Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal



Cour I
A-4388/2014

Arrêt du 26 novembre 2015

Composition

Pascal Mollard (président du collège),
Daniel Riedo, Marie-Chantal May Canellas, juges,
Raphaël Bagnoud, greffier.

Parties

A._____,
recourante,

contre

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

Objet

TVA; impôt sur les acquisitions; prestations de services en matière de télécommunications; 1er trimestre 2010 au 4e trimestre 2012.

Faits :

A.
L'association A._____ (ci-après: la recourante), sise à ***, a notamment pour but de "promouvoir et encourager la production et la diffusion de l'Evangile par les médias". A cet effet, elle "gère et développe sa propre chaîne de télévision chrétienne francophone, dans son programme (production, acquisition) et sa diffusion". Ladite émission télévisée porte le nom de "***". L'intéressée n'est pas inscrite au registre des assujettis à la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après: TVA). La recourante diffuse son émission télévisuelle à l'aide de deux satellites permettant aux spectateurs potentiels d'Europe, du Moyen-Orient, d'Afrique du nord et d'Afrique centrale de visionner gratuitement la chaîne TV "***". Dans le cadre de cette diffusion par satellite, la destinatrice de la décision fait appel à deux sociétés sises à l'étranger, respectivement B._____ et C._____.

B.
Le 22 mars 2013, l'AFC procéda à un contrôle fiscal portant sur la période du 1er janvier 2010 au 31 décembre 2012 qui révéla que l'association avait acquis diverses prestations de services, notamment des prestations en matière de télécommunications et de journalisme, provenant d'entreprises ayant leur siège à l'étranger et n'étant pas inscrites au registre des assujettis TVA. La recourante n'annonça pas ces acquisitions et aucun impôt ne fut acquitté sur ces opérations. Le document faisant office de résultat du contrôle fixa le montant de la reprise d'impôt à Fr. 43'673.--. Par courrier du 18 avril 2013, la recourante contesta le résultat du contrôle, avançant que les prestations de services en matière de télécommunications valaient livraison de biens – plus précisément mise à disposition d'une partie d'installations, désignée précisément et destinée à usage exclusif du locataire pour la transmission des données de l'émission télévisuelle – et que le lieu de la prestation ne se trouvait pas en Suisse, de sorte qu'elles ne relevaient pas de l'impôt sur les acquisitions.

C.
Par notification d'estimation couplée à une décision formelle du 25 avril 2013, l'AFC fixa le montant de la créance fiscale pour les périodes fiscales allant du 1er janvier 2010 au 31 décembre 2012 à Fr. 43'673.--, plus intérêts moratoires. Par courrier du 22 mai 2013, la recourante forma réclamation contre cette décision, concluant à son annulation. L'intéressée fit valoir, d'une part, que les prestations en matière de télécommunications valaient livraison de biens et, par conséquent, n'étaient pas soumises à l'impôt sur les acquisitions. D'autre part, elle soutint que certaines prestations valaient

prestations de journalisme, alors exonérées au sens impropre de la TVA et, enfin, que les prestations de services résiduelles n'étaient pas suffisantes pour atteindre le seuil annuel d'assujettissement à l'impôt sur les acquisitions. Par décision sur réclamation du 3 juillet 2014, l'AFC admit partiellement la réclamation de la recourante, en ce sens que les prestations en matière de journalisme ne devaient pas être prises en compte dans le calcul de la créance fiscale. Cependant, l'autorité inférieure maintint que les prestations en matière de télécommunications valaient acquisitions de prestations de services et fixa dès lors le montant de la créance fiscale à Fr. 43'198.--, plus intérêts moratoires.

D.
En date du 3 septembre 2014, l'intéressée a interjeté recours au Tribunal administratif fédéral concluant: (i) à l'annulation du résultat du contrôle du 22 mars 2013, du fait qu'il n'avait pas préalablement été annoncé par écrit et par voie de conséquence l'annulation de la décision sur réclamation du 3 juillet 2014; (ii) à l'annulation la décision couplée à la notification d'estimation du 25 avril 2013 et par conséquent la décision sur réclamation; (iii) à juger que l'intéressée n'est pas sujet de l'impôt sur les acquisitions pour les prestations fournies par B._____, car celle-ci doit elle-même être assujettie et donc assujettir la recourante uniquement pour les autres prestations de services acquises lors de l'année 2012, soit un total de prestations de Fr. 16'438.04 pour une créance fiscale de Fr. 1'318.65; (iv) à la qualification des prestations en matière de télécommunications en livraisons de biens, alors non soumises à l'impôt sur les acquisitions et par conséquent l'annulation de la décision sur réclamation du 3 juillet 2014. L'AFC (ci-après: l'autorité inférieure) a conclu au rejet du recours par réponse du 17 octobre 2014. Par écritures des 4 et 21 novembre 2014, les parties ont par la suite respectivement confirmé leurs conclusions.

Pour autant que besoin, les autres faits et les arguments des parties seront repris dans les considérants qui suivent.

Droit :

1.

1.1 En vertu de l'art. 31 de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal administratif fédéral (LTAF, RS 173.32) et sous réserve des exceptions mentionnées à l'art. 32 LTAF, le Tribunal administratif fédéral connait 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, notamment celles rendues par l'AFC (art. 33 let. d LTAF). Selon l'art. 37 LTAF, la procédure est régie par la PA, pour autant que la LTAF n'en dispose pas autrement.

En l'occurrence, la décision sur réclamation de l'autorité inférieure a été prise le 3 juillet 2014 et a été dûment notifiée à l'intéressée en date du 4 juillet 2014. Le mémoire de recours a été adressé au Tribunal administratif fédéral le 3 septembre 2014. Compte tenu de l'art. 22a PA, il a été déposé dans le délai légal de l'art. 50 al. 1 PA. En vertu de l'art. 48 PA, la recourante possède la qualité pour recourir. Le recours remplit en outre les exigences de l'art. 52 PA. Sous réserve des considérations concernant la validité du contrôle et du couplement de la notification d'estimation avec une décision (cf. consid. 6 et 7.1 ci-après), il convient d'entrer en matière.

1.2 La recourante peut invoquer la violation du droit fédéral, y compris l'excès ou l'abus du pouvoir d'appréciation (cf. art. 49 let. a PA), la constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents (cf. art. 49 let. b PA) ainsi que l'inopportunité (cf. art. 49 let. c PA; cf. également ANDRÉ MOSER ET AL., Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 2ème éd., Bâle 2013, p. 73 n. 2.149; ULRICH HÄFELIN ET AL., Allgemeines Verwaltungsrecht, 6e éd., Zürich 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. PIERRE MOOR/ ETIENNE POLTIER, Droit administratif, vol. II, 3e éd., Berne 2011, p. 300 s.).

1.3 La maxime inquisitoire 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, 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). La recourante doit notamment renseigner le juge sur les faits de la cause, indiquer les moyens de preuve disponibles

et motiver sa requête (art. 52 PA). En conséquence, l'autorité saisie se limite en principe aux griefs soulevés et n'examine les questions de droit non invoquées que dans la mesure où les arguments des parties ou le dossier l'y incitent (cf. ATF 122 V 11 consid. 1b, 122 V 157 consid. 1a, arrêts du TAF A-1331/2013 du 2 octobre 2014 consid. 3.2.1 et A-6692/2012 du 23 juillet 2014 consid. 1.4; ALFRED KÖLZ ET AL., Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 3e éd., Zurich 2013, p. 398 s., n. 1135 s.).

1.4 Après une libre appréciation des preuves, l'autorité fait face à un carrefour. Si elle estime que l'état de fait est clair et que sa conviction est acquise, elle rend une décision sans ordonner des mesures d'instruction supplémentaires et renoncera à des offres de preuves additionnelles, en procédant néanmoins si besoin à une appréciation anticipée de celles-ci. Un rejet de moyens de preuve supplémentaires est également possible s'il apparait que leur administration serait de toute façon impropre à modifier la conviction 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-6866/2013 du 2 janvier 2015 consid. 1.3.2 et A-6174/2013 du 18 juin 2014 consid. 3.4.1; ANDRÉ MOSER ET AL., op. cit., p. 208, n. 3.144; CLÉMENCE GRISEL, L'obligation de collaborer des parties en procédure administrative, thèse Fribourg 2008, p. 58, n. 170). Le droit d'être entendu garanti par l'art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst., RS 101) n'est alors pas considéré comme étant été violé par un tel procédé (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). Il n'est par ailleurs pas nécessaire que l'autorité se forge une conviction avec une certitude absolue qui exclurait toute autre possibilité. Il suffit qu'elle découle de l'expérience de la vie et du bon sens et qu'elle soit basée sur des motifs objectifs (cf. ATF 130 III 321 consid. 3.2, 128 III 271 consid. 2b/aa; arrêt du TF 2C_1201/2012 du 16 mai 2013 consid. 4.5; arrêt du TAF A-5519/2012 du 31 mars 2014 consid. 2.2; ANDRÉ MOSER ET AL., op. cit., p. 206s., n. 3.141).

1.5 En revanche, si les investigations entreprises ne permettent pas à l'autorité de recours de se forger une conviction, cette dernière appliquera les règles sur le fardeau de la preuve. A cet effet 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 (cf. arrêt du TAF A-5519/2012 du 31 mars 2014 consid. 2.3; MOOR/ POLTIER, op. cit., p. 299s.; THIERRY TANQUEREL, Manuel de droit

administratif, Genève/Zurich/Bâle 2010, p. 518, n. 1563; RENÉ RHINOW ET AL., Öffentliches Prozessrecht, 2ème éd., Bâle 2010, p. 293s., n. 996 ss). En droit fiscal, les règles sur la répartition du fardeau de la preuve impliquent que l'administration supporte la charge de la preuve des faits qui créent ou augmentent la charge fiscale, alors que l'assujetti assume la charge de la preuve des faits qui diminuent ou lèvent l'imposition (ATF 133 II 153 consid. 4.3; arrêt du TF 2C_1201/2012 consid. 4.6; arrêts du TAF A-5006/2014 du 2 avril 2015 consid. 2.8.1 et A-6866/2013 du 2 janvier 2015 consid. 1.3.2).

1.6 La loi fédérale du 12 juin 2009 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (LTVA, RS 641.20) est entrée en vigueur au 1er janvier 2010. Les faits litigieux s'étant déroulés entre le 1er janvier 2010 et le 31 décembre 2012, elle est dès lors applicable pour l'ensemble du cas porté à la connaissance du Tribunal. Selon l'art. 81 al. 3 LTVA, le principe de la libre appréciation des preuves est applicable aux litiges en matière de TVA, et ceci, en principe, également devant le Tribunal administratif fédéral (cf. arrêts du TAF A-7752/2019 du 15 mars 2012 consid. 1.2.2, A-1328/2011 du 16 février 2012 consid. 2.2.3 et A-5110/2011 du 23 janvier 2012 consid. 1.2). Cependant, les preuves établies après coup, soit après la naissance du litige, ont une valeur probante quasi nulle en droit fiscal. En effet, afin d'éviter tout abus, la jurisprudence considère qu'il ne saurait être tenu compte de documents non contemporains aux opérations sur lesquelles porte le litige (cf. ATF 133 II 153 c. 7.2; arrêts du TF 2C_614/2007 du 17 mars 2008 consid. 3.4 et 2C_470/2007 du 19 février 2008 consid. 3.4; arrêts du TAF A-7752/2009 du 15 mars 2012 consid. 4.2.4 et A-1367/2006 du 2 juin 2008 consid. 4.2.2).

2.

2.1

2.1.1 La taxe sur la valeur ajoutée est un impôt général sur la consommation, trouvant ses fondements à l'art. 130 Cst. et est concrétisée par la LTVA. La TVA frappe la consommation finale non entrepreneuriale sur le territoire suisse. Elle vise la taxation de l'utilisation du revenu par le consommateur final (cf. PIERRE-MARIE GLAUSER, Les principes régissant la TVA: de l'utopie à la réalité, ASA 84 97, p.103). Sous réserve des prestations à soi-même, de l'impôt sur l'importation (cf. respectivement art. 31 et art. 50 ss LTVA) et dans certains cas particuliers – qui ne seront pas traités dans la présente procédure – de l'impôt sur les acquisitions (art. 45 ss LTVA; cf. consid. 5.4 ci-après), seules les opérations entrant dans un rapport de prestations – à savoir les prestations fournies à titre onéreux entre un ou plusieurs prestataires, dont l'un au moins est assujetti

à la TVA, et un ou plusieurs bénéficiaires, qui sont dans un rapport économique étroit – et qui sont situées sur le territoire suisse entrent dans le champ d'application de la LTVA (cf. art. 18 al. 1 LTVA en lien avec les art. 1 al. 2 let. a et b, 3 let. c et f LTVA; ATF 138 II 239 consid. 3.2, 132 II 353 consid. 4.1; arrêt du TAF A-7032/2013 du 20 février 2015 consid. 2.1; PASCAL MOLLARD ET AL., Traité de TVA, Bâle 2009, p. 213 ss; ALOIS CAMENZIND/NIKLAUS HONAUER/KLAUS A. VALLENDER, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], 2e éd., Berne/Stuttgart/Vienne 2003, n. marg. 149 ss p. 72 ss).

2.1.2 La notion de contre-prestation est ainsi un élément constitutif de l'opération et sert en outre de base au calcul de l'impôt (art. 24 LTVA; cf. ATF 132 II 353 consid. 4.1, 126 II 249 consid. 4a et 6a; arrêt du TAF A-1107/2008 du 15 juin 2010 consid. 2.1; 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). En d'autres termes, le carractère onéreux d'une prestation, au même titre que l'échange entre prestation et contre-prestation, est une condition essentielle de l'imposition (cf. arrêts du TF 2C_778/2008 du 8 avril 2009 consid. 2 et 2C_229/2008 du 13 octobre 2008 consid. 5.2; arrêt du TAF A-412/2013 du 4 septembre 2014 consid. 2.2.2).

2.1.3 Le rapport de prestations est admis, lorsque la prestation et la contre-prestation sont directement liées par le but même de l'opération réalisée (cf. ATF 126 II 443 consid. 6a; arrêt du TF 2A.650/2005 du 15 août 2006 consid. 3.1; arrêts du TAF A-7032/2013 du 20 février 2015 consid. 2.3 et A-412/2013 du 4 septembre 2014 consid. 2.2.2). En vertu du caractère d'impôt sur la consommation, ce lien doit être examiné sous l'angle économique. Un lien direct entre les prestations – soit un rapport juridique, notamment une relation contractuelle – n'est pas exigé, mais concrétise néanmoins le lien économique (cf. ATF 132 II 353 consid. 4.1 p. 357; arrêt du TAF A-6188/2012 du 3 septembre 2013 consid. 2.4; BOSSART/CLAVADETSCHER, in Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Zweifel/Beusch/Glauser/Robinson [éd.] 2015, n°14 s. ad art. 18 LTVA). Enfin, bien que la loi ne le mentionne pas expressément, le rapport de prestations doit être examiné du point de vue du destinataire de la prestation. En d'autres termes, il convient de vérifier si la contre-prestation est effectuée par le destinataire pour obtenir la prestation imposable (cf. BOSSART/CLAVADETSCHER, op. cit., n°16 ad art. 18 LTVA; arrêts du TAF A-7032/2013 du 20 février 2015 consid. 2.3 et A-412/2013 du 4 septembre 2014 consid. 2.2.2).

2.1.4 N'entrent ainsi pas dans le domaine de la TVA les opérations qui ne correspondent pas à un échange de prestations, comme les donations, les dommages-intérêts, les dividendes, les successions, les subventions, etc. On parlait alors sous l'empire de l'ancien droit (loi fédérale du 2 septembre 1999 régissant la taxe sur la valeur ajoutée [aLTVA, RO 2000 1300]) de *Nichtumsätze*, de non-opérations ou de non-chiffres d'affaires (ATF 132 II 353 consid. 4.3; BOSSART/CLAVADETSCHER, op. cit., n°131 ad art. 18 LTVA), tandis que, sous le régime actuel de la LTVA, il est fait référence aux non contre-prestations, aux "*Nicht-Entgelte"* (BOSSART/CLAVADETSCHER, op. cit., n°131 ad art. 18 LTVA).

Bien qu'elles répondent aux conditions d'imposition susmentionnées (cf. consid. 2.1.1 ss ci-avant), les opérations mentionnées à l'art. 21 LTVA sont cependant distraites de l'imposition, à moins que l'assujetti n'ait opté pour leur imposition en vertu de l'art. 22 LTVA, et elles ne donnent par conséquent pas droit à la déduction de l'impôt préalable (cf. art. 29 LTVA). Le législateur a estimé, pour des motifs étrangers aux principes supérieurs de la TVA, comme de politique sociale ou de formation, que certaines opérations – au sens de l'art. 18 al. 1 LTVA et entrant dès lors dans le champ d'application au sens technique de la LTVA – devaient être exonérées au sens impropre (cf. ANNE TISSOT BENEDETTO, in Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, n°1 ad art. 21 LTVA). L'opération est ainsi imposable mais non imposée. Il sied de distinguer ces exonérations des non-opérations (cf. consid. 2.1.4 ci-avant) et des exemptions, qui concernent, pour ces dernières, l'assujettissement (pour les distinctions, cf. notamment PASCAL MOLLARD ET AL., op. cit., p. 236 n. marg. 252 ss).

2.2

2.2.1 Sont soumises à la TVA les livraisons de biens et les prestations de services situées sur le territoire suisse. La distinction entre ces deux types de prestations est d'une importance capitale, puisque les règles quant à la détermination du lieu diffèrent selon que l'on se trouve en présence d'une livraison ou d'une prestation de services (cf. consid. 4.1 s. ci-après). Selon l'art. 3 let. e LTVA, toute prestation qui ne constitue pas une livraison de biens est une prestation de services (cf. BOSSART/ CLAVADETSCHER, op. cit., n°43 ad art. 3 LTVA). Le législateur a ainsi donné une définition *négative* de la notion de prestation de services. Il convient dès lors de déterminer quelles prestations doivent être qualifiées de livraison de biens au sens de l'art. 3 let. d LTVA. A l'instar de l'examen du rapport de prestations (cf. consid. 2.1.3 ci-avant), il s'impose de se concentrer sur le contenu économique de la prestation et de ne pas

s'arrêter sur les délimitations fixées par le droit civil. Il s'agit en effet de prendre en compte la volonté des parties et de privilégier, en cas de doute, la vision du destinataire de la prestation (cf. XAVIER OBERSON, Qualification et localisation des services internationaux en matière de TVA, ASA 69 403, p. 406; BOSSART/CLAVADETSCHER, op. cit., n°44 ad art. 3 LTVA). Dans les cas de pluralité de prestations, l'art. 19 LTVA trouve application (cf. consid. 3 ci-après).

2.2.2 La livraison de biens est définie à l'art. 3 let. d LTVA. On distingue le cas général et deux autres opérations assimilées à une livraison de biens. Elles ont cependant toutes trois pour point commun de se rattacher à un bien au sens de l'art. 3 let. b LTVA (cf. BOSSART/CLAVADETSCHER, op. cit., n°56 ad art. 3 LTVA). Est une livraison de biens "le fait d'accorder à une personne le pouvoir de disposer économiquement d'un bien en son propre nom" (art. 3 let. d LTVA). Selon la jurisprudence constante, le pouvoir de disposition économique est transféré, lorsque le destinataire du bien peut en disposer en son propre nom de la même manière qu'un propriétaire (cf. arrêts du TF 2A.51/2005 du 19 mai 2005 consid. 3 et 2A.65/2005 du 17 octobre 2005 consid. 3; ATF 118 Ib 306 consid. 1a; arrêt du TAF A-545/2012 du 14 février 2013 consid. 3.5.1).

2.2.3 Est d'abord assimilée à une livraison de biens la remise d'un bien sur lequel des travaux ont été effectués (art. 3 let. d ch. 2 LTVA). Cela concerne tous les travaux effectués sur un bien, même si sa nature reste inchangée, à savoir s'il a uniquement été examiné, étalonné, réglé, contrôlé dans son fonctionnement ou traité d'une autre manière. L'apport de matériel sur le bien, tout comme le fait que des modifications soient apportées, sont comprises dans cette notion mais ne sont pas nécessaires. Sont ainsi des livraisons de biens par exemple la réparation d'une voiture automobile, la vérification du fonctionnement d'une machine à laver, les travaux de rénovation, etc. (cf. BOSSART/CLAVADETSCHER, op. cit., n°88 ss ad art. 3 LTVA; PASCAL MOLLARD ET AL., op. cit., p. 222 ss).

2.2.4 D'autre part, la mise à disposition d'un bien à des fins d'usage ou de jouissance est également considérée comme une livraison de biens (art. 3 let. d ch. 3 LTVA), qu'il s'agisse d'une mise à disposition d'un bien immobilier ou mobilier. Ainsi, tombent notamment sous cette notion le contrat de location (bail à loyer ou à ferme), le contrat de leasing (cf. PASCAL MOLLARD ET AL., op. cit., p. 224), ainsi que l'octroi d'un droit d'usufruit sur un bien (BOSSART/CLAVADETSCHER, op. cit., n°95 ad art. 3 LTVA). La dénomination du contrat n'est pas déterminante pour la qualification de la prestation. L'octroi de certains droits de jouissance sur

un bien immobilier ne constitue cependant pas encore une livraison. L'élément décisif dans le cadre d'une location est que le locataire se voit mettre à sa disposition exclusive un objet ou partie d'objet déterminé. La remise d'une clé – dans le cadre d'une location immobilière – permettant l'accès à l'objet loué est ainsi nécessaire pour qu'il y ait location au sens de l'art. 3 let. d ch. 3 LTVA (cf. arrêt du TAF A-1561/2006 du 5 janvier 2009 consid. 2.3.3).

2.3 Si la prestation ne répond pas aux conditions susmentionnées de la notion de livraison de biens (cf. consid. 2.2.2 ss ci-avant), elle est alors qualifiée de prestation de services. Cela dit, l'ordonnance du 27 novembre 2009 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (OTVA, RS 641.201) et la pratique administrative connaissent une définition positive de la prestation de services en matière de télécommunications, approche qu'il convient d'exposer ci-après.

2.3.1 En effet, en matière de prestations de télécommunications, l'OTVA prend à contre-pied la systématique de l'art. 3 let. d et e LTVA et contient une énumération – non exhaustive – des prestations de télécommunications, qualifiées expressément de prestations de services, plus particulièrement de prestations de services en matière d'informatique ou de télécommunications. A cet égard, l'art. 10 OTVA précise entre autres que les services de radiodiffusion et de télédiffusion (let. a), l'octroi de droits d'accès, notamment aux réseaux de communication fixes ou mobiles et à la consommation par satellite, ainsi qu'à d'autres réseaux d'information (let. b), de même que la mise à disposition et la garantie de capacités de transmission de données (let. c) sont notamment réputés prestations de services en matière d'informatique ou de télécommunications. Etant donné l'absence de définition générale des prestations de ce type, en particulier pour les communications par satellite, et le caractère non exhaustif de la liste de l'art. 10 OTVA, il convient de déterminer plus précisément les prestations visées.

2.3.2 L'art. 2 n°2.2 du règlement des télécommunications internationales de l'Union internationale des télécommunications (UIT) de 2012 (certes non signé par la Suisse, mais reprenant la définition du règlement des télécommunications internationales du 9 décembre 1988 qui, pour sa part, a été signé par la Suisse mais n'a pas été publié au RS) définit le terme télécommunication comme "toute transmission, émission ou réception de signes, de signaux, d'écrits, d'images, de sons ou de renseignements de toute nature, par fil, radioélectricité, optique ou autres systèmes électromagnétiques." (cf. SIMONE R. PESTALOZZI, Die mehrwertseuerliche

Behandlung von Leistungen in Zusammenhang mit Telekommunikation, Zürich 2000, p. 64). L'UIT met ainsi l'accent sur le procédé de transmission de données, sans égard au contenu transféré, ni au moyen de transmission.

2.3.3 Si la TVA suisse est sans nul doute autonome par rapport à la TVA de l'Union Européenne, et qu'il est vrai qu'elle s'en écarte sur de nombreux points techniques, il n'en demeure pas moins qu'elle a été introduite, d'un point de vue historique, sur ce modèle, et qu'elle en conserve une certaine compatibilité au niveau du résultat général, en dépit de la nouvelle orientation de la nLTVA. Il convient dès lors d'examiner comment sont traitées les prestations de services en matière de télécommunications au niveau européen. A l'art. 24 al. 2 de la directive 2006/112/CE (directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, JO L 347 du 11 décembre 2006, p. 9), les prestations de services en matière de télécommunications sont définies comme suit: "Sont considérés comme «services de télécommunication» les services ayant pour objet la transmission, l'émission et la réception de signaux, écrits, images et sons ou informations de toute nature par fils, par radio, par moyens optiques ou par d'autres moyens électromagnétiques, y compris la cession et la concession y afférentes d'un droit d'utilisation de moyens pour une telle transmission, émission ou réception, y compris la fourniture d'accès aux réseaux d'information mondiaux." On remarque ainsi tout de suite que la définition donnée rejoint celle utilisée par l'UIT, de sorte que l'objet des services de télécommunication est toute prestation permettant la transmission de données, sans égard aux moyens utilisés pour sa transmission.

2.3.4 L'art. 10 OTVA reprend l'art. 1 de l'ordonnance du 29 mars 2000 relative à la loi sur la TVA (OLTVA, RO 2000 1347). La réglementation n'ayant pas changé en ce qui concerne les prestations en matière de télécommunications, il sied de s'appuyer sur la doctrine et la jurisprudence relatives à l'ancien droit pour définir plus en détail les prestations visées par cette disposition. Selon l'art. 10 al. 1 let. c OTVA, la mise à disposition et la garantie des capacités de transmission de données entre deux points sont notamment qualifiées de prestations de services en matière de télécommunications. La doctrine et la pratique parlent à ce propos de ligne louée (*Mietleitung*). Il n'est pas nécessaire que la ligne louée, ou le satellite, soit mise à la disposition exclusive du client. Il n'est d'ailleurs pas possible, dans le cadre des lignes mises à disposition, de déterminer exactement quelle partie de l'installation est utilisée pour la transmission des données. Cette dernière peut en effet très bien emprunter "un autre chemin" lors

d'une ultérieure transmission de données (cf. GABRIEL RUMO/LUKAS SCHEIDEGGER/FABIO DELL'ANNA, Interkantonale und internationale Steuerausscheidung, StR 53/1998 482, p. 492). Seule l'assurance qu'une certaine quantité de données sera transmise entre un point A et un point B suffit ainsi pour que la prestation soit qualifiée de prestation de services en matière de télécommunications (cf. SIMONE R. PESTALOZZI, Die mehrwertsteuerliche Behandlung von Leistungen im Zusammenhang mit Telekommunikation, Zürich 2000, p. 62 s.).

Les prestations de télécommunications mettent donc le contenu de la communication en arrière-plan et visent la seule transmission de ce contenu. La prestation caractéristique est donc le transfert en tant que tel de données (cf. MICHAELA MERZ, in mwst.com Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Clavadetcher/Glauser/Schafroth [éd.], 2000, n°10 ad art. 25 LTVA; SIMONE R. PESTALOZZI, op. cit., p. 80, 61 ss; PASCAL MOLLARD ET AL., op. cit., p. 532 n. marg. 396). En ce sens, la législation suisse correspond au droit européen (cf. CAMENZIND/ HONAUER/VALLENDER, op. cit., p. 158; PIERRE SCHEUNER, Das neue MWST-Gesetz, StR 64 622, p. 626; consid. 2.3.3 ci-avant) et, *a fortiori*, à l'UIT comme on l'a vu ci-dessus (cf. consid. 2.3.2 ci-avant). Enfin, au vu des raisons qui ont poussé le législateur à adopter l'art. 10 al. 2 let. b LTVA et, par conséquent, l'art. 10 OTVA, soit en particulier le fait que peu de clients atteignent le seuil des Fr. 10'000.-- et s'acquittent ainsi de l'impôt sur les acquisitions (cf. consid. 5.3.1 ss ci-après, en particulier consid. 5.3.3), il sied d'interpréter la notion de prestation de service en matière de télécommunications au sens de l'art. 10 OTVA de manière plutôt large (cf. arrêt du TAF A-3206/2011 du 2 octobre 2012 consid. 5.3.6).

2.3.5 En revanche, selon l'art. 10 al. 2 let. c OTVA, n'est pas considérée comme une prestation de services en matière de télécommunications la simple mise à disposition d'installations ou de parties d'installations désignées précisément et destinées à l'usage exclusif du locataire pour la transmission de données. La transmission des données est alors effectuée par le locataire des installations, ou un tiers à sa place, et non pas par le bailleur, au contraire des garanties de capacité de transmission (cf. Info TVA 13, ch. 2.3.4 et 4.4). Cette disposition reprend la notion de prestation assimilée à une livraison de biens de l'art. 3 let. d ch. 3 LTVA. Il convient dès lors de renvoyer aux développements y relatifs susmentionnés (cf. consid. 2.2.4 ci-avant). En d'autres termes, elle n'apporte aucun élément permettant de définir plus distinctement la notion de prestation de services en matière de télécommunications.

2.3.6 Enfin, et comme il ressort des considérants précédents, il convient de bien distinguer les prestations de transmission de données des prestations où le contenu de l'information transmise est prépondérant. En effet, les prestations où le prestataire met à disposition de son client un accès ou un "usage" de moyens de télécommunications ne sauraient être confondues avec la vente d'informations, de contenu, par le biais de l'utilisation de moyen de télécommunications – par exemple, l'accès d'un abonné à des services de météorologie depuis un téléphone portable intelligent (cf. RUMO/SCHEIDEGGER/DELL'ANNA, op. cit., p. 488).

En résumé, est qualifié de prestations de services en matière de télécommunications tout procédé permettant la transmission de données, quelle que soit sa nature, entre deux ou plusieurs points. Le procédé de transmission n'est pas déterminant, mais doit être à la charge du prestataire. Cependant, lorsque le procédé de transmission – par l'octroi d'un usage exclusif sur des installations ou parties d'installations permettant la transmission de données – est à la charge du bénéficiaire de la prestation, la prestation fournie n'est pas qualifiée de prestation de services en matière de télécommunications.

2.3.7 La pratique élaborée par l'AFC dans son Info TVA 13 concernant le secteur Télécommunications et prestations de services en matière de d'informatique (ITS 13), valable dès le 1er janvier 2010 (ci-après citée: Info TVA 13), reprend les exemples donnés par l'art. 10 OTVA, sans apporter beaucoup plus de précisions, en particulier pour ce qui a trait aux transmissions de données par voie satellitaire. Néanmoins, il convient de relever les points suivants. Le ch. 2.3.1 dispose que sont considérées comme des prestations de services en matière de télécommunications:

> "[…]
>
> - la transmission vocale (services téléphoniques, conférences téléphoniques, téléphonie mobile), scripturale (services de télécopie, de télégraphie, de télescripteur et de courriel), d'images, de sons ou autres, pour autant que l'élément principal soit la transmission;
>
> - les simples prestations de transmission fournies à l'organisateur d'émissions de radio et de télévision;
>
> - les prestations de transmission fournies sur mandat d'autres fournisseurs (par ex. services d'itinérance) et la garantie de capacités de transmission pour la communication de données par le biais de lignes louées ou par satellite;
>
> - […]"

A son ch. 4.10.2, la notion de "simples prestations de transmission" est précisée:

> "La transmission par câble de programmes de radio et de télévision ou la diffusion de tels programmes au moyen d'antennes ou de satellites, ainsi que l'offre d'émissions correspondantes (par ex. films, programmes et programmes au choix) sont réputées prestations de services en matière d'informatique ou de télécommunications. […] Le lieu de ces prestations obéit au principe du lieu du destinataire, conformément à l'art. 8 al. 1 LTVA."

Le ch. 4.4 précise en outre le terme de ligne louée, qui se réfère également aux télécommunications satellitaires:

> "Le terme *lignes louées* désigne la mise à disposition de capacités de transmission entre deux ou plusieurs points. Dans ce cas, il y a prestation de services en matière de télécommunications. Dans le cas de la mise à disposition de capacités de transmission selon l'art. 10, al. 1, let. c, OTVA, la transmission du message est assurée par le bailleur et non par le destinataire de la prestation. […]".

3.

3.1 Lorsque le prestataire fournit une pluralité de prestations à un seul bénéficiaire, il convient de déterminer si un traitement fiscal unique s'impose ou s'il convient de traiter chaque prestation séparément. En principe, chaque prestation est indépendante et est traitée individuellement sur le plan de la TVA. Chaque prestation constitue ainsi un objet de l'impôt distinct (cf. art. 19 al. 1 LTVA; arrêts du TAF A-886/2014 du 23 septembre 2014 consid. 2.8 et A-6108/2014 du 22 juillet 2015 consid. 3.3.1; ALEXANDRA PILLONEL, in Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, n°1 ss ad art. 19 LTVA; FELIX GEIGER, in MWSTG-Kommentar, Geiger/Schluckebier [éd.], n°1 ad art. 19 LTVA [cité: MWSTG-Kommentar]). Cependant, certains ensembles de prestations sont considérés comme formant un tout et l'ensemble suit alors le même traitement TVA. Ce dernier est alors lié au sort fiscal d'une autre composante de la prestation globale. On parle à cet effet soit d'opérations complexes, régies par l'art. 19 al. 3 et 4 LTVA, ou alors de combinaisons de prestations, réglées à l'art. 19 al. 2 LTVA. Dans le cadre des opérations complexes, il convient de ne pas s'arrêter sur le traitement au niveau du droit civil des prestations (cf. arrêt du TF 2A.40/2007 du 14 novembre 2007 consid. 2.2), ni de prendre en compte les rapports de valeur entre les différents éléments (cf. arrêt du TF 2A.452/2003 du 4 mars 2004 consid. 3.2; cf. ALEXANDRA PILLONEL, op. cit., n°6 ad art. 19 LTVA). L'analyse pour déterminer si une pluralité de prestations doit être traitée comme une seule suit, en fait, un raisonnement en cascade.

3.2 Tout d'abord, il convient de déterminer si les prestations forment un tout économique, soit si elles sont par essence liées l'une à l'autre et ne sauraient être dissociées, de telle sorte que l'une des prestations ne pourrait être envisagée sans les autres. Dans un tel cas de figure, il convient de retenir l'application du principe de l'unité de la prestation. Le même traitement fiscal est alors applicable à l'ensemble des prestations (art. 19 al. 3 LTVA). On peut parler à cet effet d'opérations économiques homogènes (cf. ALEXANDRA PILLONEL, op. cit., n°34 ss ad art. 19 LTVA; FELIX GEIGER, MWSTG-Kommentar, n°18 ss ad art, 19 LTVA). Selon le Tribunal fédéral, il est nécessaire que les différents éléments de la prestation globale soient liés sur le plan objectif, temporel et économique, de telle manière qu'ils forment les composants indissociables d'une seule opération (cf. arrêt du TF 2A.756/2006 du 22 octobre 2007 consid. 2.4; arrêt du TAF A-6108/2014 du 22 juillet 2015 consid. 3.3.2 et références citées). Si le principe de l'unité de la prestation trouve application, le traitement fiscal de l'élément qui apparait économiquement au premier plan est déterminant pour l'ensemble de la prestation, sans aucune limitation (cf. arrêts du TF 2A.40/2007 du 14 novembre 2007 consid. 2.2 et 2C.628/2013 du 27 novembre 2013 consid. 2.6.1).

3.3 Dans un deuxième temps, les opérations complexes peuvent également être traitées fiscalement de la même manière, si elles forment entre elles un rapport de prestations principales et accessoires (cf. art. 19 al. 4 LTVA). Pour cela, il est nécessaire, d'une part, que la prestation accessoire soit secondaire par rapport à la prestation cardinale mais qu'elle demeure étroitement liée à celle-ci. D'autre part, elle doit prolonger, améliorer ou parachever la prestation centrale, et être habituellement fournie avec cette dernière (cf. arrêt du TAF A-6108/2014 du 22 juillet 2015 consid. 3.3.3; ALEXANDRA PILLONEL, op. cit., n°40 ad art. 19 LTVA, FELIX GEIGER, MWSTG-Kommentar, n° 27 ad art. 19 LTVA). N'est par contre pas déterminant le rapport de valeur entre les prestations, même si la prestation accessoire présente généralement, il est vrai, une valeur inférieure à la prestation principale (arrêt du TAF A-6108/2014 du 22 juillet 2015 consid. 3.3.3). Le traitement TVA de la prestation principale est alors également applicable aux prestations accessoires.

3.4 Enfin, plusieurs prestations ne constituant pas une opération économique homogène ou n'entrant pas dans un rapport de prestations principales et accessoires, mais qui sont proposées comme un "paquet de prestations", peuvent également être traitées uniformément si une des prestations représente 70% au minimum de la contre-prestation (cf. art. 19 al. 2 LTVA). On parle alors de combinaison de prestations. L'ensemble des

prestations suit alors le traitement TVA de la prestation prédominante. Selon la pratique de l'AFC, l'ensemble des prestations doit être fourni moyennant une contre-prestation globale. Si les contre-prestations de chacune des prestations individuelles sont portées à la connaissance du destinataire, l'art. 19 al. 2 LTVA n'est pas applicable. De plus, l'art. 32 OTVA dispose que les règles permettant de déterminer si le lieu de la prestation se situe sur le territoire suisse ou à l'étranger restent applicables pour chaque prestation individuelle (cf. arrêts du TAF A-1266/2013 du 5 novembre 2013 consid. 2.2.4 et A-886/2014 du 23 septembre 2014 consid. 2.8.4; Info TVA n°4, Objet de l'impôt, ch. 4.2.1; ALEXANDRA PILLONEL, op. cit., n° 16 ss ad art. 19 LTVA; FELIX GEIGER, MWSTG-Kommentar, n°7 ss ad art. 19 LTVA).

3.5 S'il est vrai qu'au contraire de l'impôt sur les importations prévoyant expressément l'applicabilité de l'art. 19 LTVA (cf. art. 52 al. 3 LTVA), les dispositions traitant de l'impôt sur les acquisitions figurent, d'un point de vue systématique, dans un Titre distinct (Titre 3) des normes relatives à l'impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse (Titre 2), dont fait partie l'art. 19 LTVA, cette absence de renvoi semble cependant constituer une omission du législateur et non le résultat d'une réflexion délibérée (cf. ALEXANDRA PILLONEL, op. cit., n° 2 ad art. 19 LTVA; cf. FF 2008 6277). Le Tribunal de céans ne voit donc aucune raison de ne pas appliquer l'art. 19 LTVA à l'impôt sur les acquisitions.

4.

Les opérations ne sont soumises à la TVA suisse que si elles sont localisées sur le territoire suisse au sens de l'art. 3 let. a LTVA (cf. art. 18 al. 1 LTVA). Il convient dès lors de rappeler succinctement les règles permettant de déterminer quel est le lieu de la livraison d'un bien et celui de la prestation de services.

4.1 La législation en matière de TVA distingue trois cas de figure concernant le lieu de livraison d'un bien. Les règles diffèrent ainsi selon, d'une part, la personne organisant le transport et, d'autre part, s'il s'agit d'une livraison d'électricité ou d'eau par le biais de conduites. Il ne sera ici pas question de la dernière distinction mentionnée. Si le transport du bien est à la charge du destinataire de la prestation (*abhollieferung*), qu'il doit aller chercher le bien ou mandater un tiers pour effectuer le transport, le lieu de la livraison du bien est alors, aux termes de l'art. 7 al. 1 let. a LTVA, à l'endroit où il se trouve lors de la constitution du pouvoir de disposition économique sur celui-ci (cf. FELIX GEIGER, in Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, n°4 ad art. 7 LTVA; PATRICK

LOOSLI ET AL, Die Mehrwertsteuer Eine Praxisorientierte Darstellung mit zahlreichen Beispielen, 10ème éd. Zürich 2014, p. 23; PASCAL MOLLARD ET AL., op. cit., p. 205 n. marg. 130). L'art. 7 al. 1 let. a LTVA est également applicable aux prestations assimilées à des livraisons de biens (cf. art. 3 let. d ch. 1 et 2 LTVA; consid. 2.2.3 s. ci-après; FELIX GEIGER, in Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, n°5 ss ad art. 7 LTVA; PATRICK LOOSLI ET AL, op. cit., p. 23).

En revanche, selon l'art. 7 al. 1 let. b LTVA, lorsque le prestataire est également en charge de la livraison du bien, soit que lui-même ou un tiers mandaté en son nom fournisse une prestation de transport ou d'expédition à destination de l'acquéreur (respectivement *Beförderungs-lieferung* et *Versendungslieferung*), le lieu déterminant aux yeux de la législation en matière de TVA est à l'endroit où se situe le bien lorsque commence le transport ou l'expédition (cf. FELIX GEIGER, in Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, n°10 ad art. 7 LTVA; PATRICK LOOSLI ET AL, op. cit., p. 24; PASCAL MOLLARD ET AL., op. cit., p. 205 n. marg. 131 s.).

4.2 Concernant les prestations de services, le lieu de la prestation est, de manière générale, au lieu où le destinataire de la prestation a le siège de son activité économique ou l'établissement stable pour lequel la prestation de services est fournie ou, à défaut d'un tel siège ou d'un tel établissement stable, le lieu où il séjourne habituellement (cf. art. 8 al. 1 LTVA; arrêt du TAF A-6940/2013 du 26 mai 2015 consid. 4.2.1). Cependant, certaines prestations de services particulières sont soumises à un régime distinct (cf. art. 8 al. 2 LTVA). Tel est ainsi le cas pour les prestations de services qui sont d'ordinaire fournies directement à des personnes physiques présentes, les prestations des agences de voyage et des organisateurs de manifestations, les prestations culturelles, artistiques, didactiques, scientifiques, sportives ou récréatives et les prestations analogues, les prestations de la restauration, les prestations de transport de passagers, les prestations de services en relation avec un bien immobilier, ainsi que les prestations de services dans le domaine de la coopération internationale.

5.

5.1 Est assujetti à la TVA sur territoire suisse quiconque exploite une entreprise, même sans but lucratif et quels que soient sa forme juridique et le but poursuivi, pour autant qu'il ne soit pas libéré de l'assujettissement en vertu des art. 10 al. 2 ou 12 al. 3 LTVA. Exploite une entreprise quiconque, d'une part, exerce à titre indépendant une activité professionnelle ou

commerciale en vue de réaliser, à partir de prestations, des recettes ayant un caractère de permanence et, d'autre part, agit en son propre nom vis-à-vis des tiers (art. 10 al. 1 LTVA). Est notamment libéré de l'assujettissement quiconque réalise sur le territoire suisse un chiffre d'affaire annuel inférieur à Fr. 100'000.-- provenant de prestations imposables (art. 10 al. 2 let. a LTVA) pour autant qu'il ne renonce pas à être libéré de l'assujettissement, ou quiconque exploite une entreprise ayant son siège à l'étranger et fournit exclusivement, sur le territoire suisse, des prestations soumises à l'impôt sur les acquisitions (art. 10 al. 2 let. b LTVA). Cette dernière libération de l'assujettissement constitue ainsi le pendant correspondant à la disposition prévue à l'art. 45 al. 1 lit. a LTVA et permet d'éviter des situations de double imposition.

5.2

5.2.1 Est cependant également assujetti à la TVA en vertu de l'art. 10 al. 2 let. b in fine LTVA celui qui exploite une entreprise ayant son siège à l'étranger et fournit sur le territoire suisse des prestations de services en matière d'informatique ou de télécommunications à des destinataires non assujettis. Cette exception à la libération de l'assujettissement en vertu de l'art. 10 al. 2 let. b LTVA existait déjà sous l'empire de l'ancienne législation en matière de TVA (cf. art. 25 al. 1 let. c aLTVA) et a été étendue aux prestations de services en matière d'informatique lors de l'entrée en vigueur de la LTVA. Concernant les prestations de services en matière de télécommunications, les raisons de cette exception – au demeurant, également valables pour les prestations en matière d'informatique – sont les suivantes: premièrement, le destinataire de ce type de prestations est rarement un assujetti et ses acquisitions de ce type de prestations n'atteignent que très rarement le seuil d'assujettissement à l'impôt sur les acquisitions (cf. art. 45 al. 2 let. b LTVA); deuxièmement, il existe un risque que le destinataire des prestations ne déclare pas ses acquisitions, en sachant que l'AFC ne procède que rarement à un contrôle, le destinataire n'étant pas inscrit au registre des assujettis; enfin, troisièmement, les sociétés étrangères ne disposent alors pas d'avantages concurrentiels sur les sociétés de la même branche et inscrites au registre des assujettis (cf. Initiative parlementaire [Dettling], Taxe sur la valeur ajoutée, BO 1998 CE 975; CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, op. cit, p. 210).

5.2.2 En raison de la systématique de la loi, l'art. 10 al. 2 let. b in fine LTVA introduit une exception à une exception. L'art. 10 al. 1 LTVA introduit le principe de base, tandis que l'art. 10 al. 2 LTVA introduit l'exception. Puis, il est question des entreprises ayant leur siège à l'étranger et fournissant en Suisse des prestations de services en matière d'informatique ou de

télécommunications à des destinataires non assujettis à l'impôt. Dès lors, il apparait que ces prestataires doivent réaliser un chiffre d'affaires annuel résultant de ces prestations à des non assujettis supérieur à Fr. 100'000.-- ou avoir renoncé à la libération de l'assujettissement en application de l'art. 11 LTVA, afin que les conditions de leur assujettissement soient entièrement remplies (cf. ATF 139 II 347, publié in Revue de droit administratif et de droit fiscal [RDAF] II p. 524 ss, consid. 7.5; arrêt du TAF A-3206/2011 du 2 octobre 2012 consid. 5.4.1; cf. également CLAUDIO FISHER, in Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, n°104 ad art. 10 LTVA).

5.3 Le prestataire de services en matière de télécommunications ou d'informatique ayant son siège à l'étranger doit avoir pour clients des personnes non assujetties à l'impôt. Si la notion de prestation de services en matière de télécommunications a déjà été définie précédemment (cf. consid. 2.3.1 ss ci-avant), il sied ici de déterminer ce qu'il est entendu par non assujetti.

5.3.1 D'un point de vue historique, l'art. 10 al. 2 let. b in fine LTVA reprend l'art. 25 al. 1 let. c in fine aLTVA en ce qui concerne les prestations de services en matière de télécommunications (cf. FF 2008 6277, 6340). Cette dernière disposition a été introduite à la dernière minute dans l'aLTVA et découle, dans un souci d'eurocompatibilité (cf. Message du 15 janvier 1997 concernant l'initiative parlementaire Loi fédérale régissant la taxe sur la valeur ajoutée [Dettling], FF 1997 II 366, 378 s.; XAVIER OBERSON, op. cit., p. 420), de l'adoption par l'UE, le 17 juin 1999, d'une nouvelle directive concernant le traitement TVA des prestations de télécommunications, prévoyant que lesdites prestations sont taxées à l'endroit où le destinataire assujetti est établi (*business to business*) et au lieu où le prestataire est établi lorsque la prestation est fournie à un non assujetti (*business to consumer*; cf. directive 1999/59/CE du Conseil du 17 juin 1999 modifiant la directive 77/388/CEE en ce qui concerne le régime de taxe sur la valeur ajoutée applicable aux services de télécommunications, JO L 162/63 du 26 juin 1999, désormais remplacée par la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, JO L 347 du 11 décembre 2006). Il découle de cette distinction européenne que la notion de non assujetti à l'impôt au sens de l'art. 10 al. 2 let. b in fine LTVA ne vise que les personnes ne répondant pas aux conditions de l'art. 10 al. 1 LTVA ou n'ayant pas renoncé à la libération de l'assujettissement en application de l'art. 11 LTVA, soit des consommateurs finaux.

La pratique élaborée par l'AFC sous l'aLTVA disposait que les prestations devait être fournies à des destinataires non assujettis au sens des art. 21 al. 1 et 27 al. 1 aLTVA – correspondant dans leur principe respectif aux art. 10 al. 1, al. 2 let. a et 11 LTVA – pour que le prestataire soit assujetti en Suisse (cf. brochure n°13 de l'AFC, division principale de la TVA, d'août 2000, concernant les télécommunications, p. 11 ch. 3.2.2). L'Info TVA 13 n'est pas aussi explicite et se contente de mentionner que le destinataire de la prestation ne doit pas être inscrit au registre des assujettis. Le régime concernant les prestations de télécommunications n'ayant pas changé avec l'entrée en vigueur de la LTVA, cette terminologie correspond dès lors à la pratique applicable sous l'ancien régime (cf. ATF 139 II 346 consid. 7.2 et 7.3.1; arrêt du TAF A-3206/2011 du 2 octobre 2012 consid. 4.2.1). Cette exception à la libération de l'assujettissement est donc applicable, selon une approche historique et selon la pratique de l'AFC, lorsque le prestataire fournit ses services à des non assujettis au sens de l'art. 10 LTVA.

5.3.2 Sous un angle systématique, il convient de relever, d'une part, que l'assujettissement selon l'art. 10 LTVA se situe dans le Titre 2 de la LTVA, traitant de l'impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse, tandis que l'assujettissement à l'impôt sur les acquisitions (cf. art. 45 al. 2 LTVA) est prévu au sein du Titre 3. En outre, l'art. 45 al. 2 let. a LTVA précise qu'est assujetti à l'impôt sur les acquisitions quiconque est assujetti en vertu de l'art. 10 LTVA ou quiconque acquiert pour plus de Fr. 10'000.-- de prestations visées par l'art. 45 al. 1 LTVA. Ces deux assujettissements sont donc distincts et indépendants. D'autre part, l'art. 10 al. 2 LTVA constitue une exception au principe de l'assujettissement automatique de toute personne exploitant une entreprise, indépendamment de toute forme juridique, du but poursuivi et de but lucratif. L'art. 10 al. 2 let. b in fine LTVA, instaurant une exception à l'exception, s'interprète donc également dans le sens d'un assujettissement à l'impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse (cf. ATF 139 II 346 consid. 7.2; arrêt du TAF A-3206/2011 du 2 octobre 2012 consid. 4.2.1). Dès lors, faute de précisions dans l'art. 10 al. 2 let. b in fine LTVA, la notion de non assujetti ne vise que les non assujettis en vertu de l'art. 10 al. 1 LTVA. Il résulte ainsi, selon une interprétation systématique de la loi, que le prestataire de services en matière de télécommunications doit s'assujettir à la TVA suisse, lorsque les destinataires de ses prestations ne sont pas eux même assujettis en application de l'art. 10 al. 1 LTVA, *et indépendamment d'un éventuel assujettissement du destinataire à l'impôt sur les acquisitions en vertu de l'art. 45 al. 2 let. b LTVA*.

5.3.3 Enfin, selon une approche téléologique, l'art. 10 al. 2 let. b in fine LTVA – respectivement l'art. 25 al. 1 let. c aLTVA – a été introduit afin que les sociétés étrangères ne bénéficient pas d'un avantage concurrentiel indu, dans la mesure où les prestations concernées échapperaient à toute forme d'imposition sur la valeur ajoutée. Il a en effet été considéré qu'un particulier acquiert rarement pour plus de Fr. 10'000.-- de tels services, permettant alors son assujettissement à l'impôt sur les acquisitions en vertu de l'art. 45 al. 2 let. b LTVA – respectivement l'art. 24 aLTVA –, et on a craint que ces destinataires non inscrits au registre des assujettis ne déclarent pas leurs acquisitions de prestations de services, l'AFC ne procédant que peu de contrôle à cet égard (cf. ATF 139 II 346 consid. 7.2 et 7.3.1; arrêt du TAF A-3206/2011 du 2 octobre 2012 consid. 4.2.1 et 5.3.6; rapporteur Christoffel Brändli, BO 1998 CE 975; ROGER M. CADOSCH, Besteuerungs-probleme beim Electronic Commerce, thèse Berne 2001, p. 187; CLAUDIO FISHER, in Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, n°102 ad art. 10 LTVA).

Au vu de l'ampleur du développement au cours de ces deux dernières décennies et du potentiel de développement futur de ces types de prestations, et du fait qu'elles peuvent aisément être proposées dans tous les coins du monde à partir d'un seul et même endroit, une interprétation permettant d'éviter, avec la plus grande efficacité, les distorsions de concurrence s'impose. Ainsi, tout comme pour l'interprétation large donnée à la notion de prestations de services en matière de télécommunications et d'informatique (cf. consid. 2.3.1 ss ci-avant, en particulier consid. 2.3.4), il convient de réduire les barrières à l'application de cette norme. Une telle limite serait de considérer que le prestataire étranger ne doive pas s'assujettir lorsque ses destinataires sont assujettis à l'impôt sur les acquisitions en vertu de l'art. 45 al. 2 let. b LTVA. Cet assujettissement a, par ailleurs, un caractère subsidiaire (cf. consid. 5.4.3 ci-avant). L'art. 10 al. 2 let b in fine LTVA vise donc, selon une interprétation téléologique, les entreprises étrangères fournissant leurs services à des non assujettis au sens de l'art. 10 al. 1 LTVA.

5.3.4 L'ensemble des méthodes d'interprétation arrivent ainsi au même résultat. La notion de non assujetti présente dans l'art. 10 al. 2 let. b in fine LTVA ne vise que les destinataires non assujettis en vertu de l'art. 10 al. 1 LTVA. En d'autres termes, une entreprise étrangère fournissant des prestations de services en matière de télécommunications ou d'informatique à des destinataires n'exploitant pas une entreprise, ou libérés de l'assujettissement en vertu de l'art. 10 al. 2 LTVA – ou de l'art. 12 al. 3 LTVA – et n'ayant pas renoncé à cette libération de l'assujettissement

en application de l'art. 11 LTVA (cf. consid. 5.1 ci-avant), doit s'assujettir à l'impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse.

5.4

5.4.1 Selon l'art. 45 al. 1 let. a LTVA, les prestations de services fournies par des entreprises ayant leur siège à l'étranger et qui ne sont pas inscrites au registre des assujettis sont soumises à l'impôt sur les acquisitions, pour autant que le lieu de la prestation se trouve sur le territoire suisse au sens de l'art. 8 al. 1 LTVA. En vertu de l'art. 45 al. 2 LTVA, le sujet de l'impôt n'est pas le prestataire, mais le destinataire de la prestation imposable. On parle à cet effet de "*reverse charge*" (cf. ATF 139 II 346 consid. 7.1; arrêt du TAF A-4913/2013 du 23 octobre 2014 consid. 3.2.1). L'impôt sur les acquisitions vise à mettre sur pied d'égalité les prestations de services provenant d'entreprises assujetties et non-assujetties et permet ainsi d'éviter que les entreprises étrangères ne bénéficient d'avantages concurrentiels indus (cf. arrêts du TAF A-3112/2015 du 22 octobre 2015 consid. 3.2.1, A-7110/2014 du 23 mars 2015 consid. 2.2 et A-756/2014 du 26 juin 2014 consid. 2.2).

La "*reverse charge*" a, quant à elle, pour but d'assurer que l'acquéreur de prestations de services sur le territoire suisse, qui n'a pas le droit à la récupération de l'impôt préalable, ne puisse bénéficier de prestations de services sans s'acquitter de la TVA, alors que celle-ci serait due s'il faisait appel à une entreprise inscrite au registre suisse des assujettis. En outre, en liaison avec l'impôt sur les importations, l'impôt sur les acquisitions veille à l'application du principe de destination, en vertu duquel les prestations sont imposables à l'endroit où elles sont consommées (cf. arrêt du TF 2A.400/2001 du 9 avril 2002 consid. 2.2 à 2.4, in RDAF II p. 347 ss; arrêts du TAF A-3112/2015 du 22 octobre 2015 consid. 3.2.1, A-777/2013 du 30 juillet 2014 consid. 4.2, A-756/2014 du 26 juin 2014 consid. 2.2 et A-2276/2012 du 29 octobre 2013 consid. 2.3.1 et 2.3.2; NIKLAUS HONAUER, in Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, n°1 ad art. 45 LTVA; XAVIER OBERSON, op. cit., p. 417 s.; PASCAL MOLLARD ET AL., op. cit., p. 529).

5.4.2 Aux termes de l'art. 109 al. 1 OTVA, ne sont pas soumises à l'impôt sur les acquisitions les prestations exonérées au sens impropre en vertu de l'art. 21 LTVA, ainsi que les prestations exonérées au sens propre en vertu de l'art. 23 LTVA. L'impôt sur les acquisitions peut être récupéré lorsqu'il est lié à l'activité entrepreneuriale et affecté à des opérations imposables, sous réserve des prestations exonérées au sens impropre pour lesquelles l'assujetti n'a pas opté (cf. art. 28 al. 1 let. b LTVA, art. 29

al. 1 LTVA). En vertu de l'art. 46 LTVA, les règles applicables à la détermination du calcul de l'impôt et au taux de l'impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse, soit les art. 24 et 25 LTVA, sont également applicables à l'impôt sur les acquisitions.

5.4.3 Sont assujetties les personnes se trouvant sur le territoire suisse qui sont assujetties en vertu de l'art. 10 LTVA ou qui acquièrent annuellement pour plus de Fr. 10'000.--, notamment, de prestations visées par l'art. 45 al. 1 let. a LTVA (cf. art. 45 al. 2 LTVA). L'assujettissement de l'acquéreur – non inscrit au registre des assujettis en vertu de l'art. 10 LTVA – de prestations de services tombant dans le champ d'application de l'art. 45 al. 1 let. a LTVA est totalement indépendant de toutes conditions autres que le seuil d'acquisition annuel de Fr. 10'000.-- (sous réserve de l'avertissement écrit prévu pour les livraisons au sens de l'art. 45 al. 1 let. c LTVA ; cf. arrêts du TAF A-7110/2014 du 23 mars 2015 consid. 2.2, A-777/2013 du 30 juillet 2014 consid. 4.2 et A-2276/2012 du 29 octobre 2013 consid. 2.3.3 et 3.4; voir également, sous l'angle de l'aLTVA et de l'ordonnance régissant la taxe sur la valeur ajoutée du 22 juin 1994 [aOTVA, RO 1994 1464], arrêts du TF 2C_1120/2013 du 20 février 2015 consid. 4.3 et 4.4 et 2A.264/2006 du 3 septembre 2008 consid. 3.1; arrêt du TAF A-4917/2013 du 23 octobre 2014 consid. 3.2.1).

N'est en effet pas déterminant la question du non-assujettissement, à tort ou à raison, du prestataire de services en vertu de l'art. 10 LTVA. L'art. 45 al. 1 let. a LTVA se contente de mentionner que la prestation doit provenir d'un prestataire *non inscrit au registre des assujettis*, peu importe que les conditions de son assujettissement selon l'art. 10 LTVA soient remplies ou non (cf. arrêt du TAF A-2276/2012 du 29 octobre 2013 consid. 2.3.3 et 3.4; NIKLAUS HONAUER, op. cit., n°34 ad art. 45 LTVA; cf. également concernant l'aLTVA: ROGER M. CADOSCH, op. cit., p. 187 n. 55). Ainsi, dans les cas où le prestataire étranger n'est pas inscrit au registre des assujettis alors qu'il remplit les conditions à son assujettissement en Suisse, l'impôt peut tout de même être perçu en la personne du destinataire. En d'autres termes, l'assujettissement à l'impôt sur les acquisitions possède un caractère subsidiaire par rapport à l'assujettissement selon l'art. 10 LTVA.

6.

6.1 L'AFC est habilitée à effectuer des contrôles tant internes qu'externes auprès des assujettis, afin de vérifier que ces derniers ont respecté leur obligation de s'annoncer, qu'ils ont arrêté leurs décomptes et qu'ils ont payé l'impôt (cf. art. 77 et 78 LTVA). Le contrôle externe, soit le contrôle sur place, est possible dans la mesure où il est nécessaire à l'établissement

des faits (art. 78 al. 1 LTVA). En vertu de l'art. 78 al. 3 LTVA, le contrôle doit être annoncé au préalable par écrit. Cette disposition correspond à l'art. 62 al. 2 aLTVA, qui prévoyait que la renonciation à l'annonce écrite du contrôle était possible lorsqu'il existait des risques de collusion. Cette renonciation à une annonce écrite est toujours possible, mais ne nécessite plus la présence de risques de collusion. En effet, l'art. 78 al. 3 LTVA fait dorénavant uniquement mention de circonstances particulières qui justifierait un contrôle sans préavis. Tel est notamment le cas lorsque l'assujetti reporte à plusieurs reprises le contrôle, si l'AFC se doit de clarifier des faits spéciaux à une date déterminée ou encore si l'AFC reconnaît, en raison d'informations qui lui sont parvenues, qu'une situation inhabituelle et pas (encore) explicable existe chez un assujetti. Il n'est ainsi plus nécessaire qu'existent des soupçons sur le plan pénal (cf. VALÉRIE PARIS, in Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, n°4 ad art. 78 LTVA; Message du 25 juin 2008 sur la simplification de la TVA, FF 2008 6277, 6392 ad art 78 LTVA).

6.2 Selon l'art. 83 al. 1 LTVA, les décisions de l'AFC peuvent faire l'objet d'une réclamation dans les 30 jours suivant leur notification. L'intéressé a droit, en principe, à ce que son cas soit examiné par deux fois et à ce que l'AFC prenne deux décisions successives à son égard, dont la seconde est soumise à des exigences formelles plus élevées (cf. arrêts du TAF A-7029/2013 du 20 février 2015 consid. 1.2 et A-704/2012 du 27 novembre 2013 consid. 1.2.1). Selon une jurisprudence clairement établie, la notification d'estimation, qui intervient notamment au terme d'un contrôle fiscal effectué par l'AFC (cf. art 78 al. 5 LTVA), ne constitue pas en tant que telle une décision au sens de l'art. 5 PA et ne peut pas, en soi, faire partir le délai de réclamation (cf. ATF 140 II 202 consid. 5.6; arrêts du TAF A-7029/2013 du 20 février 2015 consid. 1.2 et A-704/2012 du 27 novembre 2013 consid. 1.2.2; VALÉRIE PARIS, op. cit., n°9 ss ad art. 78 LTVA). Une notification d'estimation peut cependant être couplée à une décision formelle – faisant alors courir le délai de réclamation – lorsque les circonstances le justifient (cf. ATF 140 II 202 consid 6.4). Tel est notamment le cas lorsque l'intéressé déclare d'emblée vouloir s'opposer à la position de l'AFC (ATF 140 II 202 consid. 6.3.2) ou lorsque la perception de l'impôt est menacée (ATF 140 II 202 consid. 6.2).

7.

En l'espèce, l'objet du litige porte sur la qualification des prestations fournies par les sociétés étrangères B._____ et C._____. Les autres acquisitions de prestations de services fournies par d'autres prestataires étrangers ne sont pas contestées dans cette présente procédure. En

premier lieu, il sera cependant question de deux griefs d'ordre procéduraux soulevés par la recourante (cf. consid. 7.1 ci-après). Seront ensuite examinés la qualification des prestations et l'assujettissement de l'intéressée (cf. consid. 7.2 ss ci-après).

7.1

7.1.1 La recourante conteste la validité du contrôle effectué par l'AFC le 22 mars 2013, arguant que le contrôle n'a pas été préalablement annoncé par écrit (cf. consid. 6.1 ci-avant). En l'état du dossier, l'existence même de l'association a été découverte après le contrôle de deux autres sociétés, dont, selon l'intéressée, la société D._____, sise à *** et active dans la production, la réalisation et la diffusion de films. Il a également été constaté que l'intéressée ne s'était pas annoncée conformément à l'art. 66 al. 3 LTVA. Le Tribunal estime dès lors, en accord avec la position de l'autorité inférieure, que ces découvertes fortuites relèvent de circonstances particulières justifiant un contrôle sans annonce préalable (cf. consid. 6.1 ci-avant). La Cour de céans ne saurait donc remettre en cause la validité du contrôle du 22 mars 2013.

7.1.2 La recourante conteste également la validité de la jonction de la notification d'estimation avec une décision formelle, remettant ainsi en cause la validité de la décision sur réclamation. Selon la jurisprudence, lorsque l'intéressé se déclare d'emblée opposé au résultat du contrôle, l'AFC est habilitée à coupler sa notification d'estimation à une décision formelle (cf. consid. 6.2 ci-avant). En l'espèce, A._____ a envoyé une lettre à l'AFC le 18 avril 2013, faisant suite au contrôle effectué par l'AFC le 22 mars 2013, déclarant que la qualification par l'AFC des prestations fournies par les sociétés B._____ et C._____ était erronée et requérant, par conséquent, l'annulation du décompte établi en raison du contrôle fiscal. Ainsi, avant même la réception de la notification d'estimation, l'intéressée a manifesté son désaccord avec l'AFC. Cette dernière était donc, au vu de la jurisprudence du Tribunal fédéral, habilitée à coupler sa notification d'estimation avec une décision formelle (cf. consid. 6.2 ci-avant). La décision attaquée dans la présente procédure est donc bien une décision sur réclamation.

7.2

7.2.1 Lors de la période courant du 1er janvier 2010 au 31 décembre 2012, la recourante a fait appel à deux sociétés étrangères pour permettre la retransmission de sa chaîne de télévision par voie satellitaire en Afrique, en Europe et au Moyen-Orient. L'existence du rapport de prestations n'est, à cet égard, pas contestée. Les deux sociétés sont chargées de convertir

l'émission, directement préparée par l'intéressée et prête à sa diffusion, et de la transmettre à des satellites – situés en orbite géostationnaire – permettant alors aux spectateurs potentiels situés dans la zone de couverture de la visionner. Dans la mesure du possible, il ne sera pas fait de distinction entre les prestations fournies par chacune des deux sociétés, dès lors que les services qu'elles fournissent sont du même type et que les quelques différences que ceux-ci présentent sur le plan technique sont sans importance pour leur qualification fiscale.

Les prestations des sociétés étrangères seront d'abord analysées selon les règles générales visées à l'art. 3 let. d et e LTVA (cf. consid. 2.2.2 ss ci-avant), aussi bien sous un angle contractuel (cf. consid. 7.2.2 et 7.2.3 ci-après) que d'un point de vue économique (cf. consid. 7.3.1 à 7.3.3 ci-après). Il conviendra ensuite d'établir si elles doivent être qualifiées, ou non, de prestations de services en matière de télécommunications au sens de l'art. 10 OTVA (cf. consid. 7.3.4 ci-après), puis de déterminer le lieu de la prestation (cf. consid. 7.4 ci-après). Finalement, il sera question de la personne débitrice de l'impôt (cf. consid. 7.5 ci-après).

7.2.2 Il ressort du dossier que le contrat conclu avec B._____ est intitulé "*Service agreement*", tandis que celui conclu avec C._____ fait mention de "*Service Order Form*". Si les intitulés des contrats ne sont certes pas en eux-mêmes décisifs s'agissant de la qualification des prestations en matière de TVA, ils représentent néanmoins un premier indice. Les prestations fournies ne semblent ainsi pas avoir pour objet la mise en location d'installations ou de parties d'installations. Il convient dès lors d'examiner plus en profondeur le contenu de ces contrats.

A cet égard, la recourante produit deux pièces établies par les sociétés B._____ et C._____, qui attestent que des parties d'installations permettant la diffusion de l'émission télévisuelle sont mises à la disposition exclusive de la recourante (cf. pièces recourante n° 13 et 14). Ces documents, qui vont dans le sens d'une livraison de biens plutôt que d'une prestation de services, ont cependant été établis en date du 28 août 2014, respectivement du 1er septembre 2014, soit postérieurement à la décision sur réclamation de l'autorité inférieure du 3 juillet 2014. Ils ne sont donc pas contemporains aux opérations litigieuses. Partant, la valeur probante de ces documents est quasi-nulle en droit fiscal (cf. consid. 1.6 ci-avant) et le Tribunal ne saurait donc conclure à l'existence d'une livraison de biens sur cette seule base.

7.2.3 Concernant le contenu des contrats, il apparaît que ceux-ci ne font aucunement mention d'une location, sous quelque forme que ce soit, de parties d'installations ou d'installations permettant la diffusion de l'émission de la recourante. Des satellites sont certes désignés par leur nom. Le contrat avec la société B._____, qui se réfère à l'utilisation d'un satellite "*Hotbird at 13 degrees east*", n'indique cependant pas précisément de quel satellite *Hotbird* situé dans cette zone spatiale il s'agit (il en existe en effet plusieurs: cf. <http://www.eutelsat.com/fr/home.html>, sous Satellites/La Flotte/13° Est). Le contrat avec C._____ mentionne quant à lui un satellite "*Amos 5 @ 17^{E} KU Band, KU1 Beam*", sans pour autant indiquer le transpondeur *(Transponder)* employé (chaque "*KU Band"* dispose en effet de plusieurs transpondeurs: cf. <http://www.amos-spacecom.com/> sous Satellites/Amos-5/AMOS-5 Brochure [pdf]). Ainsi, les contrats ne désignent pas précisément les installations qui seraient à la disposition exclusive de la recourante. Au contraire, le contrat conclu avec la société B._____ dispose que cette dernière peut choisir la méthode de diffusion de la chaîne télévisuelle de l'intéressée, qu'elle peut librement et en tout temps modifier les configurations techniques de cette méthode et, enfin, qu'elle se réserve le droit de relocaliser les services – soit la transmission des données pour le visionnement du programme préparé par la recourante selon une méthode déterminée – vers un autre satellite. Le contrat conclu avec la société C._____ mentionne pour sa part que la société recevra le contenu de la chaîne de télévision de la recourante et le transmettra selon un procédé technique désigné vers un satellite.

Par ailleurs, toute personne raisonnable placée dans les mêmes circonstances considérerait que le but des contrats consiste en la transmission de données par voie satellitaire, afin de permettre le visionnement de l'émission de télévision par les spectateurs potentiels situés en Afrique, en Europe et au Moyen-Orient et disposant des installations techniques nécessaires. En d'autres termes, il convient d'admettre, en application du principe de la confiance, que le but des contrats n'est pas de mettre à la disposition exclusive de l'intéressée des installations lui permettant de diffuser sa chaîne de télévision, mais de permettre aux spectateurs potentiels situés dans les zones de couverture des satellites de visionner en tout temps ladite émission. Cette garantie de visionnement ne saurait être remplie par une mise en location d'installations, mais bien par une véritable offre de services. En effet, une mise à disposition des appareils permettant de diffuser le signal aux spectateurs potentiels ne permettrait pas d'assurer que ces derniers puissent visionner en tout temps l'émission. Si un problème technique

devait être rencontré, l'utilisation de l'installation devrait être interrompue et la diffusion de l'émission suspendue durant le temps de la réparation. C'est donc bien le fait d'offrir des services, des alternatives et une assurance que le signal sera transmis qui garantit la diffusion en tout temps de l'émission.

Il apparaît ainsi qu'aucun élément contractuel ne permet de conclure à l'existence d'une livraison de biens, en particulier sous la forme d'une mise à disposition à des fins d'usage ou de jouissance, de sorte que, sur la base de la règle générale de l'art. 3 let. e LTVA, il s'impose de retenir, à ce stade, que les prestations fournies par les deux sociétés étrangères constituent des prestations de services.

7.3

7.3.1 L'approche de droit civil ne saurait cependant être à elle seule déterminante pour la qualification d'une prestation en matière de TVA. Il convient en effet de se pencher sur le contenu réel des prestations, l'analyse économique étant à cet égard primordiale (cf. consid. 2.2.1 ci-avant). Le Tribunal doit donc examiner la façon dont les prestations sont fournies par les deux sociétés étrangères sous un angle économique et, plus particulièrement, analyser la manière dont les deux prestataires concrétisent chacun leur contrat avec la recourante.

L'émission de télévision est préparée par les soins de l'intéressée et est envoyée aux deux entreprises étrangères, à charge pour ces dernières de la transmettre à des satellites. A cet effet, l'émission est convertie au format MPEG 2 – un langage numérique permettant l'envoi de sons et d'images sous une taille moindre mais avec un maintien de sa qualité (cf. norme internationale ISO/IEC 13818-1:2015) – et communiquée aux satellites par ondes électromagnétiques. Ces ondes sont exprimées en Hertz (Hz), qui constitue l'unité de mesure de la fréquence et traduit la vitesse à laquelle les impulsions électriques sont envoyées par le réseau. Chaque émission télévisuelle ou radiophonique, dans une certaine zone géographique, possède une fréquence attribuée lui permettant de se distinguer des autres programmes de télévision ou de radio.

Certes, la recourante bénéficie de fréquences réservées pour la diffusion de sa chaîne de télévision, à savoir *** MegaHz (MHz) et *** MHz. Cependant, cela s'explique par la nécessité d'individuation des différentes émissions transmises par voie électromagnétique et l'on ne saurait en conclure que l'intéressée dispose pour son usage exclusif d'installations ou de parties d'installations assurant la diffusion de son émission. Le dossier révèle du reste que les sociétés B._____ et C._____ utilisent la

technique du "*multiplexing*" pour diffuser l'émission de la recourante (cf. le contrat conclu avec B._____, Annex 1 Service Description, et le contrat conclu avec C._____, II. The Services, annexés à la pièce AFC n° 6). Il s'agit d'un système opérant l'envoi de plusieurs canaux distincts – par exemple plusieurs chaînes de télévision et radiophoniques – au sein d'un même signal et par le même appareil. On distingue plusieurs techniques de "*multiplexing*". Peuvent notamment être mentionnés le "*frequency-division multiplexing*" – soit lorsque le signal est composé de plusieurs sous-signaux qui ne se chevauchent pas –, ou encore le "*time-division multiplexing*" – soit lorsque plusieurs émetteurs transmettent plusieurs canaux numériques sur un même support de communication en entrelaçant dans le temps des échantillons de chacun de ces canaux. Ainsi, en raison de la technique même utilisée par les prestataires pour la diffusion de l'émission de télévision, il ne saurait être considéré que des installations ou des parties d'installations sont mises à la disposition exclusive de la recourante.

7.3.2 La recourante paie certes un prix mensuel fixe pour les prestations fournies par les sociétés étrangères et ce, qu'il y ait diffusion de signaux ou "écran noir", laissant présumer que l'usage de certaines installations est mis à sa libre disposition et qu'elle devrait acquitter le montant du prétendu loyer sans considération d'une utilisation effective ou non des installations en question. Cependant, le Tribunal ne saurait qualifier la prestation de livraison de biens par cette simple modalité de règlement de la contre-prestation. Des prestations de services peuvent en effet également être réglées périodiquement et selon un montant fixe.

En réalité, il résulte du dossier que ce prix fixe trouve ses raisons ailleurs. En effet, tant la société B._____ que la société C._____ garantissent à la recourante de transmettre par voie satellitaire une certaine quantité d'informations, respectivement au maximum 1 Mbps et 1,3 Mbps (unité de mesure du débit binaire, soit 1'000'000 bits par seconde et 1'300'000 bits par seconde; cf. le contrat conclu avec B._____, Annex 1 Service Description, et le contrat conclu avec C._____, II. The services, annexés à la pièce AFC n° 6). Les deux sociétés étrangères mettent à disposition de telles vitesses de débit en tout temps (cf. le contrat conclu avec B._____, Annex 1 Service Desciption, 24/7 basis, annexé à la pièce AFC n° 6). A cet effet, la société B._____ se garde le droit d'amender les problèmes techniques pouvant obstruer la transmission des données telle que prévue par le contrat ou encore de diriger le signal vers un autre satellite. En outre, les précisions d'ordre technique contenues dans le contrat font toutes référence à des procédés de transmission de données

et non pas à la désignation d'appareils ou de parties d'appareil permettant la transmission de données. Le Tribunal de céans ne saurait donc qualifier de livraisons de biens les prestations fournies par les sociétés étrangères. Par conséquent (cf. consid. 2.2.1 et 2.3 ci-avant), les prestations litigieuses constituent bel et bien des prestations de services.

7.3.3 Au demeurant, s'il fallait retenir une mise à disposition d'installations ou de parties d'installations en lien avec l'appareil permettant de convertir au format MPEG 2 l'émission de télévision de la recourante (cf. pièce 13 de la recourante; cf. également à cet égard consid. 7.2.2 ci-avant), il conviendrait d'admettre que cette mise à disposition serait nécessaire pour mettre en œuvre la diffusion de l'émission, de sorte qu'elle ne saurait être envisagée pour elle seule. Quand bien même un tel élément de location devait être retenu, il s'agirait de considérer, en application du principe de l'unité de la prestation, qu'il ne constituerait que l'un des composants indissociables d'une opération économique unique au sens de l'art. 19 al. 3 LTVA (cf. consid. 3.2 ci-avant). Le même traitement fiscal serait alors applicable à l'ensemble des prestations économiques homogènes formant la prestation d'ensemble, laquelle devrait sans nul doute être qualifiée de prestation de services. La prise en compte, ou non, d'un élément de location en relation avec l'appareil opérant la conversion au format MPEG 2 est ainsi sans influence sur la qualification globale de la prestation et, partant, sur l'issue du présent litige.

7.3.4 Finalement, il sied d'examiner si les prestations des sociétés étrangères entrent, ou non, dans le champ d'application de l'art. 10 OTVA. Il ressort à cet égard des considérants précédents que la prestation principale fournie par ces sociétés consiste en la transmission par voie satellitaire d'une émission de télévision préparée au préalable par la recourante. Les deux prestataires étrangers prennent ainsi en charge un procédé de *transmission de données* et garantissent son fonctionnement en tout temps. Il apparaît ainsi que les prestations qu'elles ont fournies à la recourante tombent de toute évidence dans le champ de la disposition précitée.

Il résulte donc de toute l'analyse qui précède que l'approche par interprétation de l'art. 10 al. 1 let. c OTVA aboutit au même résultat que celui auquel conduit l'approche – de droit civil et par appréciation économique – sous l'angle de l'art. 3 let. e LTVA. Les prestations litigieuses constituent donc clairement des prestations de services en matière de télécommunications.

7.4

7.4.1 Dès lors que les prestations fournies par les sociétés B._____ et C._____ doivent être qualifiées de prestations de services en matière de télécommunications, le lieu où elles sont réputées fournies se détermine sur la base l'art. 8 LTVA. Aucune des exceptions du second alinéa de cette disposition n'étant ici réalisée, les prestations litigieuses sont indéniablement soumises au principe général du lieu du destinataire (art. 8 al. 1 LTVA; cf. consid. 4.2 ci-avant) et sont donc en l'occurrence localisées au siège de l'activité économique de la recourante, soit à Yverdon-les-Bains, en Suisse. Il apparaît ainsi que les prestations de services effectuées par les sociétés étrangères sont fournies sur le territoire suisse.

7.4.2 Ces prestations de services en matière de télécommunications ne sont en outre pas exonérées, ni en vertu de l'art. 21 LTVA (exonération au sens impropre), ni de l'art. 23 LTVA (exonération au sens propre). Il s'agit par conséquent de prestations de services entrant pleinement dans le champ d'application de l'art. 45 al. 1 LTVA et qui sont donc soumises à l'impôt. Les montants des prestations ainsi que les taux appliqués ne sont, au surplus, pas contestés.

7.5 Reste à déterminer le débiteur de l'impôt. A cet effet, deux dispositions entrent en ligne de compte. En premier lieu, l'art. 45 al. 2 LTVA dispose qu'est assujettie à l'impôt sur les acquisitions toute personne qui acquiert pour plus de Fr. 10'000.-- de prestations visées par l'art. 45 al. 1 LTVA ou qui est assujettie selon l'art. 10 LTVA. Le non-assujettissement de la recourante sur la base de cette dernière disposition n'est ici pas litigieux. Il sied dès lors d'examiner si le montant seuil de Fr. 10'000.-- a été dépassé au cours des périodes fiscales en cause. Il ressort à cet égard du dossier (cf. notamment les documents annexés à la décision entreprise) que l'intéressée a acquis pendant l'année 2010 pour Fr. 115'264.76 de prestations de services imposables en provenance de l'étranger, pour la plus grande partie (Fr. 110'421.12) fournies par l'entreprise étrangère B._____. En 2011, le montant des prestations de services acquises en provenance de l'étranger s'élevait à Fr. 215'060.07, dont Fr. 207'774.-- ont été versés à la société B._____. Enfin, la recourante a acquis en 2012 des prestations de services en provenance de l'étranger pour un montant total de Fr. 215'418.39, dont Fr. 198'935.36 ont été payés à la société B._____ et Fr. 9'436.02 à la société C._____. Il apparaît ainsi que la recourante a largement franchi le seuil des Fr. 10'000.-- et ce, pour l'ensemble des périodes fiscales considérées.

L'assujettissement à l'impôt sur les acquisitions selon l'art. 45 al. 2 let. b dépendant uniquement de l'acquisition, pour un montant supérieur à Fr. 10'000.--, de prestations visées à l'art. 45 al. 1 LTVA fournies par une personne non inscrite au registre des assujettis (cf. consid. 5.4.3 ci-avant), et étant donné que l'ensemble de ces conditions sont en l'occurrence réalisées, il s'agit de constater que la recourante est bien assujettie à l'impôt sur les acquisitions. Peu importe, au surplus, que la société B._____ réalise ou non les conditions de l'assujettissement au sens de l'art. 10 al. 2 let. b LTVA. D'une part, le caractère subsidiaire de l'impôt sur les acquisitions permet de percevoir l'impôt alors même qu'il devrait être acquitté par le prestataire étranger (cf. consid. 5.4.3 ci-avant). D'autre part, la société B._____ n'étant pas partie à la procédure, le Tribunal de céans ne saurait en tout état de cause prononcer ici son assujettissement.

En sa qualité d'assujettie, la recourante doit donc acquitter l'impôt sur les acquisitions. L'échéance arrêtée et le calcul de l'impôt n'étant en soi pas contestés, le montant total de la créance fiscale, fixée à Fr. 43'198.-- plus intérêt moratoire dès le 12 juillet 2012 selon décision de l'autorité inférieure du 3 juillet 2014, doit être confirmé.

8.
Les considérants qui précèdent conduisent le Tribunal administratif fédéral à rejeter le recours. Vu l'issue de la cause, les frais de procédure, par Fr. 3'000.--, sont mis à la charge de la recourante qui succombe, en application de l'art. 63 al. 1 PA et des art. 1 ss du Règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral (FITAF, RS 173.320.2). L'autorité de recours impute, dans le dispositif, l'avance de frais déjà versée. Une indemnité à titre de dépens n'est allouée ni à la recourante (art. 64 al. 1 PA *a contrario*, respectivement art. 7 al. 1 FITAF *a contrario*), ni à l'autorité inférieure (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 Fr. 3'000.--, 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)

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

Le président du collège :	Le greffier :
Pascal Mollard	Raphaël Bagnoud

Indication des voies de droit :

La présente décision peut être attaquée devant le Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14, par la voie du recours en matière de droit public, dans les trente jours qui suivent la notification (art. 82 ss, 90 ss et 100 LTF). Ce délai ne court pas du 18 décembre au 2 janvier inclus (art. 46 al. 1 let. c LTF). Le mémoire doit être rédigé dans une langue officielle, indiquer les conclusions, les motifs et les moyens de preuve, et être signé. La décision attaquée et les moyens de preuve doivent être joints au mémoire, pour autant qu'ils soient en mains du recourant (art. 42 LTF).

Expédition :