Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal



Cour I
A-3695/2012

Arrêt du 30 juillet 2013

Composition

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

Parties

Fondation A._____,
représentée par …
recourante,

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); impôt sur les acquisitions; prestataires étrangers; qualité d'indépendant; rapports entre TVA et AVS; périodes 2003 – 2007;
art. 5 let. d, 10, 14, 18 ch. 14 et 16, 24 aLTVA.

Faits :

A.
Fondation A._____, auparavant dénommée Fondation … (ci-après: la Fondation, l'assujettie ou la recourante), est une fondation sise à …, canton …, dont les statuts remontent au … 2005. Elle figure au registre des assujettis à la TVA de l'AFC depuis le 1er octobre 2005. Elle a succédé, avec effet au … 2005, à l'Association B._____ (ci-après: l'Association), qui a elle-même figuré au registre des assujettis à la TVA de l'AFC du 1er janvier 1995 au 30 juin 2006.

B.
Au cours des mois d'avril et de mai 2008, la Fondation a fait l'objet d'un contrôle pour les périodes fiscales allant du 1er janvier 2003 au 31 décembre 2007. Il est apparu, notamment, que des prestations de services avaient été acquises à l'étranger sans être déclarées ni imposées. Toutefois, l'Association avait déjà été soumise à des contrôles en 1997, en 1999 et en l'an 2000, par deux fois; l'AFC n'avait alors fait aucune remarque sur le sujet. A la suite de son nouveau contrôle, l'AFC a établi, en date du 16 mai 2008, deux décomptes complémentaires, l'un concernant l'ancienne Association, l'autre, l'actuelle Fondation.

C.
Le premier décompte, n° 1, qui a trait à l'ancienne Association, porte sur un montant de Fr. 14'002.40 de TVA intérieure et de Fr. 54'486.20 d'impôt sur les prestations acquises à l'étranger. Le second décompte, n° 2, relatif à l'actuelle Fondation, contient une reprise d'impôt de Fr. 3'629.95 au titre de la TVA intérieure et de Fr. 40'363.35 à raison de l'acquisition de prestations de services à l'étranger. En outre, dans ce décompte, l'AFC a recalculé l'impôt préalable susceptible d'être remboursé à l'assujettie, pour tenir compte des reprises d'impôt. Ainsi, elle a mis un montant de Fr. 9'160.— au crédit de cette dernière. Il sied de préciser que, en raison de ses activités et de son financement, l'assujettie ne peut obtenir qu'un remboursement partiel de l'impôt préalable qu'elle acquitte.

A la suite d'une erreur de calcul au moment d'établir le total, l'AFC a additionné le montant de l'impôt préalable aux reprises d'impôt au lieu de le soustraire. Le décompte complémentaire n° 2 porte donc sur un montant total de Fr. 53'153.— alors qu'il aurait dû indiquer la somme de Fr. 34'833.—. Cette erreur a été corrigée par l'AFC au moyen d'un avis de crédit n° … du 28 mai 2008.

D.
Par courrier du 13 juin 2008, la recourante a contesté les reprises ayant trait aux prestations de services acquises à l'étranger. En revanche, elle n'a pas contesté les corrections de l'AFC relatives à la TVA intérieure, soit Fr. 14'002.40 en ce qui concerne le premier décompte et Fr. 3'629.95 en ce qui concerne le second. Le 25 mai 2009, l'AFC a rendu deux décisions, l'une concernant l'Association, l'autre, la Fondation. Elle a confirmé l'intégralité des reprises opérées lors du contrôle.

E.
Le 25 juin 2009, la recourante a formulé deux réclamations contre les décisions susmentionnées. A cette occasion, elle a admis une partie des montants réclamés par l'AFC à raison de l'acquisition de prestations de services à l'étranger. Sur ce point, elle a reconnu devoir Fr. 40'441.40 pour le premier décompte et Fr. 30'574.55 pour le second, en sus des Fr. 14'002.40 et Fr. 3'629.95 déjà admis précédemment. Par décision du 11 juin 2012, l'AFC a joint les deux procédures et admis partiellement les réclamations de la recourante. Elle a considéré que les prestations offertes par l'une des prestataires sises à l'étranger, Mme X._____, n'étaient, pour une partie, pas soumises à l'impôt sur les acquisitions. Elle a dès lors corrigé de Fr. 1'010.80 le décompte complémentaire n° 1 et de Fr. 684.— le décompte complémentaire n° 2, en faveur de l'assujettie. Corrélativement, elle a procédé à un nouveau calcul de l'impôt préalable déductible par l'assujettie, ce montant étant réduit de Fr. 296.02.

F.
Par mémoire du 11 juillet 2012, la recourante s'est pourvue devant le Tribunal administratif fédéral contre la décision sur réclamation du 11 juin 2012. Elle conclut, principalement, à ce que la décision attaquée soit annulée et, subsidiairement, à ce que la cause soit renvoyée à l'autorité inférieure pour nouvelle décision dans son sens, le tout sous suite de frais et dépens. Par réponse du 20 septembre 2012, l'AFC a conclu au rejet, sous suite de frais et dépens, du recours.

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

Droit :

1.
1.1
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.

1.1.2 Sur requête, l'AFC a rendu deux décisions formelles sur les arriérés dus par la recourante le 25 mai 2009. Cette dernière les a contestées au moyen de deux réclamations du 25 juin 2009. Sur cette base a été rendue la décision attaquée, laquelle ordonne la jonction des deux causes, le 11 juin 2012. La compétence fonctionnelle du Tribunal administratif fédéral est ainsi respectée (cf. art. 83 de la loi fédérale du 12 juin 2009 régissant la taxe sur la valeur ajoutée [loi sur la TVA, LTVA, RS 641.20]).

1.1.3 Selon l'art. 30 al. 2 de l'ancienne loi fédérale du 2 septembre 1999 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (aLTVA de 1999, RS 2000 1300 et les modifications ultérieures), loi applicable ici (cf. consid. 2.1 ci-dessous), quiconque reprend une entreprise avec actifs et passifs en reprend les droits et obligations fiscales. En l'occurrence, la recourante a repris les actifs et passifs de l'Association B._____ au 30 septembre 2005. La décision attaquée est ainsi dirigée contre elle, y compris en ce qui concerne la période antérieure au 30 septembre 2005. Dès lors qu'elle est directement touchée par la décision attaquée et qu'elle a participé à la procédure à la procédure devant l'autorité inférieure, elle a manifestement qualité pour recourir (cf. art. 48 al. 1 PA).

1.1.4 Posté le 11 juillet 2012, alors que la décision attaquée, datée du 11 juin 2012, a été notifiée le lendemain au plus tôt, le mémoire de recours 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).

1.2

1.2.1 Une décision contre laquelle les parties n'ont pas recouru acquiert force de chose décidée; autrement dit, elle bénéficie de l'autorité formelle de chose décidée. Cela signifie que cette décision ne peut plus être modifiée dans le cadre de la même procédure (cf. ALFRED KÖLZ/ISABELLE HÄNER, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes,

2e éd., Zurich 1998, p. 136 ch. 380; BENOÎT BOVAY, Procédure administrative, Berne 2000, p. 285). Ainsi, en matière de TVA, la modification des décisions entrées en force est soumise aux règles de la révision (cf. art. 67 aLTVA, art. 85 LTVA). En vertu des mêmes principes, si une contestation s'élève sur une partie seulement d'une décision, la part non contestée de celle-ci entre en force (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2A.219/2003 du 11 février 2004 consid. 2.5.3.3). Cet effet a lieu de manière automatique, même s'il peut arriver que l'autorité de recours constate expressément, dans sa propre décision, l'entrée en force d'une partie de la décision de première instance; cette constatation a seulement une valeur déclarative (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-5274/2011 du 19 mars 2013 consid. 1.4.4).

1.2.2 En l'occurrence, les reprises d'impôt effectuées par l'AFC en lien avec l'acquisition de prestations à l'étranger par la recourante concernent entre autres six prestataires:, Mme X._____, M. Y._____, Mme R._____, Mme S._____, M. T._____ et M. U._____. L'AFC a considéré à leur égard qu'il s'agissait de personnes indépendantes établies à l'étranger et que la recourante devait acquitter la TVA sur les services qu'elle acquérait de leur part. Dans ses deux réclamations du 25 juin 2009, la recourante n'a, expressément, pas contesté les reprises relatives à Mme R._____, Mme S._____, M. T._____ et M. U._____. Dans sa décision sur réclamation du 11 juin 2012, l'autorité inférieure a ainsi considéré que les prestations de ces personnes ne faisaient plus partie de l'objet du litige (cf. décision attaquée, ch. 5). Elle a constaté, dans le dispositif, que les décisions de première instance étaient entrées en force en ce qui concerne les mêmes personnes (cf. ch. 1 et 2 du dispositif de la décision attaquée).

Entre-temps toutefois, la caisse de compensation AVS du canton … avait rendu, le 11 décembre 2011, une décision sur réclamation au sujet des cotisations AVS dues à raison du travail effectué par les mêmes personnes (cf. pièce 12 de la recourante). Elle a considéré que celles-ci étaient des employés de la recourante et que, donc, cette dernière devait payer l'AVS sur les montants qui leur étaient versés. L'AFC et la caisse de compensation AVS du canton … ont ainsi adopté deux visions apparemment contradictoire de la situation juridique. En raison de cette contradiction, la recourante souhaite maintenant revenir sur les reprises d'impôt relatives à Mme R._____, Mme S._____, M. T._____ et M. U._____, qu'elle avait auparavant admises.

Dans un premier temps, la recourante n'a pas contesté les reprises relatives à Mme R._____, Mme S._____, M. T._____ et M. U._____; elle les a même implicitement admises (cf. réclamations du 25 juin 2009, pièces 9 et 10 de la recourante). En demandant que ces reprises soient réexaminées dans le cadre de la présente procédure, la recourante remet en cause l'autorité de chose décidée de la première décision de l'AFC. De ce point de vue, sa demande ne peut être prise en considération. Il en résulterait d'ailleurs une extension de l'objet du litige au-delà de l'objet de la contestation, ce qui n'est pas possible (arrêts du Tribunal fédéral 2C_642/2007 du 3 mars 2008 consid. 2.2, 2A.121/2004 du 16 mars 2005 consid. 2.1; ATAF 2010/12 consid. 1.2.1; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1924/2012 du 31 mai 2013 consid. 2.4.1). La décision attaquée traite uniquement de la situation de Mme R._____, Mme S._____, M. T._____ et M. U._____ pour définir l'objet de la contestation; les chiffres 1 et 2 de son dispositif ont seulement une valeur déclarative (cf. consid. 1.2.1 ci-dessus).

La recourante pourrait éventuellement agir contre les deux points en question si la déclaration était erronée, mais tel n'est pas le cas. Il n'est pas contesté que la recourante a admis, dans un premier temps, les reprises d'impôt relatives à Mme R._____, à Mme S._____, à M. T._____ et à M. U._____. Donc, en tant que la recourante réclame l'annulation des chiffres 1 et 2 de la décision attaquée, son recours est irrecevable.

1.2.3 Faisant référence à l'arrêt de la Commission fédérale de recours en matière de contributions (CRC) 2003-143 du 4 novembre 2005 consid. 1c/bb, publié à la JAAC 70.40, la recourante relève que, pour des motifs d'économie de procédure, de nouvelles conclusions, ou des modifications des conclusions initiales, peuvent parfois être admises devant l'instance de recours, pour autant qu'elles soient en rapport très étroit avec l'objet du litige traité et que l'administration ait eu l'occasion de se prononcer à leur sujet au cours de la procédure (cf. ATF 130 V 138 consid. 2.1, 130 V 501 consid. 1.2; 125 V 413 consid. 1b).

En l'occurrence, cette règle ne peut trouver à s'appliquer. En effet, la recourante ne dépose pas véritablement des conclusions nouvelles, elle souhaite revenir sur un point de la procédure qui a déjà fait l'objet d'une décision entrée en force. De plus, la possibilité d'étendre l'objet du litige est surtout destinée à tenir compte de l'évolution de la situation, en particulier le déroulement du temps, dans les procédures qui concernent des problèmes en cours. Ainsi, la jurisprudence citée ci-dessus concerne par-

ticulièrement le droit des assurances sociales, où l'état du recourant peut évoluer pendant la durée de la procédure. Tel n'est pas le cas ici, les faits à examiner étant entièrement révolus. En outre, l'extension de l'objet du litige réclamée par la recourante ne se trouve pas étroitement en rapport avec la procédure en cours. La situation de chaque prestataire de services doit être examinée séparément pour dire s'il s'agit bien d'un indépendant ou au contraire d'un employé sous l'angle de la législation sur la TVA. Ainsi, une conclusion valant pour l'un ne vaudrait pas forcément pour l'autre. On notera encore que, lorsqu'une partie se trouve confrontée à deux autorités qui risquent de rendre des décisions contradictoire, il lui est loisible, le cas échéant, de minimiser les risques qu'une telle issue se produise en requérant la suspension de l'une des procédures jusqu'à droit connu sur l'autre.

En définitive, il appert que l'objet du litige doit ici être ramené au seul examen des reprises d'impôt liées à l'activité de Mme X._____ et de M. Y._____. Sous cette réserve, il y a lieu d'entrer en matière sur le recours.

1.3 Avant d'examiner le fond de l'affaire, il convient encore de se demander si les conclusions de la recourante au sujet de Mmes R._____ et S._____ et de MM. T._____ et U._____ pourraient constituer une autre requête, singulièrement, s'il pourrait s'agir d'une demande de révision de la décision concernant ces personnes (cf. consid. 1.2.1 ci-dessus). Le Tribunal devrait alors transmettre la requête à l'autorité compétente (cf. art. 8 al. 1 PA).

1.3.1 Les dispositions permettant une révision des décisions et des décisions sur réclamation rendues par l'AFC en matière de TVA se trouvent aux art. 66 à 68 PA. Cela résultait, anciennement, de l'art. 67 al. 1 aLTVA, auquel s'est désormais substitué l'art. 85 LTVA. L'art. 66 PA, bien qu'il s'adresse littéralement à l'autorité de recours, s'applique donc aussi, dans le cadre de la TVA, en procédure de réclamation.

L'art. 85 LTVA prévaut pour les causes pendantes au 1er janvier 2010, même si elles sont régies par l'ancien droit matériel (art. 113 al. 3 LTVA; cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-4068/2010 du 22 octobre 2010 consid. 4.1, A-2512/2008 du 8 septembre 2010 consid. 1.3.1). Toutefois, le nouveau droit n'a rien changé aux conditions de la révision, puisqu'elles se trouvent toujours régies par les mêmes dispositions de la PA.

Les conditions de la révision sont énumérées de manière exhaustive à l'art. 66 PA (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-4068/2010 du 22 octobre 2010 consid. 4.1, A-2541/2008 du 9 septembre 2009 consid. 4.3.3, A-1670/2006 du 23 octobre 2008 consid. 3.2) et sont réalisées, alternativement, si un crime ou un délit a influencé la décision (art. 66 al. 1 PA), si une partie allègue des faits nouveaux importants ou produit de nouveaux moyens de preuve (art. 66 al. 2 let. a PA), si une partie prouve que l'autorité de recours n'a pas tenu compte de faits importants établis par pièces ou n'a pas statué sur certaines conclusions (art. 66 al. 2 let. b PA), si elle prouve que l'autorité de recours a violé les dispositions de la loi sur la récusation, celles qui portent sur le droit de consulter les pièces ou celles qui garantissent sur le droit d'être entendu (art. 66 al. 2 let. c PA) et, enfin, si la Cour européenne des droits de l'homme a constaté, dans un arrêt définitif, une violation de la Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales du 4 novembre 1950 ou de ses protocoles, pour autant qu'une indemnité ne soit pas de nature à remédier aux effets de la violation et que la révision soit nécessaire pour y remédier (art. 66 al. 2 let. d PA).

Il est encore précisé que les motifs mentionnés aux let. a à c de l'art. 66 al. 2 PA n'ouvrent pas la voie de la révision s'ils pouvaient être invoqués dans la procédure précédant la décision sur recours ou par la voie du recours contre cette décision (cf. art. 66 al. 3 PA; ATF 111 Ib 209 consid. 1, 103 Ib 87 consid. 3; arrêt du Tribunal fédéral 2A.288/2003 du 7 mai 2004 consid. 2.2; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1670/2006 du 23 octobre 2008 consid. 3.2).

S'agissant de l'allégation de faits nouveaux importants ou de nouveaux moyens de preuve (art. 66 al. 2 let. a PA), il faut entendre par là les faits qui s'étaient déjà produits au moment du jugement initial de l'affaire, mais dont la connaissance est intervenue plus tard (arrêts du Tribunal fédéral 2F_2/2008 du 31 mars 2008 consid. 3.2, 2A.396/2006 du 22 janvier 2007 consid. 2.1; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-4068/2010 du 22 octobre 2010 consid. 4.1, A-2541/2008 du 9 septembre 2009 consid. 4.3.4.1), par opposition aux faits qui sont survenus subséquemment.

Par ailleurs, la demande de révision doit être adressée par écrit à l'autorité dans les 90 jours qui suivent la découverte du motif de révision, mais au plus tard 10 ans après la notification de la décision sur recours (art. 67 al. 1 PA; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-4068/2010 du 22 octobre 2010 consid. 4.1, A-2541/2008 du 9 septembre 2009 consid. 4.3.7).

1.3.2 En l'occurrence, la décision de la caisse de compensation AVS a été rendue le 12 décembre 2011. Le recours ici pendant date du 11 juin 2012. A supposer qu'une révision des décisions (de première instance) de l'autorité inférieure fût possible, le délai pour la réclamer était de toute façon largement échu au moment où le recours a été déposé. De plus, il n'est pas sûr, au vu de la jurisprudence sur les faits nouveaux, qu'une décision postérieure d'une autre autorité constitue en soi un motif de révision. Il n'est toutefois pas nécessaire d'examiner plus précisément cette question ici, le délai de l'art. 67 al. 1 PA étant de toute façon échu. Le recours ne peut donc être traité comme une demande de révision en ce qui concerne les personnes susmentionnées et rien ne sert de le transmettre à l'autorité inférieure pour décision sur ce point.

2.

2.1 L'actuelle loi sur la TVA (LTVA) 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 2003 et le 31 décembre 2007, la présente procédure est régie, s'agissant du droit matériel applicable, par l'ancienne loi sur la TVA (aLTVA), 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. 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).

2.4 Dans la suite du présent arrêt, il s'impose de dire si la recourante devait acquitter la TVA sur les prestations qu'elle a acquises de M. X._____ et de Mme Y._____. A cette fin, il convient de présenter d'abord les principes applicables à ce genre de situations. On examinera ainsi les règles sur la qualité d'indépendant et d'entreprise (cf. consid. 3 ci-après), celles qui définissent l'objet de l'impôt et, surtout, les exonérations au sens impropre (cf. consid. 4 ci-dessous), les principes applicables à la détermination du lieu d'une prestation (cf. consid. 5 ci-dessous) et, enfin, le système de l'impôt sur les acquisitions (cf. consid. 6 ci-dessous).

3.

3.1 Conformément à l'art. 21 al. 1 aLTVA, est assujetti à l'impôt quiconque, même sans but lucratif, exerce de manière indépendante une activité commerciale ou professionnelle, en vue de réaliser des recettes, à condition que les livraisons de biens, les prestations de services et les prestations à soi-même effectuées sur le territoire suisse dépassent annuellement CHF 75'000.-- (art. 21 al. 1 aLTVA). L'art. 21 al. 2 aLTVA énumère de manière non exhaustive les entités qui peuvent être assujetties, telles que les personnes physiques, les sociétés de personnes, les personnes morales de droit privé ou de droit public, les établissements publics non autonomes, et les collectivités de personnes n'ayant pas la capacité juridique qui effectuent des opérations sous une raison sociale commune (arrêts du Tribunal fédéral 2C_742/2008 du 11 février 2009 consid. 5.2, 2A.520/2003 du 29 juin 2004 consid. 2.2; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-4450/2010 du 8 septembre 2011 consid. 3.2, A-4011/2010 du 18 janvier 2011 consid. 2.2 ; cf. également les Instructions 2001 sur la TVA [Instructions 2001], ch. 6; voir encore la brochure spéciale n° 2 concernant l'assujettissement à la TVA, ch. 1.3). Demeure réservée la limitation de l'art. 25 al. 1 let. a aLTVA selon laquelle ne sont pas assujettis les entrepreneurs dont la dette fiscale nette s'élève à moins de

CHF 4'000.-- en présence d'un chiffre d'affaires entre CHF 75'000.-- et CHF 250'000.--.

3.2 L'activité est commerciale ou professionnelle lorsqu'elle intervient vis-à-vis des tiers, qu'elle vise à obtenir des recettes et qu'elle a un caractère durable. Exerce une telle activité de manière indépendante celui qui fournit ses prestations en son nom, en apparaissant comme prestataire vis-à-vis de l'extérieur (arrêt du Tribunal fédéral 2C_742/2008 du 11 février 2009 consid. 5.2, 2A.520/2003 du 29 juin 2004 consid. 2.2; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1325/2011 du 15 février 2012 consid. 4.3, A-4450/2010 du 8 septembre 2011 consid. 3.2).

3.2.1 Le terme « activité indépendante » en matière de TVA est une notion juridique indéterminée. Les indices qui plaident en faveur de l'existence d'une activité indépendante sont en particulier le risque entrepreneurial (de bénéfice et de perte), la liberté d'accepter ou non une tâche, respectivement un mandat, et la faculté d'organiser librement son activité. L'engagement de personnel, tout comme le fait d'effectuer des investissements importants, de disposer de ses propres locaux et d'avoir plusieurs clients différents peuvent également jouer un rôle. Pour savoir si une activité est exercée à titre indépendant du point de vue de la TVA, il sied d'évaluer l'ensemble des circonstances, les critères susmentionnés n'étant pas contraignants (ATF 138 II 251 consid. 4.3.2; arrêts du Tribunal fédéral 2C_554/2010 du 21 septembre 2011 consid. 2.2, 2C_518/ 2007 et 2C_519/2007 du 11 mars 2008, publié in: Archives de droit fiscal suisse [Archives] 77 567 consid. 2.2; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1325/2011 du 15 février 2012 consid. 4.3.1, A-5747/2008 du 17 mars 2011 consid. 2.4.1).

3.2.2 D'autres indices – mais qui ne seront pas seuls déterminants – sur l'existence d'une activité indépendante peuvent résulter du traitement de la situation dans le cadre des assurances sociales et de la qualification des faits en matière d'impôts directs sur le revenu et la fortune (arrêts du Tribunal fédéral 2A.47/2006 du 6 juillet 2006 consid. 3.2, 2A.304/2003 du 14 novembre 2003, publié in: Archives 76 627 consid. 3.3.2; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-4011/2010 du 18 janvier 2011 consid. 2.2.2, A-156/2007 du 20 avril 2009 consid. 2.2.2). Etant donné que chaque domaine de la législation vise des objectifs particuliers, des divergences peuvent survenir entre les jugements rendus en matière de TVA et ceux qui sont rendus en matière d'assurances sociales ou d'impôts directs sur le revenu et la fortune. Il est ainsi possible que la même personne soit considérée différemment suivant le domaine en cause (cf. arrêts du Tri-

bunal administratif fédéral A-1325/2011 du 15 février 2012 consid. 4.3.2, A-4011/2010 du 18 janvier 2011 consid. 2.2.2, A-156/2007 du 20 avril 2009 consid. 2.2.2).

3.2.3 La TVA étant conçue comme un impôt général sur la consommation, le terme « activité indépendante » doit être interprété de manière plutôt large (arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1325/2011 du 15 février 2012 consid. 4.3.3, A-1989/2011 du 4 janvier 2012 consid. 2.2.3, A-5747/2008 du 17 mars 2011 consid. 2.4.1). Cette interprétation extensive s'impose d'autant plus qu'elle favorise une neutralité plus complète de l'impôt.

4.

4.1 Aux termes de l'art. 5 al. 1 let. a et b aLTVA, les livraisons de biens et les prestations de services fournies à titre onéreux sur le territoire suisse sont soumises à l'impôt pour autant qu'elles ne soient pas expressément "exclues de son champ" (c'est-à-dire exonérées au sens impropre, cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_979/2011 du 12 juin 2012 consid. 4). Les exceptions à l'imposition doivent cependant être appliquées de manière restrictive; plus précisément, l'interprétation qu'on leur donne doit être correcte, mais, si les méthodes usuelles (littérale, historique, systématique, téléologique) ne donnent pas de résultat univoque, la question d'une interprétation restrictive doit se poser. En effet, les exceptions sont par essence contraires au système d'un impôt général sur la consommation et il peut en résulter des distorsions de concurrence ainsi qu'un phénomène de taxe occulte, puisque les prestations exonérées au sens impropre ne donnent pas droit à la déduction de l'impôt préalable (cf. art. 38 al. 2 aLTVA; ATF 124 II 372 consid. 6a, 124 II 193 consid. 5e; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1669/2006 du 3 septembre 2010 consid. 3.2; cf. PASCAL MOLLARD/XAVIER OBERSON/ANNE TISSOT BENEDETTO, Traité TVA, Bâle 2009, p. 260 ch. 336 s.).

4.2 Selon l'art. 18 ch. 14 aLTVA, sont exclues du champ de l'impôt (c'est-à-dire exonérées au sens impropre) les prestations de services culturelles suivantes, entre autres, pour autant qu'elles soient fournies directement au public en échange d'une contre-prestation déterminée: (let. a) les manifestations théâtrales, musicales, chorégraphiques et les projections de films; (let. b) les représentations d'acteurs, de musiciens, de danseurs et d'autres artistes exécutants ainsi que de forains, y compris les jeux d'adresse. Le fait que l'artiste fournisse sa prestation directement au public est un critère déterminant pour qu'il puisse être considéré qu'une représentation est exonéré d'impôt. En revanche, il est sans importance

que l'artiste reçoive sa contre-prestation directement du public ou de l'organisateur qui l'a engagé pour son propre compte. Dans ce cas, la représentation est exclue du champ de l'impôt aussi bien chez l'artiste (p. ex. cachet, indemnité) que chez l'organisateur (arrêt du Tribunal administratif fédéral A-5274/2011 du 19 mars 2013 consid. 5.1.2; Instructions sur la TVA, versions de 2001 et de 2008, ch. 622).

4.3 En outre, sont également exonérées de l'impôt, en vertu de l'art. 18 ch. 16 aLTVA, les prestations de services culturelles et la livraison, par leur créateur, d'œuvres d'artistes tels que les écrivains, les compositeurs, les cinéastes, les artistes-peintres ou les sculpteurs, ainsi que les prestations de services fournies par les éditeurs et les sociétés de perception en vue de la diffusion de ces œuvres. L'art. 5 al. 2 de l'ancienne ordonnance du 29 mars 2000 relative à la loi sur la TVA (aOLTVA, RO 2000 1347 et les modifications ultérieures) précise que sont réputés créateurs au sens de cette disposition les créateurs d'œuvres telles qu'elles sont définies à l'art. 2 de la loi fédérale du 9 octobre 1992 sur le droit d'auteur et les droits voisins (LDA, RS 231.1), pour autant qu'ils fournissent des prestations culturelles. D'après cette disposition, on entend par œuvre toute création de l'esprit, littéraire ou artistique, qui a un caractère individuel (art. 2 al. 1 LDA).

Selon la pratique de l'AFC (cf. Brochure n° 22: Culture, ch. 9.3; cf. également REGINE SCHLUCKEBIER, MWSTG Kommentar, édité par Felix Geiger/Regine Schluckebier, Zurich 2012, ch. 85 ad art. 21 LTVA; apparemment critique: EVA MARIA CATILLON, in: mwst.com: Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Bâle/Genève/Munich 2000, ch. 9 ad art. 18 aLTVA), il y a activité littéraire exclue de la TVA lorsqu'un livre ou une œuvre, quel qu'en soit le contenu, est créé sur la base d'idées originales. Il est en revanche sans importance qu'un livre ou un article soit composé sur mandat d'un tiers ou que l'auteur doive respecter certaines exigences telles que le thème, le personnage principal, l'étendue ou le mode de parution. Si les conditions susmentionnées sont réunies, les coauteurs, scénaristes, paroliers et, dans une certaine mesure, les journalistes de la presse écrite, sont également réputés écrivains. A l'inverse, les travaux des traducteurs et des auteurs de manuels d'utilisation ainsi que les ouvrage publicitaires ne sont pas des œuvres d'écrivain. La simple récolte de données par des journalistes et leur diffusion ne relèvent pas non plus d'une activité littéraire au sens de l'art. 18 ch. 16 aLTVA.

5.

5.1 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).

5.2 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-3190/2008 du 15 juillet 2010 consid. 5.2.1, A-1107/2008 et A-1108/2008 du 15 juin 2010 consid. 5.1.1, A-1558/2006 du 3 décembre 2009 consid. 4.1, 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., ch. 142 p. 207).

5.3 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-3190/2008 du 15 juillet 2010 consid. 5.2.2, A-1107/2008 et A-1108/2008 du 15 juin 2010 consid. 5.1.2, A-1558/2006 du 3 décembre 2009 consid. 4.2, A-1505/2006 du 25 septembre 2008 consid. 3.1.2 et A-1418/2006 du 14 mai 2008 consid. 4.3; MOLLARD/OBERSON/TISSOT BENEDETTO, op. cit., p. 209, ch. 146; ALOIS CAMENZIND, in : mwst.com, ch. 17 ss ad art. 14 aLTVA).

5.4

5.4.1 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 s.) - qui sont localisées à l'endroit où le destinataire a le siège de son activité économique ou un établissement stable pour lequel les prestations de services sont fournies ou, à défaut d'un tel siège ou d'un tel établissement, le lieu de son domicile ou l'endroit à partir duquel il exerce son activité (cf. arrêts du 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, A-1418/2006 du 14 mai 2008 consid. 4.3 et les références citées). L'art. 14 al. 3 aLTVA fait ainsi exception à la règle générale, le lieu de la prestation se déterminant en fonction du destinataire et non du prestataire. Cette exception se justifie parce que le lieu où les prestations de services énumérées à l'art. 14 al. 3 aLTVA sont utilisées coïncide en général avec le lieu où se trouve le destinataire (cf. arrêts du 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; ALOIS CAMENZIND/NIKLAUS HONAUER/KLAUS A. VALLENDER, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz, Berne 2003, 2e éd., ch. 600; DIETER METZGER, Kurzkommentar zum Mehrwertsteuergesetz, Bern 2000, p. 44, ch. 10).

5.4.2 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., ch. 433 p. 291). 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.

6.

6.1 En vertu de l'art. 5 let. d aLTVA, est soumise à l'impôt, pour autant qu'elle ne soit pas exclue du champ de celui-ci (c'est-à-dire exonérée au sens impropre), entre autres, l'acquisition à titre onéreux de prestations de services d'entreprises ayant leur siège à l'étranger (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_309/2009 et 2C_310/2009 du 1er février 2010 consid. 4.1 ss; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-2220/2008 et A-2221/2008 du 12 mai 2010 consid. 2.1 ss). Cette forme de TVA est appelée "impôt sur les acquisitions".

L'impôt sur les acquisitions concrétise le principe du lieu de destination dans le trafic international de services. Selon ce principe, une prestation doit être imposée là où elle est utilisée ou consommée. Il en résulte que les exportations doivent être exonérées d'impôt et les importations taxées (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-2220/2008 et A-2221/2008 du 12 mai 2010 consid. 2.1.3, A-1361/2006 du 19 février 2007 consid. 5.4, A-1505/2006 du 25 septembre 2008 consid. 3.1.3; JÖRG R. BÜHLMANN, in mwst.com, remarque préalable à l'art. 19, ch. 1; DANIEL RIEDO, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Berne 1999, p. 62).

Ce système garantit la neutralité concurrentielle sur le marché intérieur, puisque les prestations importées sont dès lors soumises à la même charge fiscale que les prestations fournies depuis la Suisse (cf. RIEDO, op. cit., p. 49). Ainsi, la TVA répond aux exigences qui ont guidé son introduction, à savoir qu'elle constitue un impôt net à tous les stades avec déduction de l'impôt préalable et que cela vaut à tous les niveaux de la production et de la distribution de même que pour l'importation de biens de consommation. Dans ce cadre, l'assujetti à l'impôt sur les importations n'est pas censé supporter lui-même la charge fiscale; ce rôle revient normalement au consommateur final (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-2220/2008 et A-2221/2008 du 12 mai 2010 consid. 2.1.3, A-1689/2006 du 13 août 2007 consid. 2.3.1; arrêt de la Commission fédérale de recours en matière de douanes [CRD] du 21 janvier 1999 CRD 1998-003 consid. 3b; RIEDO, op. cit., p. 5, 16). L'art. 38 al. 1 let. b aLTVA permet ainsi de porter en déduction l'impôt (effectivement) payé dans le cadre de l'importation. Il faut néanmoins que les biens ou les services importés soient employés à un but donnant droit à la déduction en lien avec l'activité commerciale de l'assujetti (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-2220/2008 et A-2221/2008 du 12 mai 2010 consid. 2.1.3, A-1359/2006 du 26 juillet 2007 consid. 5.2).

6.2 L'objet de l'impôt est défini à l'art. 10 aLTVA. Selon cette disposition, sont soumises à l'impôt sur les acquisitions les prestations de services tombant sous le coup de l'art. 14 al. 3 LTVA, fournies sur le territoire suisse par une entreprise non assujettie sur le territoire suisse, ayant son siège à l'étranger et qui n'a pas opté pour l'assujettissement en application de l'art. 27 aLTVA. Sont de même soumises à cet impôt les prestations de services imposables tombant sous le coup de l'art. 14 al. 1, que le destinataire ayant son siège sur le territoire suisse acquiert de l'étranger et utilise ou exploite sur le territoire suisse.

Comme cela a déjà été mentionné (cf. consid. 5.2 ci-dessus), l'art. 14 al. 1 aLTVA énonce le principe général en matière de localisation de prestations; plus concrètement, cet article instaure le principe du lieu du prestataire. L'art. 14 al. 3 aLTVA définit les cas dans lesquels s'applique, par exception, le principe du lieu du destinataire (cf. consid. 5.4 ci-dessus). Autrement dit, sont soumises à l'impôt sur les acquisitions les prestations qui, soit sont rattachées au lieu du prestataire d'après le principe général de l'art. 14 al. 1 aLTVA mais importées par la suite, soit sont soumises directement au principe du lieu du destinataire en vertu des exceptions de l'art. 14 al. 3 aLTVA. En revanche, les prestations qui sont localisées suivant les règles spéciales de l'art. 14 al. 2 aLTVA ne relèvent pas de l'impôt sur les acquisitions.

Par ailleurs, les exonérations d'impôt au sens impropre valent également en matière d'impôt sur les acquisitions (cf. art. 5, phrase introductive, aLTVA).

6.3 Le cercle des assujettis à l'impôt sur les acquisitions est quant à lui défini par l'art. 24 aLTVA. Ainsi, est assujetti à cet impôt quiconque, au cours d'une année civile, acquiert aux conditions mentionnées à l'art. 10 aLTVA pour plus de 10'000 francs de prestations services d'entreprises ayant leur siège à l'étranger. Si cet acquéreur n'est pas déjà assujetti en vertu de l'art. 21 al. 1 aLTVA, autrement dit, s'il n'est pas assujetti à raison de la TVA interne, l'assujettissement se limite à ces acquisitions de prestations à l'étranger. Le montant minimal de 10'000 francs par année civile s'applique également à l'assujetti visé à l'art. 21 al. 1 aLTVA; celui-ci doit cependant déclarer toute acquisition (cf. art. 24 aLTVA).

6.4 La loi ne définit nulle part la notion d'entreprise employée aux art. 5 let. d, 10 et 24 aLTVA. L'aOLTVA n'en dit mot non plus. A ce jour, il n'existe pas de jurisprudence qui précise le sens de la loi et la doctrine ne paraît pas s'être penchée sur la question. Au vu du but poursuivi par l'impôt

sur les acquisitions, on peut admettre que la notion d'entreprise des art. 5 let. d et 24 aLTVA doit s'entendre dans le même sens que celle d'activité commerciale ou professionnelle exercée à titre indépendant en vue de réaliser des recettes de l'art. 21 al. 1 aLTVA. En effet, ce dernier article définit le cercle des assujettis à la TVA interne. Puisque le but de l'impôt sur les acquisitions est de compléter la TVA interne en taxant les prestations acquises auprès de fournisseurs étrangers, il paraît logique de définir ces fournisseurs de la même manière que les fournisseurs de prestations assujettis à la TVA interne. Ainsi, les distorsions de concurrence seront évitées et l'égalité entre les prestataires étrangers et suisses sera garantie au mieux.

7.

7.1 En l'espèce, la recourante conteste la taxation de l'AFC à l'égard des prestations de services fournies par deux prestataires sis à l'étranger, Mme X._____ et M. Y._____. Il a déjà été relevé que le cas des autres prestataires étrangers ne pouvait plus être examiné dans le cadre de la présente affaire (cf. consid. 1.2.2 ci-dessus).

L'autorité inférieure a examiné longuement la nature des prestations offertes par Mme X._____. Selon les éléments retenus dans la décision attaquée et non contestés par la recourante, les prestations de Mme X._____ ont eu pour objet la présentation de concerts, la coordination de la presse, la rédaction de biographies et celle de l'avant-programme et du programme officiel. Toutefois, seules restent ici litigieuses les prestations relatives à la coordination de la presse, à la rédaction de biographies et à celle de l'avant-programme et du programme officiel. En revanche, l'autorité inférieure a admis, dans la décision attaquée, que la présentation de concerts n'était pas soumise à l'impôt sur les acquisitions. Elle a rattaché cette activité à l'art. 14 al. 2 let. d aLTVA, considérant qu'il s'agissait d'une prestation à vocation récréative. Or, selon l'art. 10 aLTVA, les prestations se rattachant à l'art. 14 al. 2 aLTVA ne font pas partie des prestations qui donnent lieu à la perception de l'impôt sur les acquisitions (cf. consid. 6.2 ci-dessus). L'AFC a donc modifié sa première décision dans le cadre de la procédure de réclamation pour en extraire les prestations de présentation de concerts fournies par Mme X._____. La recourante n'ayant pas contesté ce résultat, puisqu'il lui est favorable, les prestations de présentation de concert ne font plus l'objet du litige. La Cour de céans n'a donc pas à se pencher sur ce point du dossier. Seul le sort des prestations de coordination et de rédaction reste à déterminer.

En ce qui concerne les prestations de M. Y._____, celui-ci a apparemment pour mission de procéder à l'audition et de sélectionner dans le monde entier de jeunes artistes dignes d'intégrer … (cf. pièces 6, p. 2, 9, p. 2, 10, p. 2 de la recourante). La recourante n'a pas fourni d'information supplémentaire quant à la nature du travail de M. Y._____.

Pour contrôler la légitimité des reprises d'impôt relatives à Mme X._____ et à M. Y._____, il convient d'abord de qualifier leur activité; en d'autres termes, il y a lieu de rechercher s'ils sont indépendants au sens de la TVA et de vérifier qu'ils n'étaient pas employés de la recourante (cf. consid. 7.2 ci-après). Il faudra ensuite examiner si les prestations de services qu'ils ont fournies constituent éventuellement un cas d'exonération (au sens impropre) de l'impôt (cf. consid. 7.3 ci-dessous). Puis il s'agira de déterminer le lieu où celles-ci ont été effectuées (cf. consid. 7.4 ci-dessous). Ces analyses menées, il sera possible de dire si l'AFC a, oui ou non, soumis à juste titre les prestations de Mme X._____ et de M. Y._____ à l'impôt sur les acquisitions (cf. consid. 7.5 ci-dessous). Il restera encore à contrôler que la décision attaquée ne contrevient pas aux exigences de la bonne foi (cf. consid. 7.6 ci-dessous).

7.2

7.2.1 La première question à résoudre dans le présent litige est celle de la position de Mme X._____ et de M. Y._____ vis-à-vis de la recourante. Si ceux-là sont employés de celle-ci au sens de la TVA, il ne peut y avoir d'opération imposable puisque l'on n'a pas affaire à deux entités distinctes de la recourante et le raisonnement s'arrête là. Si, en revanche, Mme X._____ et M. Y._____ doivent être considérés comme des indépendants, l'existence d'opérations soumises à la TVA devient envisageable, à condition que les autres exigences présidant à une imposition soient aussi satisfaites.

Il ressort du dossier que la recourante, Mme X._____ et M. Y._____ ont toujours considéré, du moins jusqu'à l'annonce des reprises d'impôt, qu'ils constituaient des entités indépendantes les unes des autres et que leurs relations ne relevaient pas du droit du travail (cf. décision de l'AFC du 25 mai 2009, pièce 7 de la recourante, ch. 2.7; décision sur opposition de l'AVS, pièce 12 de la recourante, p. 1; réclamations de la recourante, où il n'est pas argué non plus qu'il s'agisse de salariés, cf. pièces 9 et 10 de la recourante). Le contrat passé avec Mme X._____ le confirme explicitement (cf. pièce 10 de l'AFC); et la recourante n'a pas produit le contrat de M. Y._____, alors qu'elle aurait facilement pu le faire s'il s'était agi d'un contrat de travail. En outre, Mme X._____ et M.

Y._____ ont été payés sur la base de notes d'honoraires, ce qui confirme que les intervenants étaient tenus pour indépendants (cf. pièce 3 de l'AFC). Certes, M. Y._____ était payé chaque mois et ses factures portaient sur un montant fixe (cf. pièce 3 de l'AFC). Néanmoins, ce seul élément ne suffit pas à prouver l'existence d'une relation de dépendance, a fortiori si l'on tient compte de la nature des prestations fournies par M. Y._____, qui relèvent surtout du conseil (cf. consid. 8.4.2 ci-dessous). Le montant versé mensuellement à celui-ci paraît d'ailleurs modeste au regard de ses frais potentiels, étant donné que, apparemment, il parcourait le monde. Selon toute vraisemblance, celui-ci travaillait donc pour plusieurs clients.

7.2.2 Nonobstant, le 4 mars 2011, la caisse de compensation AVS du canton … a rendu une décision par laquelle elle condamnait la recourante à payer des cotisations sociales à raison du travail effectué, entre autres, par Mme X._____ et M. Y._____. Elle considérait ainsi que ceux-ci étaient des employés de la recourante (cf. pièce 12 de la recourante). A la suite de cette décision, la recourante soutient maintenant que Mme X._____ et M. Y._____ étaient ses employés. Elle ne soulève cependant aucun fait nouveau pour justifier ce point de vue, hormis la décision des autorités AVS elle-même.

On peut se demander si l'appréciation desdites autorités doit mener à une nouvelle appréciation des faits dans le cadre de la TVA. A ce sujet, il faut d'abord rappeler que la situation au regard des assurances sociales ne constitue qu'un critère parmi d'autres en ce qui concerne la TVA et que des solutions divergentes dans un domaine et dans l'autre sont parfaitement admissibles (cf. consid. 3.2.2 ci-dessus). De plus, il ressort de la décision de la caisse AVS que cette autorité était également prête à considérer les prestataires étrangers de la recourante comme des indépendants, à condition toutefois que celle-ci respectât certaines obligations de forme auxquelles elle n'a pas donné suite (cf. décision de l'AVS, pièce 12 de la recourante, p. 1 et 2). Jusqu'au contrôle susmentionné, les autorités de l'AVS avaient d'ailleurs admis, semble-t-il, que la recourante considérât ses prestataires de services étrangers comme des indépendants (cf. pièce 12 de la recourante, p. 1).

En définitive, c'est d'abord parce que la recourante n'a pas entrepris les démarches permettant d'établir que les prestataires en question étaient affiliés aux assurances sociales dans leurs pays respectifs qu'elle a dû ensuite supporter les coûts y relatifs. Il ne conviendrait pas, en effet, qu'un employeur pût annoncer ses employés dans un pays comme indé-

pendants pendant que ceux-ci se prétendraient employés dans le leur. Il en résulterait une distorsion de concurrence entre prestataires suisses et étrangers ainsi qu'une absence de couverture qui iraient à la fois à l'encontre du système social et de la TVA. Dès lors, il n'y a rien de choquant à ce que les autorités de l'AVS aient prélevé des cotisations auprès de la recourante si elles étaient dans l'incertitude sur la situation des prestataires à l'étranger. Il s'agit précisément d'un cas où un traitement différencié en matière d'assurances sociales et en matière de TVA peut se justifier.

S'il existe une contradiction, elle tient éventuellement au fait que les prestataires de la recourante étaient déjà affiliés à des institutions d'assurance dans leur pays qu'il n'était donc pas nécessaire de payer à nouveau des cotisations en Suisse. Toutefois, cette problématique échappe à la cognition de la Cour de céans. Au demeurant, elle trouve apparemment son origine dans le comportement négligent de la recourante, ce dont les autorités ne sauraient être responsables.

7.2.3 Pour analyser complètement l'activité économique de Mme X._____ et de M. Y._____, il reste à examiner si ceux-ci apparaissent comme des entreprises au sens des art. 5 let. d, 10 et 24 aLTVA. En effet, selon ces dispositions, l'impôt sur les acquisitions est prélevé sur les prestations qui sont fournies par des entreprises (cf. consid. 6.4 ci-dessus). La recourante a vaguement fait allusion à cette problématique devant l'AFC, sans toutefois alléguer aucun élément de fait à ce sujet (cf. pièce 6 de la recourante).

En l'occurrence, il appert que les deux prestataires ont agi dans un cadre commercial. En effet, il semble que M. Y._____ vit, ou vivait, de son activité, puisque la recourante indique qu'il parcourait le monde à la recherche de jeunes talents (cf. pièce 6 de la recourante). Quant à Mme X._____, le Tribunal ignore quelles sont ses sources de revenus, mais elle se qualifie apparemment de "musicologue et auteur" (cf. pièce 7 de l'AFC). Au demeurant, M. Y._____ et Mme X._____ sont intervenus plusieurs années de suite dans l'organisation du … (cf. pièce 3 de l'AFC). Ils sont manifestement spécialisés dans le domaine en question. Leur activité s'est développée sur la base d'un contrat avec la recourante (cf. pièce 10 de l'AFC en ce qui concerne Mme X._____). Ils ont ensuite établi des factures à l'intention de celle-ci (cf. pièce 3 de l'AFC). Les circonstances permettent d'exclure que les prestations litigieuses aient eu lieu de manière spontanée, dans un cadre familial ou amical, par exemple. Ces divers éléments montrant au contraire que Mme X._____ et M. Y._____ agissaient comme des entreprises, l'existence de telles en-

tités au sens des art. 5 let. d, 10 et 24 aLTVA doit être admise. Les conclusions de l'autorité inférieure se confirment donc sur ce point.

7.3 La qualité d'indépendants et d'entreprises de Mme X._____ et de M. Y._____ étant établie, les services qu'ils ont fournis à la recourante sont donc des opérations TVA. Indubitablement, il s'agit de prestations de services et non de livraisons de biens. Pour continuer le raisonnement, il convient de vérifier que ces opérations sont imposables ou, autrement dit, qu'elles ne sont pas exonérées au sens impropre.

7.3.1 L'autorité inférieure a déjà examiné longuement la nature des prestations offertes par Mme X._____. Selon les éléments retenus dans la décision attaquée et non contestés par la recourante, les prestations de Mme X._____ ont eu pour objet la présentation de concerts, la coordination de la presse, la rédaction de biographies et celle de l'avant-programme et du programme officiel. Toutefois, les prestations de présentation de concerts ne font plus partie de l'objet du litige, puisque l'autorité inférieure a admis, dans la décision attaquée, que celles-ci n'étaient pas sujettes à la perception de l'impôt sur les acquisitions (cf. consid. 8.1 ci-dessus). Reste donc à savoir ce qu'il en est des prestations de coordination de la presse et de rédaction. Sous l'angle de l'art. 18 ch. 14 aLTVA, cette analyse s'avère relativement simple. Des prestations de coordination de la presse et la rédaction de biographies, de programmes et d'avant-programmes ne constituent manifestement pas des prestations de services culturelles au sens de cette disposition, ne serait-ce que parce qu'elles ne sont pas directement fournies au public (cf. consid. 4.2 ci-dessus).

En revanche, on peut se demander si la rédaction de biographies, de programmes et d'avant-programmes constitue une prestation d'artiste, plus spécifiquement d'écrivain, au sens de l'art. 18 ch. 16 aLTVA. L'autorité inférieure n'a pas examiné l'applicabilité de cette disposition. De même, la recourante n'a jamais invoqué l'exonération qui en découle. En particulier, elle n'a fourni presque aucune information sur le contenu des rédactions de Mme X._____ (cf. pièce 7 de l'AFC). Or il lui appartenait, si elle souhaitait invoquer l'art. 18 ch. 16 aLTVA, d'apporter la preuve de l'exonération. Quoi qu'il en soit, et au vu des pièces remises au Tribunal (cf. pièce 7 de l'AFC), il n'apparaît pas que la rédaction d'un programme de concert et de biographies de ce genre constitue une œuvre littéraire. La part créatrice s'y trouve en effet très en retrait par rapport à la part informative, voire publicitaire, du texte (cf. consid. 4.3 ci-dessus). L'auteur n'a qu'une influence très limitée sur le contenu de la communication. Sur

cette base, il sied de considérer que les prestations de rédaction de Mme X._____ ne tombaient pas sous le coup de l'art. 18 ch. 16 aLTVA.

7.3.2 En ce qui concerne les prestations de M. Y._____, celui-ci avait apparemment pour mission de procéder à l'audition et de sélectionner de jeunes artistes dignes d'intégrer … (cf. pièces 6 et 9 de la recourante). A nouveau, les prestations de nature artistiques doivent être fournies directement au public. Tel n'est pas le cas des prestations de M. Y._____. L'art. 18 ch. 14 aLTVA ne leur est donc pas applicable. La Cour ne voyant pas d'autre exonération qui puisse entrer en ligne de compte et la recourante n'en ayant mentionné aucune, il faut admettre, avec l'autorité inférieure, que les prestations de M. Y._____ sont pleinement soumises à la TVA. Il sied en particulier de relever que l'art. 18 ch. 16 aLTVA n'est pas non plus applicables aux prestations de M. Y._____, puisque celui-ci n'est pas lui-même créateur ou éditeur d'œuvres.

7.3.3 La recourante n'ayant invoqué aucun autre motif d'exonération et la Cour de céans ne voyant pas quelle disposition de l'art. 18 aLTVA pourrait trouver à s'appliquer, il y a lieu de retenir que les prestations fournies par Mme X._____ et M. Y._____ ne sont pas exonérées d'impôt.

7.4 Pour analyser complètement les prestations de Mme X._____ et de M. Y._____, il faut encore déterminer le lieu où elles ont été fournies. Comme cela a déjà été rappelé, l'aLTVA est fondée sur le principe du lieu du prestataire, à moins que l'une des exceptions de l'art. 14 al. 2 et 3 aLTVA ne soit réalisée.

7.4.1 L'autorité inférieure a retenu que les prestations de Mme X._____, soit la coordination de la presse et la rédaction du programme et de notices biographies, tombaient sous le coup de l'art. 14 al. 3 let. b ou c aLTVA. En effet, elle a vu dans ces activités des prestations de publicité ou de management, éventuellement de conseil (cf. décision attaquée, ch. 10.1/a). La recourante n'a pas pris position sur ce point. Quoi qu'il en soit, il n'est pas indispensable de trancher la question, étant donné que toutes ces prestations obéissent au principe dit du lieu du destinataire. Ainsi, elles sont réputées être effectuées à l'endroit où le destinataire a le siège de son activité économique. Ici, le lieu de ces prestations serait indéniablement la Suisse.

A supposer même que les exceptions de l'art. 14 al. 3 aLTVA ne fussent pas applicables et que les prestations de Mme X._____ obéissent au principe général du lieu du prestataire, il n'en résulterait pas grand chan-

gement pour l'issue de la présente cause. Les prestations en question ont en effet, dans tous les cas, été utilisées ou exploitées sur le territoire suisse, Mme X._____ s'étant même déplacée dans notre pays. Elles entrent dès lors, au vu de l'art. 10 let. b aLTVA, dans le champ d'application de l'impôt sur les acquisitions. Il importe donc uniquement de vérifier ici que le lieu des prestations de Mme X._____ ne relève pas de l'art. 14 al. 2 aLTVA, puisque seules les prestations qui y sont mentionnées échappent complètement à l'impôt sur les acquisitions (cf. consid. 6.2 ci-dessus). En l'occurrence, la Cour de céans ne voit guère de quel cas particulier de l'art. 14 al. 2 aLTVA ces prestations pourraient relever, étant donné qu'il a déjà été exclu qu'il s'agisse de prestations artistiques. La recourante n'ayant elle-même invoqué aucune des dispositions en question, il appert que les prestations de Mme X._____ ont, dans tous les cas, soit eu lieu en Suisse, soit, éventuellement, été utilisées en Suisse.

7.4.2 En ce qui concerne M. Y._____, l'autorité inférieure a retenu qu'il s'agissait de prestations de conseil au sens de l'art. 14 al. 3 let. c aLTVA (cf. décision attaquée ch. 10.1/b). La recourante ne s'est pas exprimée à ce sujet. La Tribunal ne voit aucune raison de remettre en question l'appréciation de l'autorité inférieure (cf. consid. 5.4.3 ci-dessus). Plus spécifiquement, aucune des exceptions de l'art. 14 al. 2 aLTVA ne paraît applicable au cas d'espèce, et en particulier pas la disposition relative aux prestations artistiques (art. 14 al. 2 let. d aLTVA; cf. consid. 8.3.2 ci-dessus). Il en résulte que les prestations de M. Y._____ sont réputées avoir eu lieu en Suisse.

7.5 Les qualités de Mme X._____ et de M. Y._____ ayant été établies, l'absence d'exonération étant confirmée, les prestations litigieuses ayant été fournies ou, à tout le moins, utilisées en Suisse, il est maintenant possible de dire si l'on se trouve en présence d'un cas d'application de l'impôt sur les acquisitions (cf. consid. 6 ci-dessus).

L'impôt sur les acquisitions vise en particulier les prestations de services qui sont fournies en Suisse par des entreprises non assujetties. L'impôt est prélevé auprès de l'acquéreur, à condition que celui-ci ait acquis pour plus de Fr. 10'000.— de telles prestations. Les prestations exonérées (au sens impropre) ne sont pas prises en compte dans le calcul de ce montant, puisqu'elles ne sont pas imposables dans ce cadre (cf. consid. 6.2 s. ci-dessus).

En l'occurrence, comme cela a déjà été relevé, les prestations litigieuses ont été fournies par des entreprises étrangères. Il est constant que celles-ci n'étaient pas assujetties à la TVA. Elles ont fourni leurs services en Suisse. La recourante a acquis des prestations de services de l'étranger pour plusieurs centaines de milliers de francs chaque année (cf. pièce 3 de la recourante). Elle est donc assujettie à l'impôt sur les acquisitions. Puisque les prestations de services dont il est ici question ne ressortissent pas des exonérations de l'art. 18 aLTVA, elles sont soumises à l'impôt. Toutes les conditions sont donc remplies pour que la recourante doive s'acquitter de l'impôt sur les acquisitions à raison des prestations de services fournies par M. Y._____ et Mme X._____. La recourante n'ayant pas contesté les calculs faits par l'AFC et la Cour de céans ne voyant aucune raison de les remettre en cause, il y a lieu d'admettre que ceux-ci sont corrects. Les reprises d'impôt ordonnées par l'autorité inférieure sont donc justifiées.

7.6 Il reste à confronter le résultat de cette analyse avec le principe de la bonne foi.

7.6.1 Selon la jurisprudence, un contrôle externe effectué par l'AFC ne constitue pas une base de confiance susceptible d'être invoquée comme telle par le contribuable. Ni le principe de la bonne foi ni celui de l'égalité de traitement n'interdisent en principe aux autorités d'apprécier différemment, dans le cadre d'un nouveau contrôle, une question juridique discutée et tranchée précédemment de manière favorable à l'assujetti. Il découle de l'essence même d'un contrôle périodique, tel que prévu par l'art. 62 aLTVA, que l'autorité fiscale a la possibilité de procéder à chaque fois à une nouvelle appréciation de la situation et également de corriger d'éventuelles erreurs commises par le passé, respectivement de ne plus les répéter, ce qui ne constitue certainement pas un comportement contradictoire ni une violation du droit à l'égalité dans l'illégalité (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1107/2008 et A-1108/2008 du 15 juin 2010 consid. 10.1.4; décisions de la CRC du 2 septembre 2002, JAAC 67.21 consid. 6, du 17 juillet 2001, JAAC 66.43 consid. 4c).

Cette jurisprudence peut paraître sévère pour le contribuable, mais elle se justifie au regard du principe de l'auto-taxation prévalant en matière de TVA. Elle a toutefois été tempérée en ce sens que l'on peut, selon les circonstances, admettre l'existence d'un renseignement liant l'autorité si, à l'occasion d'un contrôle, l'assujetti a reçu des instructions se rapportant directement à une situation particulière (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1107/2008 et A-1108/2008 du 15 juin 2010 consid. 10.1.4; JAAC

66.43 consid. 4c in fine; sur l'ensemble de la question, MOLLARD/OBERSON/TISSOT BENEDETTO, op. cit., p. 106 ch. 360).

7.6.2 En l'occurrence, la recourante relève que, lors des précédents contrôles externes effectués par l'AFC, elle n'avait reçu aucune remarque au sujet des prestations fournies par ses cocontractants étrangers et qu'elle s'en est par la suite simplement tenue à sa pratique (cf. recours p. 12). Toutefois, puisque, de jurisprudence constante, un contrôle externe ne fonde pas une base de confiance susceptible d'être invoquée comme telle par le contribuable (cf. consid. 7.6.1 ci-avant), l'AFC était en droit d'analyser les prestations acquises de l'étranger par la recourante d'une manière différente à l'occasion d'un nouveau contrôle. De plus, il n'apparaît pas qu'aucun représentant de l'AFC ait fourni des instructions à la recourante lors des premiers contrôles. Ainsi, le fait que l'AFC ait changé de point de vue au sujet de la taxation de certaines prestations ne constitue pas une violation du principe de la bonne foi. La décision attaquée doit donc être confirmée.

8.

Les considérants qui précèdent conduisent le Tribunal de céans à rejeter le recours dans la mesure où celui-ci est recevable. 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. 5000.--, comprenant l'émolument judiciaire et les débours, sont mis à la charge de la recourante. Il convient d'imputer ce montant sur l'avance de frais déjà fournie. Par ailleurs, 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). On précisera encore que, formellement, l'AFC a conclu au rejet du recours sous suite de frais et dépens. Toutefois, les autorités fédérales n'ont pas droit à l'octroi de dépens (art. 7 al. 3 FITAF; ATF 124 II 193, consid. 9), à moins, très éventuellement, que la partie recourante ait agi avec témérité ou par quérulence (cf. ATF 127 V 205). Une telle situation ne doit pas être admise à la légère (cf. MICHAEL BEUSCH, in: VwVG: Kommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren, édité par CHRISTOPH AUER/MARKUS MÜLLER/BENJAMIN SCHINDLER, Zurich/St-Gall 2008, ch. 10 ad art. 64 PA). Ici, la recourante n'a manifestement fait preuve ni de témérité ni de quérulence. L'AFC n'a donc pas droit à l'octroi de dépens.

Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :

1.
Le recours est rejeté dans la mesure où il est recevable.

2.
Les frais de procédure, par Fr. 5'000.-- (cinq mille francs), sont mis à la charge de la recourante et imputés sur l'avance du même montant déjà versée.

3.
Il n'est pas alloué de dépens.

4.
Le présent arrêt est adressé :

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

Le président du collège : Le greffier :

Pascal Mollard Cédric Ballenegger

Indication des voies de droit :

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

Expédition :