributions, Division principale de la taxe sur la valeur ajoutée.

Objet
TVA; années 2007 à 2011; agence d'escortes; indépendance; lieu de la prestation; impôt sur les acquisitions;

recours contre les arrêts du Tribunal administratif fédéral, Cour I, du 30 juillet 2014.

Faits :

A.
X._____ Sàrl (ci-après: X._____ ou la Société), dont le siège est situé à Genève, exploite depuis août 2002 une agence d'escortes sous le nom d'Agence Escortes Y._____. Elle est immatriculée au registre de l'Administration fédérale des contributions (ci-après: l'Administration fédérale) depuis le 22 avril 2008.
La Société a fait l'objet d'un contrôle pour les périodes fiscales du 1 er trimestre 2007 au 4 ème trimestre 2011. A cette occasion, l'Administration fédérale a constaté qu'elle remplissait les conditions d'assujettissement depuis le 1 er janvier 2007 et l'a immatriculée avec effet rétroactif à cette date. Elle a par ailleurs considéré que la Société devait être imposée sur l'ensemble des recettes des escortes offrant leurs services en Suisse ou à l'étranger et sur les services qu'elle avait acquis à l'étranger.
Par deux notifications d'estimation du 23 juillet 2012 concernant la période du 1 er janvier 2007 au 31 décembre 2009 pour la première et celle du 1 er janvier 2010 au 31 décembre 2011 pour la seconde, l'Administration fédérale a réclamé à la Société un montant de 194'466 fr., respectivement de 115'359 fr. à titre de correction de l'impôt en sa faveur.
La Société a formé réclamations contre ces deux notifications d'estimation, soutenant que les escortes exerçaient leur activité de manière indépendante et que, s'agissant des services fournis à l'étranger, les prestations des escortes et celles de l'organisateur échappaient à l'imposition. Elle contestait également le bien-fondé de l'impôt perçu sur les acquisitions de services à l'étranger.

B.
Par décision du 14 janvier 2013, l'Administration fédérale a admis la réclamation portant sur la notification d'estimation relative aux périodes 2007 à 2009, dans la mesure où elle a reconnu que la Société n'était pas débitrice d'un impôt sur les prestations de casting acquises à l'étranger. Elle l'a rejetée pour le surplus. La correction de l'impôt s'élevait désormais à 193'765 fr. Dans une décision du même jour, elle a rejeté la réclamation portant sur la notification d'estimation relative aux périodes 2010 et 2011.

La Société a interjeté recours contre ces décisions auprès du Tribunal administratif fédéral. Le chiffre d'affaires imposable de la recourante devait être limité au pourcentage qu'elle recevait ("commission") de la part des escortes et sans tenir compte des prestations effectuées par celles-ci à l'étranger. En conséquence, le montant des reprises fiscales devait être réduit à 459 fr. pour les années 2007 à 2009 et à 3'035.45 fr. pour les années 2010 et 2011.
Le Tribunal administratif fédéral a ouvert deux dossiers (causes A-786/2013 et A-777/2013) et réclamé de la Société le versement de deux avances de frais de 5'000 fr. chacune. Le 22 février 2013, l'intéressée a sollicité qu'une seule avance de frais de 5'000 fr. soit requise, les deux causes traitant des mêmes faits, de la même entreprise et reposant sur le même raisonnement juridique. Interprétant cette requête comme une demande de jonction de causes, le juge instructeur du Tribunal administratif fédéral l'a rejetée par décision incidente du 7 mars 2013, confirmant qu'une avance de frais de 5'000 fr. devait être réclamée séparément pour chacune des deux procédures.
Par arrêts du 30 juillet 2014, le Tribunal administratif fédéral a rejeté les recours et confirmé les décisions sur réclamation. Contrairement à ce que soutenait la Société, les escortes n'étaient pas indépendantes du point de vue du droit de la TVA. En conséquence, c'était à juste titre que le chiffre d'affaires de ces dernières lui avait été intégralement attribué. Par ailleurs, les prestations offertes étaient, du point de vue de la TVA, localisées en Suisse même lorsque les rencontres avec les clients avaient lieu à l'étranger. En outre, la Société était bien débitrice de l'impôt sur les services qu'elle avait acquis à l'étranger.Vu l'issue des recours, le Tribunal administratif a mis à la charge de la Société des frais de procédure par 5'000 fr. pour chacune des causes.

C.
Agissant par la voie du recours en matière de droit public, la Société demande au Tribunal fédéral, sous suite de frais et dépens, à titre principal, de réformer les arrêts du 30 juillet 2014 du Tribunal administratif fédéral en ce sens que son chiffre d'affaires imposable se limite exclusivement au pourcentage reçu par elle, que le chiffre d'affaires pour les prestations effectuées à l'étranger soit exonéré et que le montant des reprises fiscales soit réduit à 459 fr. pour les périodes fiscales 2007 à 2009 et à 3'035.35 fr. pour les périodes 2010 et 2011; à titre subsidiaire, d'annuler les arrêts du 30 juillet 2014 du Tribunal administratif fédéral et de lui renvoyer les causes pour nouvelle décision dans le sens des considérants; plus subsidiairement, de réformer les arrêts du 30 juillet 2014 en ce sens que le montant total des frais mis à sa charge soit arrêté à 5'000 fr.
Le Tribunal administratif fédéral a renoncé à prendre position sur le recours, alors que l'Administration fédérale a conclu à son rejet.
Par décisions du 10 octobre 2014, le Président de la Cour de céans a admis les requêtes d'effet suspensif formulées par la recourante. Le 25 novembre 2014, le Tribunal fédéral a rejeté les requêtes d'assistance judiciaire formées par la Société.

D.
Le Tribunal fédéral a statué en audience publique le 10 juin 2016.

Considérant en droit :

I. Recevabilité, points de procédure et droit applicable

1.
Le Tribunal administratif fédéral a rendu deux arrêts, l'un relatif aux années 2007 à 2009, soumises à l'ancien droit de la TVA, l'autre aux années 2010 et 2011, régies par le nouveau droit de la TVA. Comme ceux-ci con-

cernent tous deux le même complexe de faits et qu'ils soulèvent les mêmes questions juridiques, il se justifie, pour des motifs d'économie de procédure, de joindre les deux causes et de statuer à leur sujet dans un seul arrêt (art. 24 PCF [RS 273]), applicable par analogie vu le renvoi de l'art. 71 LTF; cf. arrêts 2C 1143/2013 du 28 juillet 2014 consid. 1.2.1 non publié in ATF 140 I 153; 2C 1077/2012 du 24 mai 2014 consid. 1.1; 2C 494/2011 du 6 juillet 2012 consid. 1.1). Dans ces circonstances, on ne peut reprocher à la recourante d'avoir formé un seul recours à l'encontre des deux décisions attaquées.

2.
Les arrêts entrepris constituent des décisions finales (art. 90 LTF), rendues par le Tribunal administratif fédéral (art. 86 al. 1 let. a LTF) dans une cause de droit public (art. 82 let. a LTF) ne tombant pas sous le coup des exceptions de l'art. 83 LTF, de sorte 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 la recourante qui, directement touchée par les décisions entreprises et ayant un intérêt digne de protection à leur annulation ou leur modification, a qualité pour recourir (art. 89 al. 1 LTF), le présent recours en matière de droit public est recevable.

3.
Saisi d'un recours en matière de droit public, le Tribunal fédéral contrôle librement le respect du droit fédéral (cf. art. 95 let. a et 106 al. 1 LTF), alors qu'il n'examine la violation de droits fondamentaux que si ce grief a été invoqué et motivé par le recourant, conformément au principe d'allégation (cf. art. 106 al. 2 LTF). L'acte de recours doit alors, sous peine d'irrecevabilité, contenir un exposé succinct des droits et principes constitutionnels violés et préciser de manière claire et détaillée en quoi consiste la violation (cf. ATF 139 I 229 consid. 2.2 p. 232 et les références citées; 138 I 232 consid. 3 p. 237; 136 II 304 consid. 2.5 p. 314).

4.

4.1. Le Tribunal fédéral conduit son raisonnement juridique sur la base des faits constatés par l'autorité précédente (art. 105 al. 1 LTF). En vertu de l'art. 97 LTF, le recours ne peut critiquer les constatations de fait que si les faits ont été établis de façon manifestement inexacte - notion qui correspond à celle d'arbitraire (ATF 141 V 495 consid. 4.3.1 p. 504; 137 I 58 consid. 4.1.2 p. 62) - ou en violation du droit au sens de l'art. 95 LTF, et si la correction du vice est susceptible d'influer sur le sort de la cause (ATF 137 III 226 consid. 4.2 p. 234; 135 III 127 consid. 1.5 p. 129 s.). Lorsque le recourant s'en prend à l'appréciation des preuves et à l'établissement des faits, la décision n'est arbitraire que si le juge n'a manifestement pas compris le sens et la portée d'un moyen de preuve, s'il a omis, sans raison sérieuse, de tenir compte d'un moyen important propre à modifier la décision attaquée ou encore si, sur la base des éléments recueillis, il a procédé à des déductions insoutenables (cf. ATF 140 III 264 consid. 2.3 p. 266; 136 III 552 consid. 4.2 p. 560; 134 V 53 consid. 4.3 p. 62). La partie recourante doit exposer, dans une motivation conforme aux exigences de l'art. 106 al. 2 LTF, en quoi l'état de fait retenu par l'instance précédente est arbitraire ou contraire au droit, et préciser en quoi la correction du vice aurait une influence sur l'issue de la cause (cf. ATF 133 II 249 consid.1.4.3 p. 254 s.). Le Tribunal fédéral n'entre pas en matière sur des critiques de type appellatoire portant sur l'état de fait ou sur l'appréciation des preuves (cf. ATF 140 III 264 consid. 2.3 p. 266; 137 I 58 consid. 4.1.2 p. 62; 137 II 353 consid. 5.1 p. 356). Par ailleurs, aucun fait nouveau ni preuve nouvelle ne peut être présenté, à moins de résulter de la décision de l'autorité précédente (art. 99 al. 1 LTF).

4.2. En l'espèce, la recourante présente sa propre version des événements et complète à sa guise les faits de la cause, sans invoquer ni a fortiori démontrer que les conditions de l'art. 97 al. 1 LTF eussent été remplies. Une telle argumentation n'est pas recevable. La Cour de céans statuera en conséquence sur la base des faits tels qu'ils ressortent des arrêts attaqués.

5.
La loi fédérale du 12 juin 2009 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (LTVA; RS 641.20) est entrée en vigueur le 1 er janvier 2010 et s'applique aux faits de la cause en tant qu'elle porte sur la période du 1 er janvier 2010 au 31 décembre 2011.

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 tant qu'il porte sur la période du 1 er janvier 2007 au 31 décembre 2009, le litige doit dès lors être examiné au regard des dispositions de l'ancienne loi fédérale du 2 septembre 1999 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (aLTVA [RO 2000 1300 et les modifications ultérieures], en vigueur jusqu'au 31 décembre 2009), hormis les questions de procédure et sous réserve d'exceptions non réalisées en l'espèce (cf. art. 113 LTVA).

II. Griefs formels

6.
Dans un grief formel qu'il convient d'examiner en premier lieu, la recourante se plaint d'une violation de son droit d'être entendue découlant des art. 29 Cst. et 6 par. 1 CEDH. Elle reproche aux juges précédents d'avoir refusé de procéder à l'audition de trois escortes faisant partie de son agence, qu'elle avait requise pour démontrer le caractère indépendant de l'activité professionnelle de ces personnes. Ces témoins auraient en effet pu exposer, selon la recourante, le risque économique qu'elles supportent, la manière dont leur rémunération est gérée, leur liberté d'organiser leur activité et la manière dont elles apparaissent vis-à-vis des clients. La recourante soutient également que l'autorité inférieure devait d'abord entendre ces personnes avant d'évaluer la force probante de leurs témoignages, au lieu de les écarter d'emblée en raison des rapports contractuels qui les liaient ou les avaient liées à elle. Le refus de procéder à ces auditions aurait conduit les juges précédents à apprécier de manière erronée l'organisation de l'activité professionnelle des escortes de l'agence, sur la base d'une argumentation fondée sur des suppositions et des hypothèses.
La recourante invoque également l'art. 81 LTVA à l'appui de son grief. Elle soutient que, depuis l'entrée en vigueur de cette disposition, l'audition de témoins ne peut plus être considérée comme un mode de preuve exceptionnel en droit de la TVA.

6.1. Le droit d'être entendu comprend notamment le droit pour l'intéressé de prendre connaissance du dossier et d'offrir des preuves pertinentes (ATF 140 I 285 consid. 6.3.1 p. 299; 135 II 286 consid. 5.1 p. 293). L'art. 29 al. 2 Cst. impose en particulier à l'autorité de donner suite à une offre de preuve lorsque celle-ci a été demandée en temps utile, dans les formes prescrites et qu'elle apparaît de nature à influer sur le sort de la décision à rendre. Il n'y a toutefois pas violation du droit à l'administration des preuves lorsque la mesure probatoire refusée est inapte à établir le fait à prouver, lorsque ce fait est sans pertinence ou lorsque, sur la base d'une appréciation non arbitraire des preuves dont elle dispose déjà, l'autorité parvient à la conclusion que les faits pertinents sont établis et que le résultat, même favorable au requérant, de la mesure probatoire sollicitée ne pourrait pas modifier sa conviction (ATF 140 I 285 consid. 6.3.1 p. 299; 136 I 229 consid. 5.3 p. 236 s.; 134 I 140 consid. 5.3 p. 148). En particulier, l'autorité de jugement peut renoncer à faire citer des témoins, qu'ils soient à charge ou à décharge, si, dans le cadre d'une appréciation anticipée des preuves dénuée d'arbitraire, elle peut
dénier à ces témoignages une valeur probante décisive pour le jugement (ATF 125 I 127 consid. 6c/cc p. 135 et 6c/ dd p. 135 s.; 124 I 274 consid. 5b p. 285; arrêt 2C 377/2014 du 26 mai 2015 consid. 6.1).
Quant à l'art. 81 al. 3 LTVA, il prévoit que le principe de la libre appréciation des preuves est applicable et que l'acceptation d'une preuve ne doit pas dépendre exclusivement de la présentation de moyens de preuves précis. Cette règle, qui consacre le principe procédural de la libre appréciation des preuves, implique que certains moyens de preuve précis ne peuvent plus être imposés dans le nouveau droit de la TVA (sur cette problématique, cf. arrêt 2C 842/2014 du 17 février 2015 consid. 3.2, qui a laissé ouverte la question de savoir si cette disposition s'appliquait également aux causes soumises à l'aLTVA). Cette question peut aussi demeurer indécise en l'espèce, compte tenu de ce qui suit.

6.2. Le Tribunal administratif fédéral a, en substance, refusé de procéder aux auditions requises, car elles n'étaient pas de nature à apporter de nouveaux éléments, l'état de fait pouvant être clairement établi sur la base des pièces versées au dossier. Il ne découlait au demeurant pas du droit d'être entendu l'obligation, pour l'autorité, de procéder à des auditions; par ailleurs, même si certains moyens de preuve précis ne pouvaient plus être imposés en vertu de l'art. 81 al. 3 LTVA, la portée des documents écrits en droit de la TVA demeurait importante. Au surplus, les déclarations de ces témoins auraient de toute manière été accueillies avec réserve,

compte tenu des rapports contractuels qui les liaient ou les avaient liés à la recourante. Il y avait donc lieu de renoncer à procéder à une telle audition par appréciation anticipée des preuves.

6.3. L'examen de l'appréciation anticipée des preuves à laquelle s'est livrée le Tribunal administratif fédéral doit être effectuée en relation avec le premier objet du litige, qui a trait à la question de savoir qui, de l'agence de la recourante ou des escortes, est le prestataire des services offerts aux clients, ce qui suppose, au fond, de déterminer la nature - dépendante ou indépendante - de l'activité desdites escortes au regard de l'ensemble des circonstances. Celles-ci ont notamment trait au point de savoir qui supporte le risque économique, quel est le rôle joué par la recourante dans l'organisation de l'activité des escortes et leur promotion publicitaire, quel est leur mode de rémunération et quelle est l'apparence créée vis-à-vis-des tiers.
Pour trancher cette question, les juges précédents ne se sont pas fondés, contrairement à ce qu'avance la recourante, sur des suppositions et des hypothèses, mais sur des pièces du dossier, en premier lieu sur les informations figurant sur le site internet de la recourante, qui lui ont permis d'obtenir des éléments relevants pour apprécier la nature dépendante ou indépendante de l'activité des escortes. Le dossier contient par ailleurs copie de courriels échangés entre la recourante et certaines escortes, qui illustrent également la manière dont les rendez-vous s'organisent concrètement et le rôle joué par la recourante à cet égard. Dès lors, on ne voit pas que l'audition d'escortes eût été de nature à apporter des éléments nouveaux ou propres à remettre en cause la perception, par le Tribunal administratif fédéral, des faits pertinents tels qu'ils ressortent de l'examen de ces documents. En outre, le point de savoir si les escortes encourent des frais professionnels, comme l'alléguait la recourante en produisant quelques factures qui n'ont pas été jugées suffisantes par le Tribunal administratif fédéral, n'était de toute manière pas déterminant en soi pour juger du caractère indépendant ou dépendant de l'activité des escortes et
ne justifiait donc pas plus une audition. Au surplus, le Tribunal administratif fédéral était fondé à souligner que la force probante de ces témoignages aurait de toute manière dû être relativisée étant donné le lien contractuel existant entre les témoins et la recourante.

6.4. Il découle de ce qui précède que les juges précédents n'ont pas violé le droit d'être entendu de la recourante en refusant de procéder à l'audition de trois escortes, sur la base d'une appréciation des preuves dénuée d'arbitraire. On ne discerne pas plus de violation de l'art. 81 al. 3 LTVA à cet égard. En effet, ce n'est pas parce que ce mode de preuve ne serait pas recevable par principe que les juges précédents ont refusé de procéder à l'audition de témoins, mais à la suite d'une appréciation anticipée de l'ensemble des preuves à disposition. Le grief de violation du droit d'être entendu, ainsi que de l'art. 81 al. 3 LTVA, est partant rejeté.

III. Griefs matériels

7.
Dans la mesure où les différents griefs formulés par la recourante posent les mêmes questions juridiques quel que soit le droit applicable, celles-ci seront traitées ensemble, en distinguant l'ancien et le nouveau droit.
a) Qualification de l'activité des escortes du point de vue de la TVA

8.
Le litige suppose en premier lieu de savoir si, comme l'a retenu le Tribunal administratif fédéral, les chiffres d'affaires réalisés par les escortes de l'agence de la recourante doivent être imputés à cette dernière en raison du caractère dépendant de leur activité ou si, comme le soutient la recourante, les escortes doivent être considérées comme exerçant une activité indépendante.

Période du 1 er janvier 2007 au 31 décembre 2009 (aLTVA)

8.1. Aux termes de l'art. 21 al. 1 aLTVA, est assujetti à l'impôt quiconque, même sans but lucratif, exerce de manière indépendante une activité commerciale ou professionnelle en vue de réaliser des recettes, à condition que ses livraisons, ses prestations de services et
ses prestations à lui-même effectuées sur territoire suisse dépassent globalement 75'000 fr. par an.

8.1.1. Exerce une telle activité de manière indépendante la personne qui fournit ses prestations en son nom, en apparaissant comme prestataire vis-à-vis de l'extérieur. Dès lors qu'elle remplit ces conditions, cette personne est en principe considérée comme un assujetti distinct et les prestations qu'elle fournit lui sont attribuées aux fins de l'assujettissement et de l'imposition. Le fait de supporter le risque économique, d'agir et d'apparaître sous son propre nom vis-à-vis des tiers, ainsi que la liberté d'accepter ou non une tâche et de s'organiser en vue d'exécuter celle-ci dénotent une activité indépendante. En outre, le fait d'employer du personnel, d'effectuer des investissements importants, de disposer de ses propres locaux (commerciaux), d'avoir différents partenaires d'affaires et d'être indépendant du point de vue de l'économie d'entreprise et de l'organisation du travail jouent également un rôle. La qualification doit intervenir en appréciant l'ensemble des aspects pertinents. Le statut au plan des assurances sociales et en matière d'impôts directs, de même que les relations contractuelles de droit privé constituent des indices, mais ne sont pas déterminants à eux seuls (arrêts 2C 262/2012 23 juillet 2012 consid. 3
et les références citées; 2C 426/2008 du 18 février 2009 consid. 2.2).

8.1.2. Dans l'arrêt 2C 262/2012 précité, le Tribunal fédéral a jugé que, du point de vue de la TVA, les escortes d'une agence exerçaient une activité dépendante en raison des éléments suivants:
L'agence choisissait les femmes qui pouvaient exercer cette activité dans le cadre de son agence; c'est elle qui fixait les tarifs des prestations et les modalités du paiement et qui apparaissait sur les supports publicitaires et au registre du commerce, les escortes ne figurant, sur les photos présentées sur le site internet, que de manière anonyme et sous pseudonymes. Les clients devaient passer par l'agence pour obtenir en tout cas un premier rendez-vous avec la personne de leur choix. Le fait que les escortes ne soient pas obligées de donner suite à un rendez-vous n'était pas relevant, car cela s'expliquait moins par la volonté de leur laisser toute liberté dans l'exercice de leur activité que par le souci ne pas tomber sous le coup des dispositions pénales réprimant l'encouragement de la prostitution. Au plan de l'organisation de l'activité, la publicité était effectuée par l'agence, ce qui réduisait considérablement le risque économique supporté par les escortes. Ainsi, le fait qu'elles ne bénéficiaient pas d'un revenu garanti - ce qui constituait un indice d'activité indépendante -, n'était pas décisif au regard de l'ensemble des circonstances. L'agence ne pouvait au surplus pas être vue comme un simple intermédiaire entre
les escortes et les clients, d'autant moins qu'une telle qualification supposait l'existence d'un rapport de représentation directe au sens de l'art. 11 al. 1 aLTVA, qui n'avait pas même été allégué par l'agence recourante. Au demeurant, l'importance de la rémunération qui revenait à l'agence (30%), laissait au contraire à penser que son rôle n'était pas limité à celui d'un intermédiaire (cf. consid. 4.3).

8.1.3. En l'espèce, le Tribunal administratif fédéral a retenu que les escortes exerçaient une activité dépendante du point de vue de la TVA sur la base d'une argumentation détaillée qui peut être résumée comme suit.
Premièrement, les escortes ne supportaient pas réellement de risque économique, dans la mesure où l'organisation de la recourante permettait de garantir que les clients s'acquittent des tarifs dus pour les prestations demandées. C'était par ailleurs l'agence qui fixait les tarifs à l'avance, selon la nature des prestations fournies. Les clients devaient en principe payer le montant dû au début de la rencontre, payer un acompte d'au moins 35% en cas de rencontre à l'étranger ou en dehors de la zone de Genève-Montreux, et assumer en principe les frais de déplacement. Le fait que les escortes n'aient pas de revenu garanti constituait certes un risque économique pour elles, mais celui-ci était réduit du fait de la publicité effectuée sur le site internet de l'agence et par le rôle important joué par celle-ci dans l'organisation des rendez-vous. N'était pas non plus décisif le fait, allégué, que les escortes supportaient des frais professionnels, ceux-ci n'étant au demeurant que très partiellement confirmés par des pièces, sans qu'il ait au surplus été démontré qu'il se fût réellement agi de frais professionnels. Enfin, l'allégation de la recourante selon laquelle le montant de 35% payable d'avance selon les conditions générales de
l'agence ne concernait que la commission qui lui était due n'était pas confirmée par le dossier; en revanche, la convention de collaboration entre l'agence et les escortes prévoyait qu'en cas de paiement direct par le client à l'agence de l'ensemble du prix, celle-ci s'engageait à reverser le montant dû à l'escorte.
Deuxièmement, en ce qui concernait la liberté d'accepter une tâche et de s'organiser, les escortes restaient soumises aux instructions de la recourante et à son organisation dans la mesure où, sans l'acceptation générale d'honorer les rendez-vous proposés par l'agence, elles ne pourraient sans doute plus figurer sur le site.

D'ailleurs, seules des justifications liées à l'heure, au lieu de la rencontre ou à la personnalité du client étaient suffisantes pour refuser un rendez-vous. Les escortes étaient par ailleurs tenues de rendre compte à l'agence du déroulement des rencontres et soumises à une clause d'exclusivité leur interdisant d'exercer en dehors de l'agence.
Troisièmement, la recourante apparaissait indubitablement comme la prestataire de services aux yeux des tiers. L'agence présentait sur son site des escortes par le biais de photographies anonymes accompagnées de pseudonymes et avançait, comme argument publicitaire, les critères de sélection des escortes auxquelles elle recourait. C'est par ailleurs elle qui fixait les tarifs, ainsi que les modalités de paiement. C'est également elle qui était chargée de l'organisation des rendez-vous, un contact direct entre escortes et clients étant en principe exclu.
Finalement, la part importante de la rémunération qui revenait à l'agence (35% du montant payé par les clients) permettait également de conclure que son rôle ne se limitait pas à celui d'un simple intermédiaire entre les escortes et les clients.

8.1.4. Selon la recourante, les escortes qui exercent leur activité au travers de son agence doivent au contraire être considérées comme indépendantes. A cet effet, elle soutient en premier lieu que celles-ci supporteraient le risque économique de leur activité: leurs revenus ne dépendraient que des rendez-vous fixés, et elles assumeraient le risque financier lié à l'absence d'un client ou à son refus de payer, la commission restant dans ces cas due à l'agence. Le rôle de l'agence serait limité à la fourniture d'un site internet aux escortes, et celles-ci encourraient de nombreux et élevés frais professionnels, notamment en termes de garde-robe, de produits de beauté et de soins esthétiques, voire de chirurgie plastique. En deuxième lieu, les escortes ne seraient soumises ni à ses instructions ni à son organisation, mais au contraire libres de refuser un rendez-vous sur la base de leurs propres critères ou de leur agenda. L'existence d'une clause d'exclusivité ne constituerait pas un indice de nature à remettre en cause leur indépendance. En troisième lieu, sur le plan des rapports internes, les contrats qu'elle conclut avec les escortes relèveraient expressément du contrat d'agence au sens du Code des obligations et il n'y aurait
pas lieu de remettre en cause cette qualification juridique. Ainsi, la recourante serait rémunérée par les escortes pour son activité de promotion et d'organisation des rendez-vous, comme un intermédiaire, et non pas par les clients. En quatrième lieu, il serait inexact de retenir que l'agence apparaîtrait aux yeux des tiers comme le fournisseur des prestations. Le fait qu'elle sélectionne les escortes pouvant figurer sur le site internet ne constituerait pas un critère à cet égard, mais uniquement une démarche visant à se positionner dans le marché du luxe. L'anonymat des escortes serait par ailleurs uniquement dicté par le souci de discrétion inhérent à ce type d'activité. Les escortes seraient libres de choisir leurs tarifs, sur la base de la grille établie par l'agence. Les informations figurant sur le site internet de l'agence (notamment l'expression "Nous représentons principalement des Escortes en Europe") attesterait également que la recourante ne serait qu'un intermédiaire et que les escortes seraient perçues comme des indépendantes aux yeux des tiers. Finalement, la recourante soutient que les juges précédents auraient retenu à tort que le montant de la rémunération à laquelle elle a droit constituerait un indice
d'activité dépendante des escortes.

8.1.5. A l'appui de son argumentation, la recourante invoque des faits qui n'ont pas été constatés dans les arrêts attaqués (par exemple, le fait que les escortes devraient payer à l'agence le montant qui lui est dû quand bien même le client ne se présenterait pas au rendez-vous, le type de frais qui seraient encourus par les escortes et la "procédure" de fixation d'un rendez-vous décrite dans le mémoire), sans formuler de grief relatif à l'établissement des faits qui soit conforme aux exigences de l'art. 97 al.1 LTF, de sorte que la Cour de céans ne peut en tenir compte (cf. consid. 4). Par ailleurs, son argumentation consiste principalement à contester la manière dont les juges précédents ont interprété les éléments de preuve du dossier. Perdant de vue que le Tribunal fédéral ne revoit pas librement l'appréciation des preuves, elle se limite toutefois à substituer sa propre appréciation à celle des juges précédents, sans formuler non plus à cet égard de grief respectant les conditions de l'art. 97 al. 1 LTF (cf. aussi ci-dessus consid. 4). Il n'y a partant pas lieu d'en tenir compte.

8.1.6. Pour le reste, on peut relever ce qui suit:
Premièrement, on ne voit pas en quoi le fait que l'agence réclame d'avance le paiement des prestations aux clients (au motif, selon la recourante, que cette démarche serait légitime étant donné l'absence d'action en pai-

ement possible eu égard à la nullité, au plan civil, des contrats par lesquels des prestations à caractère sexuel sont rémunérées), serait pertinent pour déterminer qui des escortes ou de l'agence supporte le risque économique. La recourante ne l'explique du reste pas. Deuxièmement, la recourante soutient à tort que le Tribunal administratif fédéral ne pouvait pas s'écarter de la qualification juridique du contrat d'agence conclu entre la recourante et les escortes. En effet, la question de savoir s'il existe, ou non, un lien de dépendance s'apprécie d'un point de vue économique en droit de la TVA, les qualifications juridiques données par les parties n'étant pas déterminantes (cf. arrêt 2A.502/2004 du 28 avril 2005 consid. 5.1 et les références citées). Troisièmement, la recourante se limite à affirmer que son rôle se limitait à fonctionner comme intermédiaire, sans avoir allégué ni a fortiori démontré que les conditions de la représentation directe au sens de l'art. 11 al. 1 aLTVA eussent été remplies. Au
demeurant, les juges précédents étaient fondés à considérer que le pourcentage important (35%) qui lui revenait constituait un indice que le rôle de la recourante ne se limitait pas à une activité d'intermédiaire (cf. supra consid. 8.1.2 in fine).
Il découle de ce qui précède que le Tribunal administratif fédéral a correctement appliqué le droit fédéral en considérant que les escortes exerçaient une activité dépendante au sens du droit de l'aLTVA.
Période du 1er janvier 2010 au 31 décembre 2011 (LTVA)

8.2. Aux termes de l'art. 10 al. 1 LTVA, est assujetti à l'impôt quiconque exploite une entreprise, même sans but lucratif et quels que soient sa forme juridique et le but poursuivi, s'il n'est pas libéré de l'assujettissement en vertu de l'al. 2. Exploite une entreprise quiconque remplit les conditions suivantes: a. il exerce à titre indépendant une activité professionnelle ou commerciale en vue de réaliser, à partir de prestations, des recettes ayant un caractère de permanence; b. il agit en son propre nom vis-à-vis des tiers.

8.2.1. L'art. 10 al. 1 LTVA correspond matériellement en grande partie à l'art. 21 al. 1 aLTVA (cf. arrêt 2C 781/2014 19 avril 2015 consid. 4.2, destiné à publication, résumé in RF 70/2015 p. 582). Il y a donc lieu de renvoyer à ce qui a été dit ci-dessus (cf. consid. 8.1.1) au sujet de la notion d'activité indépendante (cf. également CAMENZIND/HONAUER/ VALLENDER/JUNG/PROBST, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], 3 ème éd. 2012, p. 201 ss) et des critères applicables pour qualifier l'activité d'escorte. L'état de fait n'ayant pas changé, au cours des années 2010 et 2011, par rapport aux années antérieures, il en découle que, sous le nouveau droit également, les prestations d'escortes de l'agence de la recourante doivent être considérées comme dépendantes du point de vue de la TVA.

8.3. Au vu de ce qui précède, les arrêts attaqués doivent être confirmés en tant qu'ils retiennent que les activités des escortes de l'agence de la recourante doivent être qualifiés d'activités dépendantes du point de vue de la TVA. En conséquence, c'est à juste titre que le Tribunal administratif fédéral lui a imputé le chiffre d'affaires réalisé par celles-ci.
b) Localisation des prestations

9.
Le deuxième point litigieux a trait à la localisation des prestations d'escortes,dont il n'est pas contesté qu'elles constituent des prestations de services.

Période du 1er janvier 2007 au 31 décembre 2009 (aLTVA)

9.1. En vertu de l'art. 5 let. b aLTVA, sont soumises à l'impôt, pour autant qu'elles ne soit pas expressément exclues du champ de l'impôt (art. 18), les prestations de services fournies à titre onéreux sur le territoire suisse. L'art. 14 aLTVA localise les prestations de services en fixant des critères de rattachement. L'alinéa 1 de cette disposition pose la règle générale en prévoyant que, sous réserve des alinéas 2 et 3, est en particulier réputé lieu de la prestation de services l'endroit où le prestataire a le siège de son activité économique. L'art. 14 al. 2 aLTVA contient des règles spécifiques de localisation pour les prestations de services décrites aux lettres a à e; en particulier, pour les prestations artistiques, scientifiques, didactiques, sportives récréatives et les prestations analogues, y compris celles de l'organisateur, est réputé lieu de la prestation celui où le prestataire exerce, exclusivement ou principalement, ses activités (lettre d). Quant à l'art. 14 al. 3 aLTVA, il s'écarte du

principe de l'alinéa 1 en définissant, pour certaines prestations dites immatérielles, le lieu de rattachement non pas en fonction de son prestataire, mais de son destinataire. Ainsi, lorsque le destinataire se trouve à l'étranger, les prestations visées à l'art 14 al. 3 aLTVA sont réputées être situées à l'étranger et ne sont par conséquent pas imposables en Suisse (arrêt 2C 717/2010 du 21 avril 2011 consid. 6.2; ATF 133 II 153 consid. 5.1 p. 161 s.).

9.1.1. Le Tribunal administratif fédéral a localisé les prestations effectuées par l'agence de la recourante à son siège, en application de l'art. 14 al. 1 aLTVA.Il a exclu que les prestations d'escortespuissent être qualifiées de prestations récréatives au sens de l'art. 14 al. 2 let. d aLTVA (localisation au lieu effectif des activités),car lesprestations récréatives se distinguaient par une performance à l'attention d'un public cible, ce qui n'était pas le cas des prestations d'escortes.Les prestations en cause ne pouvaient pas non plus être considérées comme des prestations de location de services, localisables au siège du destinataire en vertu de l'art. 14 al. 3 let. g aLTVA.

9.1.2. La recourante soutient au contraire que la nature récréative au sens de l'art. 14 al. 2 let. d aLTVA des prestations d'escortes ne ferait aucune doute. Cette disposition ne viserait pas exclusivement les prestations effectuées en public; le législateur l'aurait du reste spécifié si telle avait été son intention. Par ailleurs, la loi ne contiendrait aucune disposition déterminant le caractère imposable ou non d'une prestation en fonction du cercle de ses bénéficiaires. En outre, les prestations figurant à 14 al. 2 let. d aLTVA nécessiteraient toutes une prestation physique indépendante du domicile du contribuable.

9.1.3. En ce qui concerne les prestations figurant à l'art. 14 al. 2 let. d aLTVA (prestations artistiques, scientifiques, didactiques, sportives, récréatives et les prestations analogues), la jurisprudence a précisé qu'elles se caractérisent par le fait qu'elles sont présentées à un public en général, sans qu'elles correspondent aux besoins concrets d'une personne individuelle ou d'un petit groupe de personnes (arrêt 2C 628/2013 du 27 novembre 2013 consid. 2.4.3). Cette disposition ne vise donc pas les prestations individualisées. La mention des termes "organisateur" et "activité" figurant dans la loi confirmedu reste que l'on se trouve prioritairement, à l'art. 14 al. 2 let. d aLTVA, dans le contexte de prestations qui ont une certaine dimension collective ou qui sont destinées à un nombre potentiellement indéterminé de personnes. La doctrine illustre d'ailleurs cette disposition en mentionnant, à titre d'exemples, des activités dont le but est de capter l'attention de spectateurs, tels que les spectacles de variétés ou les conférences (cf. ALOIS CAMENZIND, in mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, n°80 ad art. 14 aLTVA). Il n'y a partant pas de motif de s'écarter de cette jurisprudence.
En l'espèce, les escortes fournissent avant tout aux clients des prestations sexuelles, ce qu'admet du reste la recourante. Comme le relève le Tribunal administratif fédéral, elles sont également amenées, selon les cas, à fournir des prestations d'accompagnement et de représentationau client. De telles prestations sont par nature personnalisées et n'ont aucun caractère collectif: au contraire des spectacles de strip-tease par exemple, le client choisit les prestations précises qu'il entend obtenir de l'escorte; le site internet de la recourante contient du reste un "menu" de services sexuels qui peuvent être choisis. Dans ces circonstances, c'est à tort que la recourante se prévaut de l'art. 14 al. 2 let. d aLTVA.

9.1.4. En outre, c'est à bon droit que le Tribunal administratif fédéral a rejeté la qualification de location de services au sens de l'art. 14 al. 3 let. g aLTVA. La recourante ne s'en prévaut du reste plus devant la Cour de céans. La location de services, ce par quoi il faut entendre la mise à disposition de personnel, suppose en effet qu'un employeur mette à disposition des forces de travail à un autre entrepreneur, que ce soit pour une durée prolongée ou pour une intervention limitée (cf. MOLLARD/OBERSON/TISSOT BENEDETTO, Traité TVA, 2009, p. 213 n°160; DIETER METZGER, Kurzkommentar zum Mehrwertsteuergesetz, 2000, p. 47 n°20; CAMENZIND, in op. cit., n°110 ad art. 14 aLTVA). En l'espèce, cette qualification est exclue, les clients de l'agence de la recourante n'ayant aucune fonction se rapportant de près ou de loin à un employeur vis-à-vis des escortes.

9.1.5. Il découle de ce qui précède que, faute de disposition spéciale applicable, les prestations d'escortes sont localisées en application de la règle générale de l'art. 14 al. 1 aLTVA, soit au lieu du prestataire de services. Dès lors que les prestations des escortes sont directement imputables à l'agence de la recourante, vu leur caractère dépendant, le lieu des prestations se situe par conséquent au siège de cette dernière, soit en Suisse, comme l'a

retenu le Tribunal administratif fédéral.
Période du 1er janvier 2010 au 31 décembre 2011 (LTVA)

9.2. Sous le nouveau droit, le système de rattachement des prestations de services est libellé à l'art. 8 LTVA en ces termes:

" 1 Sous réserve de l'al. 2, le lieu de la prestation de services est le lieu où le destinataire a le siège de son activité économique ou l'établissement stable pour lequel la prestation de services est fournie ou, à défaut d'un tel siège ou d'un tel établissement, le lieu où il a son domicile ou le lieu où il séjourne habituellement.
2 Le lieu des prestations de services suivantes est:
a. pour les prestations de services qui sont d'ordinaire fournies directement à des personnes physiques présentes, même si elles sont exceptionnellement fournies à distance: le lieu où le prestataire a le siège de son activité économique ou un établissement stable ou, à défaut, le lieu où il a son domicile ou à partir duquel il exerce son activité; font notamment partie de ces prestations de services: les traitements et thérapies, les soins de santé, les soins corporels, le conseil conjugal, familial et personnel, l'assistance sociale, l'aide sociale ou la protection de l'enfance et de la jeunesse.
(...)
c. pour les prestations culturelles, artistiques, didactiques, scientifiques, sportives ou récréatives et les prestations analogues, y compris celles de l'organisateur et, le cas échéant, les prestations y afférentes: le lieu d'exécution matérielle de la prestation.
(...)."

9.3. Cette réglementation constitue un changement de paradigme par rapport à l'ancien droit, dans la mesure où l'art. 14 aLTVA avait érigé en principe le critère du lieu du prestataire des services et celui du lieu du destinataire en tant qu'exception. Selon le nouveau droit, le lieu des prestations de services est désormais celui du destinataire, en application de l'art. 8 al. 1 LTVA, à moins qu'une disposition spécifique de l'art. 8 al. 2 LTVA ne s'applique (ATF 139 II 346 consid. 6.3.1 p. 349).

9.4. Après avoir écarté l'application de l'art. 8 al. 2 let. c LTVA (prestations récréatives), le Tribunal administratif fédéral retient que les prestations de l'agence doivent être localisées en application de l'art. 8 al. 2 let. a LTVA (prestations d'ordinaire fournies directement à des personnes physiques présentes). L'activité de la recourante ne se limite en effet pas à organiser des rencontres, mais s'étend à l'ensemble des prestations des escortes, qui impliquent la présence des clients. Les prestations figurant à titre exemplatif dans la loi se rapprochent du reste des prestations d'escortes, en tant qu'elles sont, comme celles-ci, habituellement offertes à des personnes physiques présentes.

9.5. La recourante soutient que les prestations d'escortes sont des prestations récréatives au sens de l'art. 8 al. 2 let. c LTVA, localisables au lieu de leur exécution matérielle. Dans la mesure où la notion de prestation récréative est la même que sous l'ancien droit (NIKLAUS HONAUER, in Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, n°28 ad art. 8 MWSTG), il peut être renvoyé à ce qui a été dit ci-dessus sur ce point (consid. 9.1.3) et de rejeter cette qualification.

9.6. La recourante soutient aussi que les prestations d'escortes ne se localisent pasen application de l'art. 8 al. 2 let. a LTV, mais selon la règle générale de l'art. 8 al. 1 LTVA, soit au lieu du domicile des destinataires. Elle fait valoir qu'à la différence des prestataires cités à l'art. 8 al. 2 let. a LTVA, elle ne dispose pas d'un cabinet ou de locaux où seraient fournies ses prestations. Cette disposition ne viserait donc pas à couvrir les situations où, comme en l'espèce, les prestations sont systématiquement exécutées hors du domicile du contribuable. En outre, localiser les prestations des escortes à son siège serait contradictoire, car cela signifierait que les prestations des hôtesses devraient généralement y être fournies, ce qui n'est jamais le cas.

9.6.1. Ce grief a trait à l'interprétation de l'art. 8 al. 2 let. a LTVA. Conformément à une jurisprudence constante, la loi s'interprète en premier lieu selon sa lettre (interprétation littérale). Si le texte n'est pas absolument clair, si plusieurs interprétations sont possibles, il convient de rechercher 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) (ATF 138 II 105 consid. 5.2 p. 107 s.; 137 V 114 consid. 4.3.1 p. 118). Le Tribunal fédéral ne privilégie aucune méthode d'interprétation, mais s'inspire d'un pluralisme pragmatique pour rechercher le sens véritable de la norme. Il ne se fonde sur la compréhension littérale du texte que s'il en découle sans ambiguïté une solution matériellement juste (cf. ATF 139 II 49 consid. 5.3.1 p. 54; 137 II 164 consid. 4.1 p. 170 s.).

9.6.2. En l'occurrence, l'interprétation des juges précédents correspond au texte de l'art. 8 al. 2 let. a LTVA. Cette disposition ne prévoit en effet pas que les prestations de services fournies à des personnes présentes doivent l'être au siège du prestataire pour être applicable. L'expression "à distance" doit du reste être comprise au sens littéral comme signifiant non pas "hors du siège" du prestataire, mais "hors présence physique du destinataire" (cf. ATF 139 II 346 consid. 6.3.3 p. 351, qui fournit à titre d'exemple de prestation fournie ordinairement à distance la télémédecine). Dans ces circonstances, seuls des motifs déterminants permettraient de s'écarter de la lettre claire de la loi. Or, de tels motifs font défaut en l'espèce.

9.6.3. Sous l'angle systématique, il faut rappeler que l'art. 8 al. 2 let. a LTVA implique que si une prestation est d'ordinaire fournie directement à une personne physique présente (même si elle est exceptionnellement fournie à distance), elle est alors réputée localisée, selon le choix du législateur de la LTVA, au lieu du siège du prestataire. Il s'ensuit que le point de savoir si une prestation est ordinairement fournie à une personne présente (même si elle est exceptionnellement fournie à distance) représente le critère retenu par le législateur pour ensuite localiser une prestation de services au lieu du prestataire. Lorsqu'il a procédé à l'interprétation de l'art. 8 LTVA pour déterminer si les prestations offertes par un site de rencontres en ligne pouvaient être qualifiées de prestations entre personnes présentes, le Tribunal fédéral a du reste retenu que "l'entrée ou non d'une activité dans le champ d'application de l'art. 8 al. 2 let. a LTVA dépend du mode de fourniture habituel des prestations (entre personnes présentes ou à distance) ", et que "l'application de l'art. 8 al. 2 let. a LTVA est (...) subordonnée à la condition que la prestation de services considérée soit ordinairement fournie à des personnes
physiques présentes" (ATF 139 II 346 consid. 6.3.3 p. 351). Ainsi, contrairement à ce que soutient la recourante, le fait que les prestations des escortes ne soient jamais exécutées au siège de la recourante n'est pas déterminant sous cet angle, puisqu'il ne s'agit pas là d'un critère pertinent pour localiser les prestations dans le système de l'art. 8 LTVA.

9.6.4. Le fait que les prestations des escortes ne soient pas fournies au siège de la recourante n'est pas non plus pertinent sous l'angle téléologique pour exclure l'application de l'art. 8 al. 2 let. a LTVA.
Certes, l'imposition des prestations de services au lieu de l'utilisation correspond à un objectif de la LTVA. L'imposition au lieu du destinataire, prévue désormais comme règle de principe à l'art. 8 al. 1 LTVA, avait pour but de réaliser cet objectif (cf. Message sur la simplification de la TVA du 25 juin 2008, in FF 2008 6277, 6334 ss: "Cette modification a pour effet d'améliorer l'application du principe du pays de destination, qui est à la base du système de la TVA, et, en définitive, d'aboutir à une imposition au lieu de l'utilisation"). Pour que ce même principe soit respecté en lien avec les prestations devant être imposées au lieu du prestataire, le Conseil fédéral a expliqué avoir défini abstraitement ces dernières comme des prestations "ordinairement fournies entre personnes présentes", postulant que ces prestations étaient effectivement fournies au siège du prestataire (Message, in FF 2008, 6334: "Il faut partir de la constatation que certaines prestations de services (par ex. une coupe de cheveux ou des prestations de soins) peuvent être fournies exclusivement en présence des personnes physiques qui reçoivent la prestation de services. La consommation de la prestation de services est donc effectuée à l'endroit où le
prestataire de services exerce son activité. En raison du principe de l'imposition au lieu de l'utilisation, la prestation de services est donc imposée à l'endroit où elle est fournie").
En l'occurrence, il est vrai que l'application de l'art. 8 al. 2 let. a LTVA aux prestations de la recourante n'aboutit pas à imposer ces prestations au lieu de l'utilisation, puisqu'aucune rencontre n'a lieu à son siège. Ce constat n'est toutefois pas suffisant pour en déduire que ces prestations doivent être localisées en vertu de l'art. 8 al. 1 LTVA. En effet, l'application de cette dernière disposition ne conduirait pas non plus à une localisation conforme au principe de l'imposition au lieu de l'utilisation, puisque les prestations d'escortes ne sont

d'ordinaire pas fournies au domicile des destinataires. En d'autres termes, le recours au but de l'imposition au lieu de l'utilisation n'est pas pertinent pour déterminer le lieu d'imposition des prestations de la recourante.

9.6.5. Toujours sous l'angle téléologique, il faut en revanche tenir compte de la volonté du législateur de coordonner la localisation des prestations de services avec le droit européen.
Le droit européen a prévu que les prestations de services fournies à des non-assujettis (prestations B to C ou business to consumer) seraient localisées au lieu du prestataire (art. 45 de la Directive 2008/8/CE du 12 février 2008 du Conseil de l'Union européenne (ci-après: la Directive), pour éviter que des entreprises qui fournissent des prestations de services au sein de la Communauté ne soient imposées pour cette raison dans chacun des Etats membres. Les prestations fournies à des assujettis (prestations B to B ou business to business) sont en revanche localisées au lieu du destinataire (art. 44 de la Directive).
Le risque de multiplication des lieux d'imposition ne se posant pas en Suisse, le législateur national n'a pas repris la distinction européenne entre les prestations de services fournies à des assujettis de celles fournies à des non-assujettis (Message, FF 2008 6277, 6320; cf. aussi IMSTEPF/BEUSCH, B2C or B2B? That is not the question! A look at Article 8 par. 2 let. a of the Swiss Value Added Tax Code, in Archives 83 p. 1049). Cela étant, le Conseil fédéral a relevé qu'il était nécessaire de localiser les prestations de services au même endroit, comme en droit européen, afin d'éviter les distorsions de concurrence provenant d'une double imposition ou d'une double non-imposition entre la Suisse et l'Union européenne (Message, FF 2008 6320 ch. 1.7.4.4).

En l'occurrence, les prestations d'escortes constituent indubitablement des prestations fournies à des non-assujettis, qui sont partant localisées au lieu du prestataire en droit européen (étant précisé que ces prestations ne figurent pas dans la liste des prestations de l'art. 59 de la Directive, localisées au lieu du destinataire lorsqu'elles sont fournies à des personnes non-assujetties établies hors de la Communauté). Or, seule l'application de l'art. 8 al. 2 let. a LTVA permet d'arriver au même résultat qu'en droit européen, à savoir une localisation à un seul endroit, le lieu du prestataire. L'argument du risque de double imposition, respectivement de double non-imposition que soulève la recourante en lien avec le droit européen (cf. recours, p. 16) n'est donc pas fondé.

9.6.6. Finalement, il faut souligner que l'application de l'art. 8 al. 1 LTVA aux prestations d'escortes obligerait l'agence à investiguer sur le lieu de domicile, respectivement le lieu de séjour habituel de tous ses clients, afin de déterminer si les prestations qui leur sont fournies sont soumises ou non à la TVA suisse. Une telle démarche poserait immanquablement des difficultés pratiques quasi insurmontables. A l'inverse, l'application de l'art. 8 al. 2 let a LTVA aux prestations d'escortes aboutit à une solution simple et aisément praticable.

9.6.7. Au vu de ce qui précède, on ne peut reprocher au Tribunal administratif fédéral d'avoir considéré que les prestations offertes par la recourante sont des prestations qui sont ordinairement fournies entre personnes présentes.
En l'espèce, il ne fait pas de doute que les clients entendent obtenir une mise en relation concrète avec une escorte, ce qui implique la présence physique des intéressés. Le but de l'activité de la recourante consiste d'ailleurs bien en l'organisation de rencontres concrètes entre des escortes et des clients. Le fait que ces rencontres soient planifiées à distance - par courriers électroniques, messages ou appels téléphoniques - n'est pas de nature à remettre en cause l'appréciation selon laquelle les prestations de l'agence consistent principalement à fournir des prestations entre personnes physiques présentes, dans la mesure où les actes liés à l'organisation de la rencontre ne sont que des préalables nécessaires à la fourniture des prestations recherchées par le client, soit des prestations d'accompagnement et avant tout des prestations sexuelles avec l'escorte choisie. En outre, dans la mesure où les escortes doivent être considérées comme des personnes dépendantes en droit de la TVA, les prestations qu'elles accomplissent sont directement imputées à l'agence. Il n'y a donc pas de contradiction à retenir que les prestations de l'agence sont fournies à des personnes présentes.

9.6.8. Il découle de ce qui précède que c'est à juste titre que le Tribunal administratif fédéral a jugé que les prestations d'escortes étaient localisées en Suisse en application de l'art. 8 al. 2 let. a LTVA.
c) Impôt sur l'acquisition de prestations à l'étranger

10.

Le troisième objet du litige a trait au traitement TVA des prestations de services que la recourante a acquises à l'étranger. Les arrêts attaqués sont elliptiques sur ce point. Il en ressort toutefois que la recourante a acquis à l'étranger des prestations d'avocat, de dépôts de marques, électroniques, des prestations relevant du domaine publicitaire, des traitements de données, de fourniture d'informations et des prestations de services analogues. Selon les juges précédents, toutes ces prestations sont soumises à l'impôt sur les acquisitions, que ce soit sous l'ancien droit (art. 10 let. a aLTVA en relation avec les art. 14 al. 3 let. c et. 24 aLTVA) ou sous le nouveau droit (art. 45 al. 1 let. a et al. 2 LTVA et 8 al. 1 LTVA).

10.1. La recourante ne s'en prend qu'à l'imposition des prestations d'avocat qu'elle a acquises de l'étranger. Elle soutient que, dès lors qu'elle exerce une activité d'intermédiaire exonérée de la TVA, il doit en aller de même des frais d'avocats qu'elle a encourus en France, ceux-ci étant exclusivement liés à la défense des intérêts de la société et de son gérant pour cette activité d'intermédiaire.

10.2. La recourante n'a toutefois pris aucune conclusion expresse en relation avec la problématique de l'impôt sur les acquisitions. En outre, le Tribunal n'examine que les griefs invoqués (art. 42 al. 2 LTF), sauf en présence de violation du droit évidente (ATF 138 I 274 consid. 1.6 p. 280; 133 II 249 consid. 1.4.1 p. 254). En l'espèce, l'argumentation de la recourante repose sur la prémisse, erronée (cf. supra consid. 8.1.2), selon laquelle son activité est de nature intermédiaire. En outre, elle n'expose pas en quoi le Tribunal administratif fédéral aurait violé le droit en soumettant à l'impôt les prestations d'avocat qu'elle a acquises à l'étranger. Elle ne cite d'ailleurs aucune disposition légale et se fonde en partie sur des faits non constatés par les arrêts attaqués. Au demeurant, on ne discerne aucune violation du droit évidente. Dans ces circonstances, il n'y pas lieu d'examiner plus avant ce grief.
d) Frais et dépens de l'instance inférieure

11.
La recourante conclut, à titre subsidiaire, à la réforme des arrêts attaqués en ce sens que le montant total des frais de procédure mis à sa charge soit arrêté à 5'000 fr. Elle soutient que, bien que les causes relèvent de deux législations différentes, elles portent sur les mêmes faits et sur les mêmes questions juridiques, de sortes qu'elles auraient dû être jointes et qu'un seul montant de 5'000 fr. aurait dû être exigé d'elle à titre d'avance de frais, respectivement de frais de procédure.

11.1. La décision de joindre ou non des causes en droit administratif procède de l'exercice du pouvoir d'appréciation du juge, qui est large en la matière (MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 2 e éd. 2013, p. 144 n°3.17). Elle peut être ordonnée à tout stade de la procédure (MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, op. cit., eo loco). Le Tribunal fédéral ne revoit en conséquence une décision dans ce domaine qu'en cas d'abus du pouvoir d'appréciation.

11.2. Par ailleurs, selon l'art. 1 er du règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral (FITAF; RS 173.320.2), les frais de procédure devant le Tribunal administratif fédéral comprennent l'émolument judiciaire et les débours. L'émolument judiciaire est calculé en fonction de la valeur litigieuse, de l'ampleur et de la difficulté de la cause, de la façon de procéder des parties et de leur situation financière (cf. art. 2 al. 1 FITAF). Dans les contestations pécuniaires portant sur une valeur litigieuse entre 200'000 et 500'000 fr., l'émolument judiciaire est fixé entre 3'000 et 14'000 fr. (cf. art. 4 FITAF).
En présence d'un tarif ou d'une règle légale fixant, comme en l'espèce, des minima et maxima, le juge ne doit motiver sa décision que s'il sort de ces limites ou si des éléments extraordinaires sont invoqués par la partie (arrêt 2C 654/2014 du 15 août 2014 consid. 5.1 et les références citées).

11.3. En l'espèce, la décision de refuser la jonction de cause émane du juge instructeur du Tribunal administratif fédéral qui, dans sa décision incidente du 7 mars 2013, a refusé la demande de jonction de la recourante au motif, en substance, que si les deux causes portaient bien sur la même constellation de faits, elles relevaient de deux législations différentes, de sorte qu'elles ne portaient pas sur les mêmes questions de droit. Une telle approche ne procède d'aucun abus ou excès du pouvoir d'appréciation, même s'il eût été également concevable

de joindre les causes, comme le fait du reste fréquemment le Tribunal administratif fédéral en pareille situation (cf. par exemple, dans des causes portant pour l'une sur l'OTVA et pour l'autre l'aLTVA: arrêts A-3547/2009 du 12 septembre 2011 consid. 1.3; A-7083/2008 du 29 novembre 2010 consid. 1.3; A-1107/2008 du 15 juin 2010 consid. 1.3; A-4309/2008 du 30 avril 2010 consid. 1.3; A-1857/2007 du 6 avril 2010 consid. 1.3; A-6552/2007 du 19 mai 2009 consid. 1.3; A-1496/2006 du 27 octobre 2008 consid. 1.2; cf. également par exemple, dans des causes portant pour l'une sur l'aLTVA et pour l'autre la LTVA: arrêts A-1715/2014 du 19 janvier 2015 consid. 1.2.1 et 1.2.2; A-1331/2013 du 2
octobre 2014 consid. 2.1 et 2.2; A-6537/2013 du 23 septembre 2014 consid. 1.1.1 et 1.1.2; A-351/2014 du 10 juillet 2014 consid. 2.1 et 2.2; A-3945/2013 du 2 avril 2014 consid. 1.4.1 et 1.4.2). Il n'y a donc pas lieu de la remettre en question.
La recourante est au surplus partie de l'hypothèse erronée que les frais de procédure ne se seraient élevés qu'à 5'000 fr. en cas de jonction de cause. En effet, même s'ils avaient choisi de joindre les causes, les juges précédents auraient pu, sans autre motivation (cf. supra consid. 11.2 in fine) fixer ces frais à 10'000 fr., en les calcu lant sur la valeur litigieuse totale, soit à un montant équivalent à ce qui lui a été réclamé en l'espèce, celui-ci étant compris dans la fourchette de 3'000 fr. à 14'000 fr. prévue à l'art. 4 FITAF pour les contestations pécuniaires ayant, comme c'est le cas en l'occurrence, une valeur litigieuse comprise entre 200'000 fr. et 500'000 fr.

IV. Issue du recours et conséquences

12.
Ce qui précède conduit au rejet du recours et à la confirmation des arrêts attaqués.
Succombant, la recourante doit supporter les frais judiciaires (art 66 al. 1 LTF). Il ne sera pas alloué de dépens (art. 68 al. 1 et 3 LTF).

Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce :

1.
Les causes 2C 850/2014 et 2C 854/2014 sont jointes.

2.
Le recours est rejeté.

3.
Les frais judiciaires, fixés à 10'000 fr., sont mis à la charge de la recourante.

4.
Il n'est pas alloué de dépens.

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

Lausanne, le 10 juin 2016
Au nom de la IIe Cour de droit public
du Tribunal fédéral suisse

Le Président : Seiler

La Greffière : Vuadens