Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal



Cour I
A-666/2012

Arrêt du 28 octobre 2013

Composition

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

Parties

X._____,
représenté par …, avocat,
recourant,

contre

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

Objet

Taxe sur la valeur ajoutée (TVA); 1er trimestre 2004 – 4e trimestre 2008; prestations de services fournies à l'étranger; prestations de services exonérées au sens impropre.

Faits :

A.
Le sieur X._____ (ci-après: le recourant), de et à …, est inscrit au registre de la TVA depuis le 1er janvier 1995. Il exerce une activité de type professionnel dans différents domaines, en particulier …

B.
Le 27 novembre 2009, l'Administration fédérale des contributions (ci-après: l'AFC ou l'autorité inférieure) a adressé le courrier suivant au recourant (cf. pièce 1 de l'autorité inférieure):

> Nous sommes actuellement occupés à l'examen de vos décomptes périodiques depuis le 01.01.2004.
>
> L'impôt sur le chiffre d'affaires (TVA) ainsi que l'impôt préalable se prescrivent par cinq ans dès l'expiration de l'année civile où ils ont pris naissance. Nous interrompons cette prescription à titre préventif pour l'année 2004 sur la base de l'art. 40 (prescription de la créance fiscale) et de l'art. 41 (prescription du droit à la déduction de l'impôt préalable) de l'ordonnance régissant la taxe sur la valeur ajoutée ainsi que des art. 49 et 50 de la Loi régissant la taxe sur la valeur ajoutée.

C.
Les 23 et 24 septembre 2010 ainsi que les 19 janvier et 2 février 2011, l'AFC a procédé à un contrôle externe chez le recourant relativement aux années 2004 à 2009. A cette occasion, elle a constaté des erreurs d'imposition. Elle a en particulier relevé que le recourant avait considéré à tort des prestations de divertissement et de bien-être comme des prestations exonérées d'impôt au sens impropre et qu'il n'avait pas prouvé que certaines prestations de services eussent été fournies à l'étranger. A l'issue du contrôle, l'AFC a fixé la créance fiscale pour les périodes 2004 à 2008 à Fr. 38'708.— (8'371 + 4'842 + 9'147 + 8'724 + 7'624) et la correction d'impôt en sa faveur à Fr. 15'526.— (4'204 + 2'018 + 3'431 + 2'873 + 3'001). Le 7 mars 2011, le recourant a écrit à l'AFC pour contester le résultat du contrôle. Le 16 mars 2011, celle-ci lui a adressé une notification d'estimation qui confirmait ce résultat (n° …). Elle a indiqué que cette notification d'estimation valait aussi décision.

D.
Le 15 avril 2011, le recourant a formulé une réclamation à l'encontre de la notification d'estimation en question. Par décision du 3 janvier 2012, l'autorité inférieure a partiellement admis ses griefs au sujet d'un acompte restitué à un client à la suite de la résiliation d'un contrat. Elle a de plus

procédé à la correction d'une erreur de calcul minime. Sur ces bases, elle a fixé le montant de la dette fiscale du recourant pour les années 2004 à 2008 à Fr. 37'650.— (8'371 + 3'783 + 9'147 + 8'724 + 7'625) et celui de la correction d'impôt en sa faveur à Fr. 14'468.— (4'204 + 959 + 3'431 + 2'873 + 3'001), plus intérêt moratoire dès le 1er janvier 2008.

E.
Par acte du 3 février 2012, le recourant a porté le litige devant le Tribunal administratif fédéral. Il considère que les prestations qu'il a fournies en matière d'initiation au … tantra et de massages ne sont pas soumises à la TVA; que certaines prestations, représentant un montant de Fr. 34'238.— et des frais de Fr. 2'842.—, ont été fournies à l'étranger et qu'elles sont dès lors exonérées d'impôt; et, enfin, que l'autorité inférieure a retenu à tort un montant de Fr. 129'132.— comme chiffre d'affaires provenant de prestations de services fournies en Suisse en 2008, alors que ce montant serait en réalité de Fr. 114'473.—. Il conclut en substance à ce que la décision du 3 janvier 2012 de l'autorité inférieure soit réformée en ce sens, subsidiairement à ce qu'elle soit annulée et la cause renvoyée à l'autorité inférieure pour nouveau calcul de l'impôt sur ces bases, le tout sous suite de frais et dépens.

Par réponse du 28 mars 2012, l'autorité inférieure a conclu au rejet du recours sous suite de frais.

Les autres faits seront repris, en tant que de besoin, dans la partie en droit du présent arrêt.

Droit :

1.
1.1 Sous réserve des exceptions prévues à l'art. 32 de la loi du 17 juin 2005 sur le Tribunal administratif fédéral (LTAF, RS 173.32), celui-ci connaît des recours contre les décisions au sens de l'art. 5 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA, RS 172.021) prises par les autorités mentionnées à l'art. 33 LTAF. La procédure est régie par la PA, pour autant que la LTAF n'en dispose pas autrement (art. 37 LTAF). L'Administration fédérale des contributions étant une autorité au sens de l'art. 33 LTAF, et aucune des exceptions de l'art. 32 LTAF n'étant réalisée, le Tribunal administratif fédéral est compétent ratione materiae pour juger de la présente affaire.

1.2 Selon la loi fédérale régissant la taxe sur la valeur ajoutée du 12 juin 2009 (LTVA, RS 641.20), les décisions de l'AFC peuvent faire l'objet

d'une réclamation dans les trente jours qui suivent leur notification. Il en résulte que l'assujetti a droit, normalement, à ce que l'AFC examine par deux fois son cas et prenne deux décisions successives à son sujet (la seconde étant soumise à des exigences de forme plus élevées), du moins s'il dépose une réclamation (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-4506/2011 du 30 avril 2012 consid. 1.2.1, A-5747/2008 du 17 mars 2011 consid. 3.3.2, A-1601/2006 du 4 mars 2010 consid. 5.1.2).

En l'occurrence, l'autorité inférieure a adressé une notification d'estimation au recourant le 16 mars 2011. Elle a qualifié cet acte de décision et elle a indiqué que le recourant bénéficiait de trente jours pour formuler une réclamation. Le recourant a ainsi contesté la décision par courrier du 15 avril 2011. La décision attaquée a été rendue sur cette base le 3 janvier 2012 et l'autorité inférieure l'a qualifiée de décision sur réclamation.

Selon la jurisprudence du Tribunal administratif fédéral, une notification d'estimation, en tant que telle, ne constitue pas une décision. En temps normal, le procédé utilisé ici par l'AFC n'est donc pas conforme à la LTVA (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-707/2013 du 25 juillet 2013 consid. 4). En matière de fixation de l'impôt après un contrôle, une décision ne peut être rendue qu'à partir du moment où l'assujetti conteste le montant qui lui est réclamé. Toutefois, la loi ne prévoit pas de délai d'attente entre le moment où l'administration établit une notification d'estimation et celui où, à la suite de la contestation de l'assujetti, elle rend une décision. Ainsi, lorsque l'assujetti annonce d'emblée qu'il conteste le résultat du contrôle, alors même qu'il n'a pas encore reçu de notification d'estimation, rien n'empêche l'administration d'établir simultanément ce document et la décision y relative, le cas échéant dans un seul et même acte (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-707/2013 consid. 4.2.5.3).

Voilà bien ce qui s'est passé ici. Par courrier du 7 mars 2011, le recourant a annoncé qu'il contestait le résultat du contrôle opéré par l'AFC. Il n'avait encore pas reçu de notification d'estimation à ce moment-là. Dès lors, c'est à bon droit que l'AFC a joint à sa notification d'estimation une décision au sens formel, le tout en un unique document. Ainsi, la décision subséquente du 3 janvier 2012, contre laquelle le recourant se pourvoit ici, constitue bel et bien une décision sur réclamation. La compétence fonctionnelle du Tribunal administratif fédéral est donc respectée.

1.3 Enfin, posté le 3 février 2012, alors que la décision attaquée, datée du 3 janvier 2012, a été notifiée le lendemain au plus tôt, le mémoire de re-

cours a été déposé dans le délai légal de trente jours (art. 50 al. 1 PA). Signé par un avocat au bénéfice d'une procuration, muni de conclusions valables et motivées et accompagné d'une copie de la décision attaquée, il répond aux exigences de forme de la procédure administrative (art. 52 al. 1 PA). Par ailleurs, le recourant étant directement touché par la décision attaquée et ayant participé à la procédure devant l'autorité inférieure, il a manifestement qualité pour porter l'affaire devant le Tribunal administratif fédéral (cf. art. 48 al. 1 PA).

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

2.

2.1 La LTVA actuelle est entrée en vigueur le 1er janvier 2010. Les dispositions de droit matériel qu'elle contient sont applicables à tous les faits et rapports juridiques ayant pris naissance à compter de cette date, avec pour conséquence que les dispositions de l'ancien droit s'appliquent à ceux qui sont plus anciens (art. 112 al. 1 LTVA). Dès lors que les faits déterminants se sont déroulés, en l'espèce, entre le 1er janvier 2004 et le 31 décembre 2008, la présente procédure est régie, s'agissant du droit matériel applicable, par l'ancienne loi sur la TVA du 2 septembre 1999 (aLTVA; RO 2000 1300), entrée en vigueur le 1er janvier 2001 (cf. art. 94 al. 1 aLTVA; arrêté du Conseil fédéral du 29 mars 2000, RO 2000 1346; cf. également arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6740/2012 du 6 juin 2012 consid. 1.2.1, A-6299/2009 du 21 avril 2011 consid. 2.1).

2.2 Sur le plan procédural, en revanche, le nouveau droit s'applique à toutes les procédures pendantes à l'entrée en vigueur de la nouvelle loi, conformément à l'art. 113 al. 3 LTVA. La portée de cette disposition doit cependant être ramenée à sa juste mesure. Ainsi, seules les règles de procédure doivent être appliquées aux affaires en cours. Le nouveau droit matériel ne doit pas trouver à s'appliquer aux périodes fiscales régies par l'ancien droit (cf., entre autres, arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6740/2012 du 6 juin 2012 consid. 1.2.2, A-6986/2008 du 3 juin 2010 consid. 1.2).

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

administratif fédéral constate les faits et applique le droit d'office, sans être lié par les motifs invoqués (cf. art. 62 al. 4 PA) ni par l'argumentation juridique développée dans la décision entreprise (cf. PIERRE MOOR/ETIENNE POLTIER, Droit administratif, vol. II, Berne 2011, p. 300 s.). Toutefois, 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 157 consid. 1a, 121 V 204 consid. 6c; ALFRED KÖLZ/ISABELLE HÄNER, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 2e éd., Zurich 1998, ch. 677).

3.

3.1 Avant d'examiner les problèmes posés par le présent cas, il convient de rappeler le sens de la notion d'exonération au sens impropre (cf. consid. 3.2 ci-après), de présenter plus spécifiquement les exonérations relatives aux prestations médicales (cf. consid. 3.3 ci-dessous) et à celles de formation (cf. consid. 3.4 ci-dessous), de préciser le traitement à réserver aux prestations composites (cf. consid. 3.5 ci-dessous) et de décrire la réglementation sur le lieu de l'opération (cf. consid. 3.6 ci-dessous). Il sied également de préciser à qui revient le fardeau de la preuve (cf. consid. 3.7 ci-dessous) et de donner quelques indications sur la prescription du droit de taxation en matière de TVA (cf. consid. 3.8 ci-dessous).

3.2 En vertu de l'art. 1 aLTVA, la Confédération perçoit à chaque stade du processus de production et de distribution un impôt général à la consommation (taxe sur la valeur ajoutée, TVA) avec déduction de l'impôt préalable. Cette même règle de base se retrouve à l'art. 1 al. 1 LTVA. Malgré son caractère général, l'impôt est soumis à un certain nombre d'exceptions. Celles-ci sont en particulier réglées à l'art. 18 aLTVA, soit l'art. 21 LTVA, qui "exclut du champ de l'impôt", c'est-à-dire, en termes techniques, exonère au sens impropre, une série de prestations. De manière concomitante, la déduction de l'impôt préalable relatif aux prestations ainsi exonérées est également exclue (art. 17 aLTVA; art. 29 al. 1 LTVA). L'impôt préalable devient ainsi un facteur de coût pour les prestataires, ce qui induit bien souvent une augmentation des prix. C'est le phénomène dit de la "taxe occulte" (cf. DANIEL RIEDO, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Berne 1999, p. 77). Les exonérations (improprement dites) de ce genre sont donc critiquées par la majorité de la doctrine, raisonnement que tient aussi le Tribunal fédéral (cf. ATF 124 II 193 consid. 5e et les références ci-

tées; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-3395/2007 du 24 février 2009 consid. 2.1). Il se justifie ainsi d'interpréter les dispositions concernées de manière plutôt restrictive, même s'il faut d'abord chercher à en trouver le sens véritable (ATF 124 II 193 consid. 5e; arrêts du Tribunal fédéral 2C_11/2008 du 16 mai 2008 consid. 2.4; 2C_613/2007 du 15 août 2008 consid. 2.2; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-3395/2007 du 24 février 2009 consid. 2.1, A-1470/2006 du 5 février 2009 consid. 3.4.1; PASCAL MOLLARD/XAVIER OBERSON/ANNE TISSOT BENEDETTO, Traité TVA, Bâle 2009, p. 260, ch. 336 s.).

3.3

3.3.1 L'art. 18 aLTVA exonère (au sens impropre) un certain nombre de prestations qui se rapportent au domaine médical. Ainsi, le chiffre 2 dudit article exonère les soins et les traitements médicaux dispensés dans le domaine de la médecine humaine, y compris les opérations qui leur sont étroitement liées, fournis dans des hôpitaux ou d'autres centres de diagnostic et de traitement médicaux; le chiffre 3 accorde le même statut aux traitements médicaux dans le domaine de la médecine dispensés par des médecins, des dentistes, des psychothérapeutes, des chiropraticiens, des physiothérapeutes, des naturopathes, des sages-femmes, des infirmières ou des membres de professions analogues du secteur de la santé, si les prestataires de ces services sont détenteurs d'une autorisation de pratiquer. L'exonération nécessite donc la présence de deux types de conditions, d'une part relatives à l'existence d'un traitement médical (critère objectif) et d'autre part aux qualités de la personne ou de l'institution qui fournit la prestation (critère subjectif).

3.3.2 Parmi les conditions relatives au critère subjectif, la nécessité d'obtenir une autorisation cantonale a donné lieu à une abondante jurisprudence. Il en résulte, de manière constante, que le prestataire de services qui entend invoquer l'exonération de l'art. 18 ch. 3 aLTVA doit bénéficier d'une autorisation cantonale d'exercer son métier. Une simple tolérance ne suffit pas. Cette exigence a été voulue de manière expresse par le législateur fédéral, qui a pris en compte les différences qui pouvaient en résulter entre cantons. L'art. 3 de l'ordonnance du 29 mars 2000 relative à la loi sur la TVA (OLTVA, RO 2000 1347 et les modifications ultérieures), selon lequel seuls sont exclus de l'impôt les traitements médicaux dispensés par une personne qui est détentrice de l'autorisation cantonale de pratiquer à titre indépendant la profession ou qui est autorisée à exercer la médecine conformément à la législation cantonale, n'a pas une portée plus large, malgré ce que sa formulation pourrait laisser accroire (cf. arrêt

du Tribunal fédéral 2A.331/2005 du 9 mai 2006 consid. 3.1; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-310/2009 du 7 mai 2010 consid. 5.1, A-5113/2009 du 16 décembre 2009 consid. 4.3, A-1618/2006 du 17 août 2008 consid. 3.1).

3.4

3.4.1 Selon l'art. 18 ch. 11 let. a et b aLTVA, les opérations réalisées dans le domaine de l'éducation des enfants et des jeunes, de l'enseignement, de l'instruction, de la formation continue et du recyclage professionnel, y compris l'enseignement dispensé par des professeurs privés ou des écoles privées, ainsi que les opérations réalisées dans le domaine des cours, conférences et autres manifestations à caractère scientifique ou didactique, sont exonérées au sens impropre ("exclues du champ de l'impôt", selon la terminologie utilisée dans la loi).

3.4.2 La notion d'éducation, respectivement d'enseignement et d'instruction exonérée de TVA n'est pas définie dans la loi. Cependant, elle a déjà fait l'objet d'une jurisprudence fournie, tant en relation avec l'art. 14 ch. 9 de l'ordonnance du 22 juin 1994 sur la taxe sur la valeur ajoutée (OTVA, RO 1994 1464) qu'avec l'art. 18 ch. 11 aLTVA dont la formulation est semblable, bien que plus complète (cf. arrêts du Tribunal fédéral 2C_641/2008 du 12 décembre 2008 consid. 3.2, 2C_642/2008 du 12 décembre 2008 consid. 3.2, 2C_232/2007 du 14 octobre 2008 consid. 2.1, 2C_613/2007 du 15 août 2008 consid. 2.2, 2A.269/2005 du 21 mars 2006 consid. 3.1 et 5.2, 2A.485/2004 du 18 mai 2005 consid. 7, arrêt du 20 septembre 2000 in Archives de droit fiscal suisse [Archives] 71 57 consid. 3; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6740/2011 du 6 juin 2012 consid. 3.1.3, A-1454/2007 du 8 juillet 2008 consid. 21 ss, A-1473/2006 du 3 juin 2008 consid. 2.3). Sont visées les prestations en matière de formation sous toutes formes et de quelque niveau que ce soit (cf. CHANTAL ZBINDEN, La TVA dans le domaine de l'enseignement et de la formation: portée et incidences d'une exonération, in Revue de droit administratif et de droit fiscal [RDAF] 1997 II p. 55). Cela étant, une prestation n'est pas automatiquement exonérée dès l'instant qu'elle entretient d'une manière ou d'une autre un rapport avec l'enseignement. Examinant le cas d'un fitness, le Tribunal fédéral a souligné que l'exonération recouvre des prestations étroitement liées à un but éducatif ou formateur et qui tendent avant tout à approfondir ou transmettre des connaissances ou du moins à permettre d'acquérir un savoir-faire (arrêt du Tribunal fédéral 2A.485/2004 du 18 mai 2005 consid. 7.2). L'apprentissage et la connaissance constituent donc les éléments-clefs d'une prestation de formation (cf. arrêts du Tribunal fédéral 2A.756/2006 du 22 octobre 2007

consid. 3.1.2, 2A.485/2004 du 18 mai 2005 consid. 7; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6740/2011 du 6 juin 2012 consid. 3.1.3, A-1979/2007 du 2 novembre 2007 consid. 2.5).

3.4.3 C'est d'ailleurs le sens des définitions énoncées par l'AFC dans ses différentes brochures.

Ainsi, selon la Brochure n° 23 "Sport", ch. 18.3, dans sa version valable du 1er janvier 2001 au 31 décembre 2007, dont les termes ont été repris dans la version ultérieure, applicable dès le 1er janvier 2008 : "Par prestation de formation et d'enseignement exclue du champ de l'impôt (recte : exonérée au sens impropre), on entend toute activité qui consiste à aider quelqu'un, par le biais d'un travail d'instruction régulier, d'une assistance et de contrôles des progrès réalisés, à atteindre un but d'apprentissage déterminé dans un domaine précis."

Il ressort également de la Brochure n° 19 de l'AFC "Formation et recherche", ch. 3.6, dans sa version de 2001, que: "Un cours est une suite cohérente de leçons ou d'autres activités pédagogiques similaires qui permettent, par un enseignement limité dans le temps, d'acquérir des connaissances dans une ou plusieurs branches."

La version suivante de cette brochure, valable dès le 1er janvier 2008, précise qu'un cours doit viser "un objectif d'apprentissage prédéfini."

3.5

3.5.1 Il n'est pas exclu qu'une même opération économique puisse se rattacher à diverses catégories de prestations. Le principe de l'unité de la prestation intervient alors. Selon ce principe, ancré à l'art. 36 al. 4 aLTVA, les prestations qui forment un tout économique et qui ne peuvent être dissociées constituent une seule prestation. Dans un tel cas, les différentes composantes de la prestation sont soumises à un seul et même régime fiscal, notamment en ce qui concerne le lieu de la prestation, le taux de l'impôt ou une éventuelle exonération au sens impropre. On ne peut conclure à l'existence d'une prestation unique que lorsque les différents éléments de la prestation sont liés sur un plan objectif, temporel et économique de telle manière qu'ils forment les composants indissociables d'une opération qui les englobe tous (cf. arrêts du Tribunal fédéral 2C_717/2010 du 21 avril 2011 consid. 4.2, 2C_639/2007 du 24 juin 2008 consid. 2.2; ATAF 2007/14 consid. 2.3.1; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-4516/2008 du 5 janvier 2011 consid. 6.1, A-659/2007 du 1er février 2010 consid. 2.3).

3.5.2 Des prestations liées les unes aux autres sont ainsi traitées comme une unité lorsqu'on se trouve en présence d'une prestation composite unique ou en présence de prestations distinctes les unes des autres dont l'une est qualifiée de principale et la ou les autres d'accessoires, ces dernières partageant le sort fiscal de la prestation principale. Il ne s'agit cependant pas de connaître l'opinion subjective du destinataire concret, mais plutôt de savoir comment l'ensemble de prestations en question est perçu par telle ou telle catégorie de destinataires (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2A.452/2003 du 4 mars 2004 consid. 3.1; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-3190/2008 du 15 juillet 2010 consid. 3.3, A-6048/2008 du 10 décembre 2009 consid. 4.2.4; MICHAELA MERZ, in: mwst.com, ch. 2 ad art. 36 al. 4 aLTVA).

3.5.3 Le principe de l'unité de la prestation trouve en particulier à s'appliquer lorsqu'il s'agit de déterminer si une prestation donnée constitue une prestation de formation au sens de la LTVA. En effet, dans le domaine du sport ou du divertissement, il arrive fréquemment qu'une prestation contienne une part d'enseignement sans qu'elle en devienne pour autant une prestation de formation au sens strict.

Selon la jurisprudence, ne relèvent donc pas de la formation la mise à disposition d'engins de musculation, d'installations de sauna et de solarium, pas plus que les cours qui y sont liés; il en va ainsi même si l'utilisation d'engins et d'installations mis à disposition de la clientèle nécessite certaines instructions de la part de spécialistes (cf. arrêts du Tribunal fédéral 2A.756/2006 du 22 octobre 2007 consid. 3.1.2, 2A.485/2004 du 18 mai 2005 consid. 7.2). Les cours de stretching, de gymnastique du dos, de gymnastique cardio-vasculaire, de renforcement des muscles abdominaux et fessiers, de rééducation articulaire, post-opératoire ou des programmes personnalisés de musculation corrective ou de musculation préventive ont pareillement été jugés comme ne relevant pas de la formation (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2A.485/2004 du 18 mai 2005 consid. 7.2). Ne font pas non plus partie des prestations dites d'instruction les activités telles que le fitness, l'aérobic, la gymnastique, le spinning ou la danse jazz ainsi que les prestations d'enseignement et d'instruction qui accompagnent une activité sportive ou doivent être considérées comme de l'animation sportive (cf. arrêts du Tribunal fédéral 2A.756/2006 du 22 octobre 2007 consid. 2.3.1 et 3.3.1, 2A.485/2004 du 18 mai 2005 consid. 7; même chose en ce qui concerne les séminaires de tantra: cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-5116/2012 du 31 juillet 2013 consid. 3.5).

3.6

3.6.1 Le lieu d'une opération TVA se détermine selon les art. 13 ss de l'aLTVA. Il faut distinguer à cet égard les règles relatives aux livraisons de biens et celles qui concernent les prestations de services. S'agissant des premières, elles sont soumises à l'art. 13 aLTVA. A teneur de cette disposition, est réputé lieu de la livraison, soit l'endroit où le bien se trouve lors du transfert du pouvoir de disposer économiquement de celui-ci, lors de sa remise ou lors de sa mise à la disposition d'un tiers à des fins d'usage ou de jouissance (let. a), soit l'endroit où commence le transport ou l'expédition du bien à destination de l'acquéreur ou, sur ordre de ce dernier, à destination d'un tiers (let. b).

3.6.2 Intitulé « Lieu de la prestation de services », l'art. 14 aLTVA dispose à son al. 1 que, sauf exception, est réputé lieu de la prestation de services l'endroit où le prestataire a le siège de son activité économique ou un établissement stable à partir duquel la prestation de services est fournie ou, à défaut d'un tel siège ou d'un tel établissement, le lieu de son domicile ou l'endroit à partir duquel il exerce son activité (cf. ATF 133 II 153 consid. 5.1; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-3695/2012 du 30 juillet 2013 consid. 5.2, A-1505/2006 du 25 septembre 2008 consid. 3.1.2, A-1418/2006 du 14 mai 2008 consid. 4.3; MOLLARD/OBERSON/TISSOT BENEDETTO, op. cit., p. 207, ch. 142).

3.6.3 Les exceptions à la règle générale de l'art. 14 al. 1 aLTVA sont définies aux deux alinéas suivants du même article. L'al. 2 règle d'abord le lieu des prestations de services qui se rapportent à un bien immobilier, des prestations de transport ainsi que des activités accessoires aux transports (let. a à c). Il définit ensuite le lieu des prestations artistiques, scientifiques, didactiques, sportives, récréatives et des prestations analogues (let. d) ainsi que des prestations dans le domaine de la coopération internationale au développement et de l'aide humanitaire (let. e; cf. ATF 133 II 153 consid. 5.1; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-3695/2012 du 30 juillet 2013 consid. 5.3, A-1107/2008 et A-1108/2008 du 15 juin 2010 consid. 5.1.2). En substance, toutes ces opérations sont réputées avoir lieu à l'endroit où l'activité est censée se dérouler concrètement, soit au lieu de situation de l'immeuble, dans le pays où le transport est effectué, à la place où se déroule le cours ou le spectacle, dans la région à laquelle l'aide humanitaire est destinée.

3.6.4 Pour sa part, l'al. 3 de l'art. 14 aLTVA établit une liste exhaustive de prestations de services - dites immatérielles (cf. XAVIER OBERSON, Qualification et localisation des services internationaux en matière de TVA, in :

Archives 69 403, p. 414 ss) - qui sont localisées à l'endroit où le destinataire a le siège de son activité économique ou un établissement stable pour lequel les prestations de services sont fournies ou, à défaut d'un tel siège ou d'un tel établissement, le lieu de son domicile ou l'endroit à partir duquel il exerce son activité (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-3190/2008 du 15 juillet 2010 consid. 5.2.3.1, A-1558/2006 du 3 décembre 2009 consid. 4.3, A-1505/2006 du 25 septembre 2008 consid. 3.1.2). L'art. 14 al. 3 aLTVA fait ainsi exception à la règle générale, le lieu de la prestation se déterminant en fonction du destinataire et non du prestataire. Cette exception se justifie parce que le lieu où les prestations de services énumérées à l'art. 14 al. 3 aLTVA sont utilisées coïncide en général avec le lieu où se trouve le destinataire (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1107/2008 et A-1108/2008 du 15 juin 2010 consid. 5.1.3, A-617/2008 du 31 mars 2010 consid. 3.1, A-1418/2006 du 14 mai 2008 consid. 4.3; CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, op. cit., ch. 600; DIETER METZGER, Kurzkommentar zum Mehrwertsteuergesetz, Bern 2000, p. 44, ch. 10).

3.6.5 Il y a prestation de conseil au sens de l'art. 14 al. 3 let. c aLTVA lorsque les conditions suivantes sont remplies : (i) la prestation (contrat) est adaptée au client de manière individuelle et/ou (ii) elle repose sur une analyse préalable de la situation en cause et/ou (iii) des solutions aux problèmes sont élaborées et éventuellement mise en pratique (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2A.269/2005 du 21 mars 2006 consid. 3.2 [confirmé, suite à une demande de révision, par l'arrêt du Tribunal fédéral 2A.396/2006 du 22 janvier 2007]; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-3190/2008 du 15 juillet 2010 consid. 5.2.3.3, A-1913/2007 du 12 décembre 2008 consid. 4.1.2; MOLLARD/OBERSON/TISSOT BENEDETTO, op. cit., p. 291, ch. 433). En d'autres termes, les prestations de conseil visent à assister le destinataire ou un tiers dans la résolution d'un problème spécifique ou sur la manière d'agir dans un cas concret. Cette activité doit être distinguée de la prestation visant à fournir un conseil général, qui n'est pas visée à l'art. 14 al. 3 let. c aLTVA.

3.7

3.7.1 Si, malgré une instruction en bonne et due forme, les faits ne peuvent être établis à satisfaction, l'autorité appliquera les règles sur le fardeau de la preuve. Dans ce cadre, et à défaut de dispositions spéciales en la matière, le juge s'inspire de l'art. 8 du Code civil suisse du 10 décembre 1907 (CC, RS 210), en vertu duquel quiconque doit prouver les faits qu'il allègue pour en déduire un droit. Autrement dit, le défaut de preuve d'un fait va au détriment de la partie qui entendait en tirer un droit

(cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1924/2012 consid. 3.4.4, A-163/2011 du 1er mai 2012 consid. 2.3, A-7046/2010 du 1er avril 2011 consid. 2.4.2). En droit fiscal, il en découle que l'autorité supporte le fardeau de la preuve des faits qui fondent ou accroissent la créance fiscale, alors que l'assujetti supporte celui des faits qui la suppriment ou la réduisent (cf. arrêt du Tribunal fédéral du 14 juillet 2005 2A.642/2004 consid. 5.4; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-5938/2011 du 4 juillet 2012 consid. 2.1.2, A-5166/2011 du 3 mai 2012 consid. 2.1.2).

3.7.2 En matière d'exonération au sens impropre, l'application analogique de l'art. 8 CC a pour conséquence que le fardeau de la preuve revient à l'assujetti (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-3695/2012 du 30 juillet 2013 consid. 7.3.1). En effet, il s'agit d'un élément diminuant la créance fiscale. En revanche, la loi ne contient pas de dispositions spécifiques sur le type de preuves à fournir par l'assujetti.

3.7.3 En ce qui concerne le lieu de l'opération, le fardeau de la preuve du fait qu'une opération a été fournie à l'étranger repose également sur les épaules de l'assujetti, conformément au principe qui vient d'être rappelé (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2A.534/2004 du 18 février 2005 consid. 4.1; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1107/2008 du 15 juin 2010 consid. 5.2.1). L'art. 20 al. 1, 3e phrase, aLTVA précise de plus que le droit à l'exonération doit être prouvé par des documents comptables et des pièces justificatives. Il appartient au DFF de régler les modalités (art. 20 al. 2 aLTVA). L'entrée en vigueur, le 1er janvier 2010, de la LTVA n'a eu aucune incidence sur l'application de l'art. 20 aLTVA, cette disposition continuant à être pertinente pour les procédures relatives à des faits révolus (cf. consid. 2.1 ci-dessus; cf. également arrêts du Tribunal administratif fédéral A-5627/2009 du 12 septembre 2011 consid. 4.2.2.3, A-617/2008 du 31 mars 2010 consid. 3.3 et 3.4).

3.7.3.1 Les Instructions 2001 sur la TVA contiennent des précisions (ch. 388) qui sont en substance identiques à celles des Instructions 2008 (ch. 388 également). Les documents doivent notamment renseigner de manière détaillée sur le genre des prestations fournies. Cet élément revêt une importance particulière dans la mesure où il détermine le rattachement local de celles-ci et, partant, leur soumission à la TVA suisse: leur localisation dépend du point de savoir si elles entrent dans l'une des catégories des al. 2 et 3 de l'art. 14 aLTVA ou si elles tombent sous le coup de la règle générale de l'al. 1. En particulier, l'indication de la nature des prestations de services dans les factures et autres documents s'avère indispensable, puisqu'elle permet de les localiser et de déterminer si elles

sont, ou non, imposables en Suisse (cf. ATF 133 II 153 consid. 5.2; arrêt du Tribunal fédéral 2C_614/2007 du 17 mars 2008 consid. 3.3; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-617/2008 du 31 mars 2010 consid. 3.2, A-1505/2006 du 25 septembre 2008 consid. 3.1.4.1).

3.7.3.2 Si la preuve de l'exportation de biens et de prestations de services est soumise à des exigences particulièrement rigoureuses, cela tient au fait qu'il n'est en général pas possible d'effectuer un contrôle auprès du destinataire, celui-ci se trouvant à l'étranger. Au sein de l'Union européenne, par exemple, les cas où des exportations de biens ou de prestations de services ont été exonérées indûment - parfois à la suite de manœuvres frauduleuses - sont nombreux. Pour cette raison, on ne saurait de tenir compte de documents non contemporains des opérations concernées (cf. ATF 133 II 153 consid. 7.2; arrêts du Tribunal fédéral 2C_614/2007 du 17 mars 2008 consid. 3.4, 2C_470/2007 du 19 février 2008 consid. 3.4; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-5627/2009 du 12 septembre 2011 consid. 4.2.2.5, A-1107/2008 du 15 juin 2010 consid. 5.2.3).

3.7.3.3 La novelle du 24 mai 2006 (RO 2006 2353) de l'OLTVA a introduit une section 14a intitulée « Traitement des vices de forme » qui comporte le seul art. 45a, ainsi qu'une section 7a intitulée « Facturation », dont l'unique disposition est l'art. 15a. Cette novelle est entrée en vigueur le 1er juillet 2006. Toutefois, l'AFC applique aussi ces dispositions de manière rétroactive (cf. communication concernant la pratique du 27 octobre 2006, p. 2).

De manière générale, l'art. 45a OLTVA dispose qu'un vice de forme n'entraîne pas à lui seul une reprise d'impôt s'il apparaît ou si l'assujetti prouve que la Confédération n'a subi aucun préjudice financier du fait du non-respect d'une prescription de forme prévue par la loi ou cette même ordonnance sur l'établissement de justificatifs. Cependant, l'art. 45a OLTVA ne saurait primer la loi elle-même. Il ne protège nullement le contribuable contre l'existence d'un vice matériel ou la non-réalisation des conditions légales d'une exonération par exemple. Les exigences de preuve de l'art. 20 al. 1 aLTVA restent donc valables, puisqu'elles découlent directement de la loi (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1107/2008 et A-1108/2008 du 15 juin 2010 consid. 6.2, A-6048/2008 du 10 décembre 2009 consid. 3.3, A-1352/2006 du 25 avril 2007 consid. 6).

Nonobstant, l'AFC a assoupli sa pratique (cf. communication concernant la pratique du 27 octobre 2006, p. 6, ch. 2.3.1). Elle admet désormais que

si, compte tenu de l'ensemble des circonstances (p. ex. correspondance, contrats, mandats, décomptes, procurations, etc.), on peut tenir pour vraisemblable que la prestation facturée à l'étranger constitue une prestation de services au sens de l'art. 14 al. 3 aLTVA, l'exonération de l'impôt est possible même si la désignation de la prestation est imprécise dans la facture (cf. ATF 133 II 153 consid. 6.2).

3.8

3.8.1 En matière de prescription du droit de taxer, il faut avant tout rappeler que le nouveau droit – à savoir l'art. 42 LTVA – n'est pas applicable à un rapport de droit né avant son entrée en vigueur (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_227/2010 du 5 août 2010 consid. 2.5 ; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-5747/2008 du 17 mars 2011 consid.1.2.2). Cela étant, la prescription est ici régie par l'art. 49 al. 1 aLTVA, lequel dispose qu'elle est de cinq ans dès l'expiration de l'année civile durant laquelle elle a pris naissance. Elle est interrompue par tout acte tendant à son recouvrement et par toute rectification venant des autorités compétentes (art. 49 al. 2 aLTVA). A chaque interruption, un délai de cinq ans court à nouveau (arrêt du Tribunal fédéral 2C_382/2007 du 23 novembre 2007 consid. 2; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-3044/2009 du 21 décembre 2011 consid. 2.1, A-1427/2006 du 23 novembre 2007 consid. 2.6).

3.8.2 Selon l'ancien droit, l'acte interruptif de la prescription n'a pas à revêtir de forme déterminée. Une simple communication selon laquelle une reprise d'impôt est envisagée suffit (cf. ATF 126 II 1 consid. 2 s. ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_426/2008 du 18 février 2009 consid. 6.3; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-568/2009 du 17 juillet 2010 consid. 2.2). En droit fiscal, l'acte interruptif de la prescription est en effet conçu de manière large: il englobe toute action de l'autorité portée à la connaissance de l'assujetti et destinée à constater ou à encaisser la créance fiscale. L'annonce ou la mise en œuvre de vérifications comptables, la notification d'un décompte complémentaire ou d'un avis de crédit, notamment, valent interruption de la prescription, de même qu'un commandement de payer, une décision ou une décision sur réclamation (cf. ATF 126 II 1 consid. 2c ; arrêt du Tribunal fédéral 2A.314/2006 du 10 octobre 2006 consid. 2.6 ; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-2076/2008 du 15 décembre 2010 consid. 4, A-568/2009 du 17 juillet 2010 consid. 2.2; MICHAEL BEUSCH, Der Untergang der Steuerforderung, Zurich/Bâle/Genève 2012, p. 299 ss).

3.8.3 L'interruption de la prescription suppose que l'administration fiscale communique au contribuable qu'elle tient un état de fait déterminé pour

imposable (cf. arrêts du Tribunal fédéral 2C_426/2008 du 18 février 2009 consid. 6.6.2; arrêt du Tribunal fédéral des assurances B.27/00 du 10 octobre 2001 consid. 8c). L'état de fait, susceptible d'entraîner une reprise fiscale, ne doit pas nécessairement être totalement éclairci pour que la prescription soit interrompue valablement. En particulier, la créance fiscale n'a pas besoin d'être chiffrée. Ce qui est déterminant, c'est que l'acte interruptif mentionne l'essentiel de l'état de fait sur lequel la créance fiscale est fondée et permette à l'assujetti de comprendre de quoi il s'agit (cf. ATF 126 II 1 consid. 2c; arrêts du Tribunal fédéral 2C_806/2008 du 1er juillet 2009 consid. 2.2.4, 2C_426/2008 du 18 février 2009 consid. 6.1; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-3044/2009 du 21 décembre 2011 consid. 2.1; NIKLAUS HONAUER/PETER ZOLLINGER, Verjährung und Verjährungsunterbrechung in der MWST, in: L'expert comptable suisse [EC] 2005 p. 730 ss; voir également, déjà sous le régime de l'IChA: arrêts du Tribunal fédéral 2A.314/2006 du 10 octobre 2006 consid. 2.6, 2A.546/2001 du 1er mai 2002 consid. 3d).

4.

4.1 En l'espèce, le recourant a soulevé plusieurs griefs à l'encontre de la décision attaquée. Il convient donc de les reprendre séparément. Ainsi, le Tribunal examinera successivement la question de l'exonération des stages de … tantra et de massage (cf. consid. 4.2 ci-après), celle de l'exonération des massages prodigués dans le centre de soins du recourant (cf. consid. 4.3 ci-dessous), l'imposition des prestations fournies par celui-ci à l'étranger (cf. consid 4.4 ci-dessous) et son chiffre d'affaires pour l'année 2008 (cf. consid. 4.5 ci-dessous). Il s'imposera encore d'examiner brièvement la question de l'interruption de la prescription pour l'année 2004 (cf. consid. 4.6 ci-dessous).

4.2 Le recourant organise des cours de … tantra. Il estime qu'il s'agit de prestations d'enseignement au sens de l'art. 18 ch. 11 let. b aLTVA.

4.2.1 L'autorité inférieure a donné une description de ce en quoi consiste le … tantra. Ces constatations n'ayant pas été remises en cause par le recourant, on peut partir du principe que celles-ci s'appliquent à son activité. Ainsi, le tantra, originaire d'Asie, est souvent appelé yoga de l'amour. Comme plusieurs formes de yoga, la pratique du tantra vise à calmer le mental, à relaxer et à "énergétiser" le corps. Cette pratique comprend un travail sur le souffle, comme dans d'autres formes de yoga, mais aussi sur l'énergie, notamment l'énergie sexuelle. Ce travail est censé stimuler le plaisir du corps, la joie du cœur et l'extase de l'esprit. Pratiqué avec un partenaire, le tantra est l'une des bases essentielles d'une relation saine,

riche et nourrissante. Il permet d'aborder l'acte sexuel comme l'entrée dans un temple sacré et de considérer cet acte comme une prière, une méditation. Les stages offerts par le recourant n'ont toutefois pas de caractère sexuel.

Le recourant a fourni des fiches pédagogiques qui expliquent le déroulement de ses cours. Ceux-ci ont lieu sur un week-end de deux ou trois jours. Le cours d'initiation au … tantra comporte les parties suivantes: introduction, introduction aux chakras, limites et respiration, le corps vibrant, introduction au toucher, introduction à la méditation dynamique, connaître les polarités, introduction au souffle et à la respiration. La formation en "massage pour couples" comporte des "objectifs théoriques", ce qui inclut par exemple les "formes de toucher ou d'interaction par le souffle, le son et le toucher", le "massage cachemirien", etc. Le stage vise ensuite des "objectifs en termes de savoir-faire", par exemple "donner un massage cachemirien dans les quatre positions", "donner un massage du visage", etc. Il y a enfin des "objectifs en termes de savoir-être": "la présence complète dans la concentration", la "communication avec la personne massée", etc.

Il y a apparemment, pour chaque "pratique", une introduction théorique, une démonstration par les animateurs et une mise en application par les participants. Un moment de partage final permet aux participants d'échanger leurs impressions et de signaler les éventuelles difficultés qu'ils ont rencontrées et d'indiquer les points à améliorer.

4.2.2 Sur la base de ce qui précède, il apparaît que les stages en question revêtent effectivement un caractère instructif. Certaines notions ne sont pas communes et méritent des explications. Toutefois, comme l'a relevé l'autorité inférieure, cet aspect se trouve en retrait par rapport à l'amélioration du bien-être affectif, intime et sexuel des participants. Selon toute vraisemblance, ceux-ci participent aux stages proposés par le recourant d'abord parce qu'il s'agit d'une expérience attrayante et seulement subsidiairement parce qu'ils veulent comprendre, d'un point de vue intellectuel, ce que sont les chakras ou un massage cachemirien, entre autres.

De même, le processus d'enseignement n'est pas conçu comme un cursus dont les étapes devraient être franchies, et réussies, une à une avant d'atteindre un objectif prédéterminé (cf. consid. 3.4.3 ci-dessus). De ce point de vue, les stages en question offrent plus une initiation pratique qu'une véritable formation.

Enfin, l'autorité inférieure a rappelé à juste titre que les cours d'aérobic, de yoga, de spinning, d'aquafit ou de renforcement musculaire ne sont pas des prestations de formation au sens de l'art. 18 ch. 11 aLTVA (cf. consid. 3.5.3 ci-dessus). Il semble pertinent, ici, de mettre en rapport les stages offerts par le recourant avec les cours donnés dans ces disciplines. Toutes ont en commun le fait qu'il est difficile de distinguer entre l'apprentissage et la pratique de la matière et que les participants profitent des cours pour appliquer directement ce qu'ils apprennent et augmenter ainsi leur bien-être. Cette comparaison confirme que les stages proposés par le recourant ne constituent pas des prestations de formation au sens de l'art. 18 ch. 11 let. b aLTVA.

En ce qui concerne la présence d'une exonération pour prestations de formation, le recours doit donc être rejeté. Telle est d'ailleurs aussi la solution retenue dans le récent arrêt du Tribunal administratif fédéral A-5116/2012 du 31 juillet 2013 consid. 3.5, qui concernait également des séminaires de tantra.

4.3 Le recourant prétend que les massages qu'il prodigue dans son centre de soins constitueraient des prestations médicales au sens de l'art. 18 ch. 3 aLTVA. Comme l'a déjà relevé l'autorité inférieure, cette disposition n'est applicable que dans la mesure où le prestataire de services est au bénéfice d'une autorisation cantonale de pratiquer. Il est constant que tel n'est pas le cas du recourant. Il ne peut donc prétendre à bénéficier de l'exonération en question et le recours doit être rejeté sur ce point. Le Tribunal fédéral a également confirmé cette solution dans des affaires similaires (cf. consid. 3.3.2 ci-dessus).

Le recourant ne conteste pas vraiment le raisonnement qui vient d'être présenté, mais il indique que cette situation constituerait une violation de l'égalité de traitement prévue par l'art. 8 Cst. En effet, un certain nombre de cantons soumettraient la pratique des massages thérapeutiques à autorisation alors que tel n'est pas le cas du canton de …. Comme l'a déjà relevé l'autorité inférieure, ce grief n'est pas pertinent. D'une part, l'exigence de l'autorisation de pratiquer découle de la loi elle-même. Sa conformité à la Constitution ne peut donc être contrôlée par la justice (art. 190 Cst.). D'autre part, il ne peut exister d'inégalité de traitement du fait que les cantons possèdent des législations qui diffèrent les unes des autres. De manière générale, une inégalité ne saurait apparaître lorsque des collectivités publiques indépendantes adoptent des réglementations divergentes. Le respect de l'égalité doit être contrôlé par référence à la collectivité dont dépend la personne qui se plaint d'une violation, mais

pas par comparaison avec ce qui se passe ailleurs (cf. ATF 125 I 173 consid. 6d, 121 I 49 consid. 3c). Quant à savoir s'il est opportun d'avoir des règles qui divergent d'un endroit à l'autre de la Suisse, de l'Europe et du monde, il s'agit d'une question essentiellement politique, sur laquelle la Cour de céans ne saurait exercer aucun contrôle.

4.4 Le recourant a fourni un certain nombre de prestations de services en lien avec l'étranger. Il considère que celles-ci sont exonérées de TVA. Il convient donc de reprendre les différentes prestations en question afin de déterminer à chaque fois le lieu de l'opération. Ainsi, on examinera d'abord les services offerts par le recourant dans le cadre d'un programme de la … (cf. consid. 4.3.1 ci-après), puis ceux qu'il a fournis en [pays A] (cf. consid. 4.3.2 ci-dessous) et enfin ceux qui concernent [pays B] (cf. consid. 4.3.3 ci-dessous).

4.4.1 Le recourant a fourni des prestations dans le cadre d'un projet de la … intitulé "…". A cet égard, il a produit un long contrat passé entre la … et différentes sociétés ou institutions et le recourant (cf. pièce 5 du recourant). Toutefois, ce contrat n'indique nullement en quoi consistait la prestation à fournir. Pourtant, l'autorité inférieure, dans la décision attaquée, avait déjà attiré l'attention du recourant sur le fait qu'il supportait le fardeau de la preuve et que les documents disponibles à ce moment-là étaient insuffisants. Certes, le recourant a produit ici le contrat susmentionné, mais celui-ci ne donne aucune indication supplémentaire. Dès lors, le Tribunal n'est pas en mesure de déterminer le type de prestation dont il s'agit et le principe général de l'art. 14 al. 1 aLTVA s'applique. Ainsi, est réputé lieu de la prestation de services l'endroit où le prestataire a le siège de son activité économique. En l'occurrence, il est incontesté que le siège de l'activité économique du recourant se trouve [en Suisse]. Les prestations qu'il a fournies dans le cadre du projet "…" sont donc localisées en Suisse. La critique du recourant à l'encontre de la décision attaquée est donc infondée et le recours doit être rejeté sur ce point.

4.4.2 Le même problème apparaît en lien avec les prestations effectuées en [pays A]. Certes, celles-ci contiennent vraisemblablement un élément de formation. Toutefois, comme l'autorité inférieure l'a déjà souligné par rapport au travail effectué par le recourant pour …, les prestations de formation et celles de conseil (cf. consid. 3.6.5 ci-dessus), par exemple, peuvent être très proches. Or elles n'obéissent pas aux mêmes règles de localisation (cf. art. 14 al. 2 et 3 aLTVA). Dès lors, il est indispensable pour l'autorité d'obtenir une preuve précise de l'activité déployée afin qu'elle puisse appliquer les règles idoines. En l'occurrence, les informa-

tions fournies (deux factures sommaires et un questionnaire d'évaluation, cf. pièces 10, 12, 13) laissent planer un doute. On peut uniquement en déduire qu'il y a eu des "simulations". Le Tribunal n'arrive pas à déterminer s'il s'agit, de manière prédominante, de prestations didactiques ou non. Dans un tel cas, la seule solution est d'appliquer la règle générale de l'art. 14 al. 1 aLTVA et de considérer que le lieu de la prestation se trouve au lieu du prestataire, soit en Suisse.

4.4.3 Il reste à constater que les mêmes questions se posent à l'égard des prestations fournies par le recourant en [pays B]. Celui-ci prétend qu'il s'agit de prestations de formation dont le lieu, au sens de l'aLTVA, se situerait à l'étranger. Or, en l'absence d'indications précises, il n'est pas possible de déterminer s'il s'agit bien de prestations didactiques. Le seul élément d'information à disposition du Tribunal est constitué par deux factures très vagues (cf. pièces 9 et 11 du recourant), qui ne lui permettent pas de se faire une idée du genre d'activité déployé. La règle générale de l'art. 14 al. 1 aLTVA doit donc prévaloir et il s'impose de considérer que les services en question sont localisés en Suisse. Le recours s'avère ainsi mal fondé à cet égard.

4.4.4 De manière générale, le recourant semble croire que l'élément décisif en matière de lieu de la prestation réside dans la détermination de l'endroit où se trouve le destinataire. Il faut souligner que tel n'est pas le cas. En principe, le lieu d'une prestation se détermine en fonction de l'endroit où le prestataire exerce son activité, du moins selon l'aLTVA. Dès lors, même si le destinataire de la prestation se situe à l'étranger, celle-ci est soumise à la TVA. Ce n'est que par exception, même si les cas peuvent être nombreux, qu'une prestation est localisée à l'étranger (cf. consid. 3.6.2 ci-dessus). Cette situation explique pourquoi il est si important que le prestataire prouve la nature de ses services. C'est le seul moyen de déterminer le lieu de l'opération et l'éventuelle existence d'une exonération (cf. consid. 3.7.3 ci-dessus).

Il faut encore relever que les prestations litigieuses ont été facturées à une société suisse (cf. pièce 9, 10 du recourant). Même si le Tribunal ne connaît pas toutes les circonstances de ces opérations, il semble probable que le cocontractant du recourant ne fût pas une entité étrangère mais une entreprise suisse. Vu sous cet angle, la probabilité que la prestation du recourant soit localisée, au sens de l'art. 14 aLTVA, à l'étranger est encore plus faible, étant donné que le destinataire se trouve en Suisse. On relèvera que dans un tel cas, il n'est même pas sûr que des prestations didactiques seraient localisées à l'étranger. En effet, il semble y

avoir eu une opération de refacturation avec l'entreprise suisse partenaire du recourant. Dès lors, cet aspect de la transaction pourrait devenir prédominant, quelle que soit la prestation fournie à la base (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-3190/2008 du 15 juillet 2010 consid. 4.3, A-1558/2006 du 3 décembre 2009 consid. 5, A-1524/2006 du 28 janvier 2008 consid. 2.2). Il n'est toutefois pas nécessaire de trancher cette question ici, l'absence de preuves suffisantes conduisant à l'application du principe général de l'art. 14 al. 1 aLTVA.

4.5 Le recourant se plaint encore du fait que l'autorité a retenu un montant de Fr. 129'132.— à titre d'honoraires réalisés avec des clients suisses en 2008, alors que ce montant serait de Fr. 114'473.—. Ce grief a déjà été rejeté par l'autorité inférieure au motif que le recourant n'avait donné aucune explication à ce sujet et que le montant de Fr. 129'132.— découlait de sa propre comptabilité. A nouveau, le recourant ne donne aucune explication. Il fournit simplement une feuille de calcul sur laquelle il fait le décompte de l'impôt dû par lui en utilisant le chiffre de Fr. 114'473.— comme point de départ. Fait curieux, il indique systématiquement les raisons qui justifient ses autres corrections mais ne mentionne rien quant à ses honoraires pour 2008. Alors que la décision attaquée signale déjà ce problème, il se contente, devant le Tribunal de céans, de soulever le même grief, sans le compléter ou l'étayer. Il ne prétend même pas que sa comptabilité ait été mal interprétée et il ne la produit pas non plus. Dans ces conditions, le Tribunal n'est pas en mesure de comprendre ce qui est reproché à l'autorité inférieure et le recours doit être rejeté sur ce point.

4.6 Le recourant n'a pas soulevé l'exception de prescription. Toutefois, en procédure administrative, celle-ci doit être retenue d'office par le juge. Il s'impose dès lors de vérifier que le courrier de l'AFC du 27 novembre 2009 a bel et bien eu un effet interruptif sur l'écoulement du délai (cf. lettre B ci-dessus). Ce courrier, dont le contenu a été reproduit plus haut, est d'une forme plus que sommaire, puisqu'il indique uniquement que l'AFC interrompt la prescription pour l'année 2004. Les normes invoquées sont en partie dénuées de pertinence pour le cas présent (art. 40 et 41 de l'ordonnance du 22 juin 1994 régissant la taxe sur la valeur ajoutée [aOTVA; RO 1994 1464 et les modifications ultérieures]) et citées de manière très vague qui plus est. On peut dès lors se demander si une simple communication de ce genre suffit à interrompre la prescription.

4.6.1 Comme cela ressort des indications données plus haut, la pratique administrative et judiciaire a toujours été très large en ce qui concerne les

actes interruptifs de la prescription en matière fiscale. La même indulgence valait aussi pour la TVA jusqu'à l'adoption du droit actuel (cf. consid. 3.8.2 s. ci-dessus). Dans le cas présent toutefois, la question doit s'analyser au regard de l'ancienne réglementation uniquement (cf. consid. 3.8.1 ci-dessus). Les courriers comme celui qui a été envoyé au recourant le 27 novembre 2009 étaient apparemment émis en nombre par l'AFC. Il a déjà été relevé en doctrine que l'admissibilité de ces documents était une question ouverte mais que la réponse y devait être favorable, à tout le moins lorsque aucun contrôle sur place n'avait encore été effectué. En revanche, lorsqu'un contrôle sur place avait déjà eu lieu, l'autorité était censée connaître la situation de l'assujetti et elle devait être en mesure d'indiquer plus précisément les éléments pour lesquels elle interrompait la prescription (cf. MOLLARD/OBERSON/TISSOT BENEDETTO, op. cit., p. 655, ch. 233).

4.6.2 Cette opinion doit être confirmée. En effet, la jurisprudence a plusieurs fois souligné qu'il n'était pas nécessaire que la prétention dont l'administration prétendait interrompre la prescription fût chiffrée. Il suffisait que le destinataire pût comprendre de quoi il retournait (cf. consid. 3.8.3 ci-dessus). En matière d'impôt fédéral direct, le Tribunal fédéral a admis qu'une communication qui indiquait uniquement la période concernée valait acte interruptif de la prescription (cf. ATF 126 II 1 consid. 3e s.). Il n'y a pas de raison de s'écarter de ces principes en matière de TVA, du moins selon l'ancien droit. La communication de l'AFC cernait la période pour laquelle la prescription était interrompue, à savoir l'année 2004, et elle indiquait que cela valait aussi pour les prétentions découlant de la déduction de l'impôt préalable. En l'absence de contrôle, on ne pouvait exiger d'elle qu'elle donnât des indications plus précises. Dès lors, il faut admettre que le courrier du 27 novembre 2009 constitue bel et bien un acte interruptif de la prescription, quand bien même il en atteint le stade ultime du dépouillement. C'est donc à juste titre que le recourant n'a pas invoqué la prescription de la créance fiscale.

5.

Les considérants qui précèdent conduisent le Tribunal de céans à rejeter le recours. En conséquence, conformément à l'art. 63 al. 1 PA et aux art. 1 ss du règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral (FITAF, RS 173.320.2), les frais de procédure, par Fr. 1'500.—, comprenant l'émolument judiciaire et les débours, sont mis à la charge du recourant. Il convient d'imputer ce montant sur l'avance de frais de Fr. 2'500.— déjà fournie, le solde de l'avance devant être restitué au recourant. Par ail-

leurs, vu l'issue de la cause, il n'y pas lieu de procéder à l'allocation de dépens (art. 64 al. 1 PA a contrario, respectivement art. 7 al. 1 FITAF a contrario).

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

Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :

1.
Le recours est rejeté.

2.
Les frais de procédure, par Fr. 1'500.— (mille cinq cents francs), sont mis à la charge du recourant et compensés avec l'avance déjà versée par lui. Le solde de l'avance de frais, soit Fr. 1'000.— (mille francs), lui sera restitué une fois le présent arrêt définitif et exécutoire, à charge pour lui de communiquer un numéro de compte postal ou bancaire pour le paiement.

3.
Il n'est pas alloué de dépens.

4.
Le présent arrêt est adressé :

– au recourant (Acte judiciaire)
– à l'autorité inférieure (n° de réf. … ; Acte judiciaire)

Le président du collège : Le greffier :

Pascal Mollard Cédric Ballenegger

Indication des voies de droit :

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

Expédition :