Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal

Décision confirmée par le TF par arrêt du 10.06.2016 (2C_850/2014)



Cour I
A-777/2013

Arrêt du 30 juillet 2014

Composition

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

Parties

X._____,
représentée par Maître Alexandre Reil
recourante,

contre

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

Objet

Taxe sur la valeur ajoutée (LTVA); agence d'escortes; activité indépendante; lieu de la prestation; impôt sur les acquisitions; années 2010 et 2011.

Faits :

A.
X._____, inscrite au registre du commerce du canton de A._____ depuis le 20 août 2002, a pour but …. Elle exploite une agence d'escortes depuis août 2002 sous le nom de B._____. X._____ (ci-après: la recourante) est immatriculée au registre de l'Administration fédérale des contributions (ci-après: l'AFC) depuis le 22 avril 2008.

B.
Le 2 juillet 2012, la recourante a fait l'objet d'un contrôle pour les périodes fiscales du 1er trimestre 2007 au 4e trimestre 2011. L'AFC a constaté notamment que la recourante remplissait les conditions de l'assujettissement depuis le 1er janvier 2007 et a procédé à son immatriculation rétroactive avec effet à cette dite date. L'AFC a considéré, en outre, que l'assujettie, s'agissant des périodes allant du 1er trimestre 2010 au 4ème trimestre 2011, devait être imposée sur l'ensemble des recettes des escortes offrant leur service sur le territoire suisse ou à l'étranger.

C.
Le 23 juillet 2012, l'AFC a adressé à l'assujettie une notification d'estimation (no …) valant selon elle décision formelle. Dans cette décision, cette dernière a fixé les montants de la créance fiscale pour les années 2010 et 2011: soit CHF 81'134.- et CHF 60'916.-. De plus, l'AFC a fixé la correction de l'impôt en sa faveur à CHF 115'359.-. A la même date, l'AFC a adressé à la recourante une seconde notification d'estimation (no …) valant selon elle décision formelle et confirmant les montants de la créance fiscale pour les années 2007 à 2009: soit CHF 62'247.- pour 2007, CHF 78'018.- pour 2008 et CHF 84'506.- pour 2009. Le montant de correction de l'impôt en faveur de l'AFC était de CHF 194'466.-.

D.
Le 10 septembre 2012, l'assujettie a formé par mémoire une réclamation contre les deux "décisions" de l'AFC du 23 juillet 2012 en concluant partiellement à leur annulation. Elle a exposé que les escortes étaient indépendantes tout en soulignant que pour les services fournis à l'étranger, tant la prestation de l'escorte que la prestation d'organisateur étaient fournies à l'étranger, échappant ainsi à l'imposition. Enfin, elle a nié le bien-fondé de l'impôt sur les acquisitions de services à l'étranger.

E.
Par décision du 14 janvier 2013, l'AFC a rejeté la réclamation portant sur

la première "décision" du 23 juillet 2012. L'AFC a fixé le montant de correction de l'impôt en sa faveur à CHF 115'066.-. Elle a nié l'indépendance des escortes, concluant que les services en cause étaient fournis au lieu de la prestation en Suisse et donc imposables en Suisse. Par décision de la même date, l'AFC a admis partiellement la réclamation portant sur la deuxième décision du 23 juillet 2012. Si elle a nié l'indépendance des escortes, elle a reconnu toutefois que la réclamante n'était en revanche pas débitrice d'un impôt sur les prestations de casting acquises à l'étranger qui étaient localisées au lieu du prestataire, soit à l'étranger.

F.
Par mémoire du 28 janvier 2013, la recourante a formé recours contre les deux décisions du 14 janvier 2013 en demandant, avec suite de frais et dépens, de réformer ces deux décisions sur réclamation. Elle a demandé notamment de réformer la décision rendue le 14 janvier 2013 et portant sur les années 2010 à 2011 en limitant le chiffre d'affaires imposable de la recourante au pourcentage reçu par elle, en exonérant le chiffre d'affaires pour les prestations effectuées à l'étranger et en réduisant le montant des reprises fiscales pour les années 2010 et 2011 à CHF 3'035.45.-.

G.
Par décision incidente du 21 février 2013, le Tribunal administratif fédéral a prononcé une avance sur les frais de procédure présumés de CHF 5'000.- suite à la présente cause déposée par la recourante et ouverte sous le numéro A-777/2013. Il a prononcé une décision similaire pour le second recours portant sur les périodes 2007 à 2009, soit la cause ouverte sous le numéro A-786/2013.

H.
Par courrier du 22 février 2013, la recourante a sollicité une seule et même décision portant sur les avances de frais soulignant que les deux décisions traitaient des mêmes faits, de la même entreprise et reposaient sur le même raisonnement juridique. La recourante a requis implicitement la jonction des deux procédures.

I.
Par décision incidente du 7 mars 2013, le Tribunal administratif fédéral a conclu qu'il n'y avait pas lieu de joindre la présente cause et celle ouverte sous le numéro A-786/2013, la jonction de cause se justifiant lorsque deux affaires portent non seulement sur le même complexe de faits mais également sur les mêmes questions de droit. Ce qui n'était pas le cas en

l'espèce, dès lors que les dispositions de la loi fédérale du 12 juin 2009 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (LTVA, RS 641.20) relatives au lieu ne sauraient être confondues avec celles de l'ancienne loi fédérale du 2 septembre 1999 sur la TVA (aLTVA, RO 2000 1300 et les modifications ultérieures). Le Tribunal administratif fédéral a maintenu l'avance sur les frais de procédure dans la présente cause à CHF 5'000.-.

J.
Par réponse du 19 mars 2014, l'AFC a conclu au rejet du recours, avec suite de frais et sans octroi de dépens. Par courrier du 10 juin 2014, la recourante a transmis ses observations quant à la réponse de l'AFC en faisant notamment valoir que les conditions de la représentation selon la LTVA sont réunies et que, de ce fait, il y a lieu de conclure à l'indépendance des escortes. De même, elle souligne que d'autres indices plaident en faveur de cette conclusion, notamment les frais assumés par les escortes qu'elle documente en partie.

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

Droit :

1.
1.1 Sous réserve des exceptions prévues à l'art. 32 de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal administratif fédéral (LTAF, RS 173.32), celui-ci, en vertu de l'art. 31 LTAF, connaît des recours contre les décisions au sens de l'art. 5 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA, RS 172.021) prises par les autorités mentionnées à l'art. 33 LTAF, à savoir notamment les décisions rendues par l'AFC. La procédure est régie par la PA, pour autant que la LTAF n'en dispose pas autrement (art. 37 LTAF).
En l'occurrence, le mémoire de recours du 28 janvier 2013 a été déposé en temps utile par le destinataire de la décision attaquée (art. 48 al. 1 et 50 al. 1 PA). En outre, un examen préliminaire du recours révèle qu'il remplit les exigences de forme et de contenu posées à l'art. 52 PA, de sorte que le recours est recevable, sous réserve des considérations ci-dessous (cf. consid. 1.2).

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

1.2.1 Selon la LTVA, dont le droit de procédure est applicable dès son entrée en vigueur à tous les cas pendants (cf. consid. 1.3.2 ci-après), les

décisions de l'AFC peuvent faire l'objet d'une réclamation dans les trente jours qui suivent leur notification. Il en résulte que l'assujetti a droit, normalement, à ce que l'AFC examine par deux fois son cas et prenne deux décisions successives à son sujet (la seconde étant soumise à des exigences de forme plus élevées), du moins s'il dépose une réclamation (cf. arrêts du TAF A-4506/2011 du 30 avril 2012 consid. 1.2.1; A-5747/2008 du 17 mars 2011 consid. 3.3.2; A-1601/2006 du 4 mars 2010 consid. 5.1.2). En l'occurrence, l'AFC a adressé une notification d'estimation à la recourante le 23 juillet 2012. Elle a qualifié cet acte de décision et a indiqué que la recourante bénéficiait de trente jours pour formuler une réclamation. Celle-ci a ainsi contesté la décision par courrier du 10 septembre 2012. L'acte attaqué a été rendu sur cette base le 14 janvier 2013 et l'AFC l'a qualifié de décision sur réclamation.

Selon la jurisprudence du Tribunal administratif fédéral, une notification d'estimation, en tant que telle, ne constitue pas une décision. En temps normal, le procédé utilisé par l'AFC n'est donc pas conforme à la LTVA (cf. arrêt du TAF A-707/2013 du 25 juillet 2013 consid. 4 [confirmé par l'ATF 140 II 202]). Il s'ensuit que le courrier de la recourante du 10 septembre 2012 ne constitue pas une réclamation au sens de l'art. 83 LTVA, mais bien une demande de première décision au fond (art. 82 al. 1 let. c LTVA) et, partant, l'on ne saurait qualifier de "décision sur réclamation" la décision de l'AFC du 14 janvier 2013. Il en résulte que la compétence fonctionnelle du Tribunal de céans n'est en principe pas donnée.

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

1.3

1.3.1 Le recourant peut invoquer la violation du droit fédéral, y compris l'excès ou l'abus du pouvoir d'appréciation (art. 49 let. a PA), la constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents (art. 49 let. b PA) ou

l'inopportunité (art. 49 let. c PA; cf. également ANDRÉ MOSER ET AL., Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 2ème éd., Bâle 2013, p. 73 ch. 2.149; ULRICH HÄFELIN ET AL., Allgemeines Verwaltungsrecht, 6e éd., Zürich 2010, ch. 1758 ss). Le Tribunal administratif fédéral constate les faits et applique le droit d'office, sans être lié par les motifs invoqués (art. 62 al. 4 PA) ni par l'argumentation juridique développée dans la décision entreprise (cf. MOOR/POLTIER, Droit administratif, vol. II, 3e éd., Berne 2011, p. 300 s.). L'autorité saisie se limite toutefois en principe aux griefs soulevés et n'examine les questions de droit non invoquées que dans la mesure où les arguments des parties ou le dossier l'y incitent (cf. ATF 122 V 11 consid. 1b et 122 V 157 consid. 1a; arrêts du TAF A-4674/2010 du 22 décembre 2011 consid. 1.3 et A-4659/2010 du 14 juin 2011 consid.1.2; KÖLZ ET AL., Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 3ème éd., Zurich 2013, ch. 1135 s.).

Cette maxime doit cependant être relativisée par son corollaire, soit le devoir de collaboration des parties à l'établissement des faits (cf. ATF 128 II 139 consid. 2b et 122 V 157 consid. 1a; ATAF 2007/27 consid. 3.3), ainsi que par le droit des parties, compris dans le droit d'être entendu, de participer à la procédure et d'influencer la prise de décision (cf. ATF 120 V 357 consid. 1a). Le recourant doit notamment renseigner le juge sur les faits de la cause, indiquer les moyens de preuve disponibles et motiver sa requête (art. 52 PA).

1.3.2 Aux termes de l'art. 81 al. 1 LTVA, la PA est applicable, à l'exclusion de l'art. 2 al. 1. L'art. 81 al. 3 LTVA, quant à lui, dispose que le principe de la libre appréciation des preuves est applicable. Aux termes des art. 113 al. 3 LTVA, concernant l'application du nouveau droit de procédure aux affaires pendantes au 1er janvier 2010, l'art. 12 PA est désormais immédiatement applicable.

Concrètement, cela n'opère guère de changement (cf. arrêts du TAF A-4309/2008 et A-4313/2008 du 30 avril 2010 consid. 2.3; A-2998/2009 du 11 novembre 2010 consid. 1.2.), puisque déjà auparavant, la procédure TVA était régie par le principe inquisitoire et le principe de la libre appréciation des preuves, de même qu'elle était cadrée par les garanties découlant de l'art. 29 al. 2 la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst., RS 101; cf. arrêt du TAF A-5078/2008 du 26 mai 2010 consid. 2.1). Néanmoins, on peut dire que désormais, la loi consacre expressément la règle selon laquelle l'AFC doit établir les faits de façon complète et exacte en appliquant ledit principe spontanément et en ayant recours aux différents moyens de preuve possible. En particulier, il

s'ensuit que tous les moyens de preuve cités à l'art. 12 PA peuvent être désormais administrés et l'acceptation d'une preuve ne doit pas dépendre exclusivement de la présentation de moyens de preuve précis (art. 81 al. 3 LTVA; cf. arrêts du TAF A-4949/2013 du 12 mars 2014 consid. 1.3.1; A-7752/2009 du 15 mars 2012 consid. 1.2.2). Par ailleurs, l'art. 81 LTVA vaut en principe également pour les procédures pendantes devant le Tribunal administratif fédéral (cf. arrêts du TAF A-1328/2011 du 16 février 2012 consid. 2.2.3; A-5110/2011 du 23 janvier 2012 consid. 1.2 in fine; A-7675/2009 du 6 octobre 2011 consid. 2.2.3).

1.3.3 S'agissant de l'audition des témoins, elle peut se fonder déjà sur les garanties minimales de procédure prévues par l'art. 29 Cst., en particulier le droit d'être entendu (cf. arrêt du TF 2A.110/2000 du 26 janvier 2001 consid. 3b). Elle peut aussi désormais s'appuyer sur les nouvelles dispositions de procédure applicables en vertu de l'art. 81 LTVA (art. 12-19, 30-33 PA) et peut donc s'avérer indiquée dans certains cas (cf. arrêts du TAF A-5110/2011 du 23 janvier 2012 consid. 1.3; A-7752/2009 du 15 mars 2012, consid. 1.2.2.). Dans ce cadre, l'autorité peut donc procéder s'il y a lieu à l'administration des preuves par le biais d'auditions de tiers par exemple (cf. consid. 1.4.2. à propos de l'application des nouveaux articles LTVA relatifs au droit de procédure; voir également l'arrêt du TAF A-1113/2009 du 23 février 2010 consid. 1.3; voir aussi MOLLARD ET AL., op. cit., p. 1194 n. marg. 472 ss et p. 1234 n. marg. 662 ss.; MOSER ET AL., Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, Bâle 2008, ch. 3.144 ss.). Cependant, l'administration de telles preuves est soumise à certaines réserves ou cautèles que des dispositions topiques ou la jurisprudence ont introduites.

En premier lieu, la jurisprudence développée jusqu'ici en matière d'auditions de témoins sous l'ancien droit reste en principe valable. De telles mesures d'instruction doivent notamment conserver un caractère exceptionnel (cf. arrêt du TF 2C_118/2009 du 15 septembre 2009 consid. 3) même si elles sont désormais indiscutablement possibles (cf. Message du Conseil fédéral sur la simplification de la TVA, ad. Art. 81, p. 6394). Il ne ressort d'ailleurs pas du droit d'être entendu une quelconque obligation pour l'autorité de procéder à ce type d'audition (cf. ATF 117 II 346 consid. 1b/aa; 115 II 129 consid. 6a; arrêt du TAF A-956/2013 du 17 juillet 2013 consid. 3.4.2; A-1386/2006 du 3 avril 2007 consid. 1.3.1 et 1.3.2; ANDRÉ GRISEL, Traité de droit administratif, Neuchâtel 1984, vol. I, p. 382 et vol. II, p. 840). En effet, une audition de témoins n'est fondamentalement pas nécessaire à moins qu'une comparution en personne devant la Cour soit directement significative pour l'appréciation

des preuves (cf. arrêt du TAF A-956/2013 du 17 juillet 2013 consid. 3.4.2; ANDRÉ MOSER ET AL., op. cit., ch. 3.85 s.).

En outre, s'il y a donc en principe aucune hiérarchie entre les différents moyens de preuve, il n'en demeure pas moins qu'ils doivent, le cas échéant, être administrés à la lumière du devoir de collaborer et du devoir d'auto-taxation du contribuable. Aux termes de l'art. 33 al. 1 PA, applicable désormais directement (art. 81 al. 1 in fine nLTVA; arrêt du TAF A-5875/2009 du 16 juin 2010 consid. 4), il est précisé que l'autorité n'admet les moyens de preuve offerts par la partie que s'ils paraissent propres à élucider les faits. Quant à l'art. 40 de la loi fédérale du 4 décembre 1947 de procédure civile fédérale (PCF, RS 273), applicable via l'art. 19 PA (cf. arrêt du TAF A-704/2012 du 27 novembre 2012 consid. 3.5.1.), il précise que le juge prend en considération l'attitude des parties en cours du procès, par exemple le refus de produire des moyens de preuve requis. Ainsi, l'administré se retranchera vainement derrière sa propre allégation ou sa requête d'audition de témoins, s'il a violé le devoir de collaborer, notamment en refusant de communiquer des pièces écrites existantes ou qui devraient exister (cf. ATF 2C_552/2010 du 10 mai 2011 consid. 3; 2C_576/2013 du 20 décembre 2013 consid. 4.1). Par ailleurs, même si certains moyens de preuve précis ne peuvent plus être imposés (art. 81 al. 3 nLTVA), la portée des documents écrits en droit de la TVA demeure importante (cf. ATF 2C_ 576/2013 du 20 décembre 2013 consid. 2.2.5).

Enfin, il y a lieu de préciser que les déclarations de témoins qui ont un lien particulier avec la recourante, par exemple des relations de travail, doivent être accueillies avec réserve par le Tribunal administratif fédéral (cf. arrêts du TAF A-6188/2012 du 3 septembre 2013 consid. 3.2.3; A-6181/2012 du 3 septembre 2013 consid. 3.2; A-1562/2006 du 26 septembre 2008 consid. 3.2.5.4; WALDMANN/WEISSENBERGER, in: Waldmann/Weissenberger [éd.], VwVG – Praxiskommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren, Zurich/Bâle/Genève 2009, n. 5 ad art. 14; MAX GULDENER, Schweizerisches Zivilprozessrecht, Zurich 1979, p. 321, 346). Par ailleurs, on mentionnera également le fait que les pièces établies après coup ont, sur le plan fiscal, une valeur probante quasi nulle (cf. arrêts du TF 2C_614/2007 du 17 mars 2008 consid. 3.4; 2C_470/270 du 19 février 2008 consid. 3.4; ATF 133 IV 153 consid. 7.2 et 7.4 *in fine*; cf. également les arrêts du TAF A-1454/2007 du 8 juillet 2008 consid. 3.4).

1.3.4 Après une libre appréciation des preuves en sa possession, l'autorité (administrative ou judiciaire) se trouve à un carrefour. Si elle estime que l'état de fait est clair et que sa conviction est acquise, elle peut rendre sa

décision. Le Tribunal peut procéder à une appréciation anticipée des preuves et renoncer à l'audition d'un témoin lorsqu'il estime que ce moyen ne porte pas sur un fait déterminant. Il peut aussi y renoncer si les pièces du dossier sont suffisantes pour qu'il puisse se forger une conviction sur la question posée ou si le moyen de preuve n'apporterait rien de plus que les pièces figurant au dossier (cf. ATF 2C_576/2013 du 20 décembre 2013 consid. 4.1; 131 I 153 consid. 3; 124 I 208 consid. 4a; 122 II 464 consid. 4a; arrêts du TAF A-718/2013 du 27 décembre 2013 consid. 1.5; A-825/2013 du 16 octobre 2013 consid. 3.3.4; MOSER ET AL., op. cit., ch. 3.144 ss). Un rejet d'autres moyens de preuve est également admissible s'il lui apparaît que leur administration serait de toute façon impropre à entamer la conviction qu'elle s'est forgée sur la base de pièces écrites ayant une haute valeur probatoire (cf. ATF 133 II 384 consid. 4.2.3 et 131 I 153 consid. 3; arrêts du TAF A-704/2012 du 27 novembre 2013 consid. 3.5.2 et A-5884/2012 précité consid. 3.4.1; MOSER ET AL., op. cit., ch. 3.144; CLÉMENCE GRISEL, L'obligation de collaborer des parties en procédure administrative, thèse Fribourg 2008, n. marg. 170). Une telle manière de procéder n'est pas jugée contraire au droit d'être entendu garanti par l'art. 29 al. 2 Cst. (cf. ATF 124 V 90 consid. 4b et 122 V 157 consid. 1d; arrêt du TF 9C_272/2011 du 6 décembre 2011 consid. 3.1).

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

D'après la jurisprudence constante, la loi s'interprète en premier lieu selon sa lettre (interprétation littérale). Il n'y a lieu de déroger au sens littéral d'un texte clair par voie d'interprétation que lorsque des raisons objectives permettent de penser que ce texte ne restitue pas le sens véritable de la disposition en cause. Si le texte n'est pas absolument clair, si plusieurs interprétations de celui-ci sont possibles, il convient de rechercher quelle est la véritable portée de la norme, en la dégageant de tous les éléments à considérer, soit notamment des travaux préparatoires (interprétation historique), du but de la règle, de son esprit, ainsi que des valeurs sur lesquelles elle repose, singulièrement de l'intérêt protégé (interprétation téléologique) ou encore de sa relation avec d'autres dispositions légales (interprétation systématique; cf. ATF 137 V 114 consid. 4.3.1; 135 II 416 consid. 2.2; 134 I 184 consid. 5.1 et les réf. citées).

Le Tribunal ne privilégie aucune méthode d'interprétation mais s'inspire d'un pluralisme pragmatique pour rechercher le sens véritable de la norme; en particulier, il ne se fonde sur la compréhension littérale du texte que s'il en découle sans ambiguïté une solution matériellement juste (cf. ATF 138

IV 65 consid. 4.3.1; 135 V 249 consid. 4.1; 134 V 1 consid. 7.2; 133 III 497 consid. 4.1). En principe, même si toutes les méthodes se valent, il convient de partir malgré tout de l'interprétation littérale. Si le résultat ainsi dégagé est absolument clair et sans équivoque, le Tribunal ne peut s'en écarter que pour des motifs pertinents, qui peuvent découler des autres méthodes d'interprétation, et qui permettent de penser que ce résultat ne restitue pas la véritable portée de la norme ou n'est pas celui raisonnablement voulu par le législateur (cf. ATF 138 III 359 consid. 6.1; 137 V 13 consid. 5.1 et les réf. citées).

1.5 Dans la présente cause, il appartient au Tribunal de céans d'exposer pour le premier objet du litige les règles sur l'indépendance ainsi que les conséquences y afférentes (cf. consid. 2 et 3) et, pour le second objet du litige, le système de l'impôt sur les acquisitions de services à l'étranger (cf. consid. 4).

2.

2.1

2.1.1 Conformément à l'art. 10 al. 1 LTVA, est assujetti à l'impôt quiconque exploite une entreprise, même sans but lucratif et quels que soient sa forme juridique et le but poursuivi. Est réputé exploiter une entreprise quiconque remplit les conditions suivantes: il exerce soit à titre indépendant une activité professionnelle ou commerciale en vue de réaliser, à partir de prestations, des recettes ayant un caractère de permanence ou il agit en son propre nom vis-à-vis de tiers. La jurisprudence relative au terme d'activité indépendante basé sur l'art. 21 al. 1 aLTVA reste valable sous le nouveau droit (cf. arrêt du TAF A-849/2012 du 27 septembre 2012 consid. 3.1; REGINE SCHLUCKEBIER, in: Geiger/Schluckebier [éd.], MWSTG Kommentar, Zurich 2012 n. 40 ss. ad. Art. 10).
L'activité est commerciale ou professionnelle lorsqu'elle intervient vis-à-vis de tiers, qu'elle vise à obtenir des recettes et qu'elle a un caractère durable. Le critère de l'attribution fixé à l'art. 20 al. 1 LTVA joue à ce titre un rôle déterminant: 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 (cf. arrêts du TF 2C_742/2008 du 11 février 2009 consid. 5.2; 2A.520/2003 du 29 juin 2004 consid. 2.2; arrêts du TAF A-1325/2011 du 15 février 2012 consid. 4.3; A-4450/2010 du 8 septembre 2011 consid. 3.2; A-4876/2012 du 11 mars 2013 consid. 3.2; A-6198/2012 du 3 septembre 2013 consid. 2.2). Il s'agit en premier lieu de déterminer la notion juridique de l'indépendance avant de procéder à l'attribution des prestations.

2.1.2 L'analyse de l'exercice d'une activité de manière indépendante ou non s'effectue selon une approche économique et, conformément à un principe général en matière de TVA, cette analyse prime celle du droit civil (cf. arrêts du TF 2A.756/2006 du 22 octobre 2007 consid. 2.4; 2A.567/2006 du 25 avril 2007 consid. 4.3; arrêts du TAF A-3190/2008 du 15 juillet 2010 consid. 3.3; A-6048/2008 du 10 décembre 2009 consid. 4.2.4). Les rapports de droit privé qui peuvent être à la base des prestations ont en principe seulement une valeur d'indice et ne peuvent à eux seuls justifier une classification ayant valeur décisive (cf. arrêts du TF 2C_510/2007 du 15 avril 2008 consid. 2.3; 2A.47/2006 du 6 juillet 2006 consid. 3.2 et 2A.502/2004 du 28 avril 2005 consid. 5.1; arrêt du TAF A-1548/2006 du 3 septembre 2008 consid. 2.2; décision de la CRC 2005-021 du 20 mars 2006 consid. 3b et 4b [confirmée par l'arrêt du TF 2A.202/2006 du 27 novembre 2006]; RIEDO, op. cit., p. 112).

Compte tenu de la nature de la TVA, qui est celle d'un impôt sur la consommation, l'appréciation doit se faire en priorité du point de vue du destinataire (cf. arrêts du TAF A-3190/2008 du 15 juillet 2010 consid. 3.3; A-680/2007 du 8 juin 2009 consid. 4.3 [confirmé par l'arrêt du TF 2C_458/2009 du 26 mars 2010]; RIEDO, op. cit., p. 228). Il ne s'agit cependant pas de connaître l'opinion subjective du destinataire concret, mais bien plutôt de savoir comment l'ensemble des prestations en question est perçu par une certaine catégorie de destinataires donnés (cf. arrêt du TF 2A.452/2003 du 4 mars 2004 consid. 3.1; arrêts du TAF A-3190/2008 du 15 juillet 2010 consid. 3.3; A-6048/2008 du 10 décembre 2009 consid. 4.2.4; MICHAELA MERZ, in: Clavadetscher et al. [éd.], mwst.com – Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Bâle/Genève/Munich 2000, ch. 2 ad art. 36 al. 4 aLTVA).

2.2

2.2.1 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. Enfin, le critère de l'attribution de la prestation est le dernier indice permettant de conclure à une activité indépendante. Ainsi, selon ce critère, exerce une activité de manière indépendante celui qui fournit ses prestations en son nom, en apparaissant comme prestataire vis-à-vis de l'extérieur. 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 (cf. ATF 138 II 251 consid. 4.3.2; arrêts du TF 2C_814/2013 du 3 mars 2014 consid. 1.7.4; 2C_937/2012 du 31 mai 2013 consid. 4.1; 2C_262/2012 du 23 juillet 2012 consid. 3; 2C_399/2011 du 13 mars 2012 consid. 2.4.2; 2C_554/2010 du 21 septembre 2011 consid. 2.2; 2C_518/ 2007 et 2C_519/2007 du 11 mars 2008, in: Archives de droit fiscal suisse [Archives] 77 567 consid. 2.2; arrêts du TAF A-5017/2013 du 28 janvier 2014 consid. 2.6.3; A-4819/2012 du 9 juillet 2013 consid. 2.4.2; A-1325/2011 du 15 février 2012 consid. 4.3.1; A-5747/2008 du 17 mars 2011 consid. 2.4.1; A-4728/2011 du 20 août 2011 consid. 2.1.2).

2.2.2 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 (cf. ATF 138 II 251 consid. 4.3.2; arrêts du TF 2C_814/2013 du 3 mars 2014 consid. 1.7.4; 2C_937/2012 du 31 mai 2013 consid. 4.1; 2C_262/2012 du 23 juillet 2012 consid. 3; 2C_399/2011 du 13 mars 2012 consid. 2.4.2 2C_554/2010 du 21 septembre 2011 consid. 2.2; 2A.47/2006 du 6 juillet 2006 consid. 3.2). 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 TAF A-6180/2012 du 3 septembre 2013 consid. 2.2.2; 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).

2.2.3 Dans plusieurs arrêts, le Tribunal fédéral et le Tribunal administratif fédéral se sont prononcés sur la qualification fiscale en matière de TVA du chiffre d'affaires réalisé sur la base de prestations de services sexuelles. En ce qui concerne de telles prestations fournies par des hôtesses dans des studios érotiques (« Erotikstudios ») ou encore « des salons de massage », tant le Tribunal fédéral que le Tribunal administratif fédéral ont jugé que compte tenu de l'apparence vis-à-vis de l'extérieur créée et des conditions-cadre organisationnelles, il s'agissait d'une activité dépendante. Selon le principe de l'unité de l'entreprise, le chiffre d'affaires réalisé par les hôtesses et celui réalisé par les studios respectivement salons précités devaient être additionnés et attribués à l'exploitant du studio (cf. arrêts du TF 2C_261/2012 et 2C_262/2012 du 23 juillet 2012 consid. 4; 2C_806/2008 du 1er juillet 2009; cf. également arrêts du TAF A-1328/2011

du 16 février 2012 consid. 7.1; A-2950/2011 du 8 février 2012 consid. 3.5; A-4011/2010 du 18 janvier 2011 consid. 3; A-5460/2008 du 12 mai 2010 consid. 3 et les références citées). Il ne s'agissait pas non plus d'une activité d'intermédiaire (cf. arrêt du TF 2C_518/2007 du 11 mars 2008 consid. 3.3.4; 2C_694/2007 du 26 août 2008 consid. 2.3). En outre, le Tribunal administratif fédéral a jugé que compte tenu de l'apparence créée, les escortes d'une agence n'étaient pas indépendantes du point de vue de la TVA et le chiffre d'affaires généré par leur activité devait être entièrement attribué à l'agence (cf. arrêt du TF 2C.262/2012 du 23 juillet 2012 consid. 3; arrêt du TAF A-5876/2010 du 24 mars 2010 consid. 5.1).

2.3 Compte tenu de l'état de fait du présent litige et des questions juridiques qu'il soulève, il y a lieu de rappeler la portée de l'interprétation de l'exercice d'une activité indépendante ou dépendante. La jurisprudence constante du Tribunal administratif fédéral considère à l'aide des méthodes d'interprétation mentionnées ci-dessus que le terme "activité indépendante" doit être interprété de manière plutôt "large" (cf. arrêts du TAF A-3931/2013 du 15 juillet 2014 consid. 2.6.2; 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). La doctrine par ailleurs confirme cette "interprétation large" du terme "activité indépendante" (cf. PASCAL MOLLARD ET AL., op. cit., p. 425 n. marg. 27; RIEDO, op. cit., p. 115 et 175). Cette "interprétation extensive" s'impose d'autant plus qu'elle favorise une neutralité plus complète de l'impôt.

3.

3.1 En ce qui concerne le lieu de la prestation de services, le système mis en place par l'art. 8 LTVA diffère fondamentalement de celui qui s'appliquait sous l'ancienne législation sur la TVA. Cette dernière suivait en effet une ligne inverse et posait comme règle fondamentale que le lieu des prestations de services correspondait à l'endroit où le prestataire se trouvait, une série d'exceptions introduisant ensuite des règles spéciales pour divers types de prestations (cf. art. 14 aLTVA). Les effets concrets du changement en question restent toutefois limités, dans la mesure où les exceptions sont nombreuses dans le nouveau droit tout comme elles l'étaient dans l'ancien (cf. ALOIS CAMENZIND, Der Ort von Dienstleistungen im Mehrwertsteuergesetz 2010, ASA 78, p. 731). Il y a lieu de revenir sur le changement de logique opéré par le législateur (consid. 3.1) ainsi que l'interprétation de l'art. 8 LTVA (consid. 3.2).

Le renversement de logique opéré par le législateur tient essentiellement au changement similaire qui a été introduit dans le droit européen

(cf. Message du Conseil fédéral sur la simplification de la TVA, FF 2008 6277 p. 6343). Celui-ci s'explique lui-même par le fait que l'évolution de la technique a rendu les prestations de services immatérielles beaucoup plus nombreuses et que celles-ci peuvent facilement être offertes à distance. Or, en liant les prestations au lieu où se trouvait le prestataire, on créait des distorsions de concurrence. En outre, le produit de l'impôt échappait à l'Etat dans lequel la consommation effective avait lieu (cf. RALF IMSTEPF, Der Einfluss des EU-Rechts auf das schweizerische Mehrwertsteuerrecht, thèse Berne 2011, p. 183-184; MATHIAS BOPP, Mehrwertsteuer und Internet, thèse Zurich, Berlin 2002, p. 59 s., p. 94 ss.; MANUEL R. V. VOGEL, Grenzüberschreitender Dienstleistungs- und Warenverkehr im Lichte der Mehrwertsteuer – Rechtsvergleich zwischen Deutschland und der Schweiz unter Berücksichtigung der 6. EG-Richtlinie, thèse St-Gall, Berne/Stuttgart/Vienne 2003, p. 294 s., et p. 297).

Il faut toutefois souligner que dans l'Union européenne, le lieu du destinataire ne constitue pas aussi largement qu'en Suisse le point de rattachement lorsqu'il s'agit de déterminer le lieu d'une prestation de services. Ainsi, le droit européen distingue fondamentalement les prestations de services qui sont effectuées (au sein de l'Union) en faveur des consommateurs (B2C, business to consumer) de celles qui ont lieu entre assujettis (B2B, business to business). L'Union européenne a entre autres pris cette décision pour éviter que des entreprises fournissant des prestations de services au sein de la communauté ne soient imposées dans tous les états membres où elles ont des clients (cf. Message précité, FF 2008 6277 p. 6320; CAMENZIND, op. cit., p. 719). Selon le Conseil fédéral, une telle réglementation ne se justifierait pas en Suisse dans la mesure où notre pays n'appartient pas à l'Union et que ce système est source de complications supplémentaires, puisqu'il faut systématiquement déterminer à quelle catégorie de bénéficiaires appartient l'acquéreur d'une prestation de services (cf. Message précité, FF 2008 6277 p. 6320).

Au demeurant, l'application générale du principe du pays de destination correspond mieux à l'objet de la TVA, qui est d'imposer la consommation finale de biens et de services (cf. art. 1 al. 1 LTVA; CAMENZIND, op. cit., p. 717). Le Conseil fédéral a donc sciemment renoncé à reprendre le système du droit européen, quand bien même cette discrépance risque de créer des situations de double imposition ou, à l'inverse, des failles dans la perception de l'impôt. Toutefois, afin de pallier cet inconvénient, il a tâché de décrire de manière aussi abstraite que possible à l'art. 8 al. 2 let. a LTVA les prestations qui doivent être imposées au lieu de situation du prestataire (cf. IMSTEPF, op. cit., p. 210).

3.2 L'art. 8 al. 2 LTVA contient des exceptions au principe général de l'art. 8 al. 1 LTVA. Conformément à l'objet du présente litige, le Tribunal de céans exposera ci-dessous l'exception de l'art. 8 al. 2 let. a LTVA relative à des prestations entre personnes physiques présentes ainsi que l'exception de l'art. 8 al. 2 let. c LTVA relative aux prestations récréatives et analogues.

3.2.1

3.2.1.1 Premièrement, il peut être utile de s'arrêter un peu plus longuement sur la notion de "prestations de services qui sont d'ordinaire fournies directement à des personnes physiques présentes, même si elles sont exceptionnellement fournies à distance". La loi fait ainsi référence aux prestations de services qui exigent, en principe, c'est-à-dire dans le cas ordinaire, la présence du destinataire, même lorsqu'elles ne sont pas, dans un cas particulier, fournies sur place. Ces prestations sont de deux types. D'une part, il en existe qui ne peuvent être fournies sans la présence physique du destinataire, comme les prestations des coiffeurs, par exemple. D'autre part, certaines prestations peuvent être parfois fournies à distance, mais cela ne correspond pas à la manière habituelle dont elles sont délivrées; tel est le cas des prestations des médecins, qui peuvent également donner des conseils par téléphone. De même, un problème peut apparaître lorsqu'un prestataire qui agit en général dans ses locaux se déplace chez un client. Dans tous ces cas, la loi prévoit que le lieu de la prestation se trouve au lieu où le prestataire a le siège de son activité économique ou un établissement stable ou, à défaut, le lieu où il a son domicile ou à partir duquel il exerce son activité. Le législateur a choisi de donner ainsi une réponse schématique à diverses situations de fait, réponse qui se justifie pour des raisons de sécurité juridique et de clarté (cf. Message précité, FF 2008 6277 p. 6334 ss.; ATF 139 II 346 consid. 6.3.2; arrêt du TAF A-3206/2011 du 2 octobre 2012 consid. 3.2.4). La notion de "prestations de services qui sont d'ordinaire fournies directement à des personnes physiques présentes, même si elles sont exceptionnellement fournies à distance" est une nouveauté introduite par la législation de 2009. En effet, comme l'ancien droit fixait en principe le lieu d'une prestation de services au lieu où se trouvait le prestataire, aucune règle spécifique n'était nécessaire pour les prestations en question (cf. CAMENZIND, op. cit., p. 725).

3.2.1.2 La loi énumère un certain nombre d'exemples de prestations qui sont d'ordinaire fournies directement à des personnes physiques présentes, mais la liste n'est pas exhaustive (cf. Message précité, FF 2008 6277 p. 6335). On y trouve ainsi: les traitements et thérapies, les soins de santé, les soins corporels, le conseil conjugal, familial et personnel,

l'assistance sociale, l'aide sociale ou la protection de l'enfance et de la jeunesse. Cependant, même dans ce cadre, il est possible que la volonté de schématisation du législateur doive s'appliquer avec une certaine retenue. Ainsi, on peut se demander si un prestataire qui n'effectuerait que des prestations à distance doit véritablement être soumis à ce même régime (cf. GEIGER, in Geiger/Schluckebier [éd.], op. cit., ch. 29 ad art. 8 LTVA, qui donne l'exemple des sociétés de télémédecine).

3.2.2

3.2.2.1 Deuxièmement, aux termes de l'art. 8 al. 2 let. c LTVA, le lieu de la prestation de services pour les prestations culturelles, artistiques, didactiques, scientifiques, sportives ou récréatives et les prestations analogues est le lieu d'exécution matérielle de la prestation. Il peut être utile de s'arrêter un peu plus longuement sur la notion de "prestations récréatives et […] prestations analogues". Ni les documents préparatoires, ni la doctrine, ni l'administration ne paraissent avoir cherché à donner une définition de ce en quoi consiste une prestation récréative ou une prestation analogue (cf. Message du Conseil fédéral sur la simplification de la TVA, FF 2008 6277 p. 6343; MOLLARD ET AL., op. cit., p. 1092 n. marg. 37; ALOIS CAMENZIND ET AL., Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], 2e éd., Berne 2003, p. 162 ss.; FELIX GEIGER, in: MWSTG Kommentar, Zurich 2012, ch. 29 ad art. 8 LTVA; Info TVA 06 "Lieu de la fourniture de la prestation" Partie III). La doctrine se limite généralement à mentionner des exemples tels que spectacles de cirque, de variétés, des amuseurs, ou encore des conférenciers – le but commun de ces activités étant de susciter l'intérêt et l'attention de spectateurs (cf. DIEGO CLAVADETSCHER ET AL., Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Bâle 2000, p. 179).

3.2.2.2 Comme l'art. 8 al. 2 LTVA est une exception à la règle générale, la question se pose si cette dernière doit être appliquée de manière restrictive. Plus précisément, l'interprétation qu'on lui 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. Les dérogations expresses à la règle du lieu du destinataire des prestations de services ne doivent toutefois pas d'emblée s'interpréter restrictivement, mais en fonction des raisons qui se trouvent à l'origine de leur consécration dans la loi (cf. ATF 139 II 346 consid. 6.3; MOLLARD ET AL., op. cit., p. 1092 n. 37; CAMENZIND ET AL., op. cit., p. 714 ss, 726). Cette question se pose avant tout pour l'utilisation de termes tels que « prestations analogues », « droits analogues » et « prestations de services analogues ». Ainsi, par exemple,

par prestations analogues, il faut comprendre les opérations pouvant être assimilées aux services énumérés à l'art. 8 al. 2 let. d LTVA. L'analogie ne concerne avant tout que la prestation (cf. CAMENZIND, op. cit., ch. 104 ad art. 14 aLTVA) qui, pour être considérée comme analogue à l'une des activités énumérées à la disposition susdite, doit répondre à la même finalité que celle-ci (cf. arrêt de la Cour de Justice des Communautés européennes [CJCE] C-145/96 du 16 septembre 1997 consid. 21).

3.2.2.3 Il convient d'interpréter la notion "prestation récréative" en se basant sur la pluralité des méthodes mentionnées plus haut (cf. consid. 1.4).

D'un point de vue historique, le message du Conseil fédéral et les travaux parlementaires ne donnent aucune indication sur le sens de l'expression de "prestations récréatives et analogues". En ce qui concerne le message du Conseil fédéral (cf. FF 2008 6277 p. 6433), il rappelle simplement les termes de la loi. De plus, la notion en question n'a fait l'objet d'aucune discussion au sein du Parlement fédéral (cf. BO 2009 N 312, BO 2009 E 413 ss, BO 2009 N 1073 ss, BO 2009 E 627). L'interprétation historique de la loi n'apporte donc aucune aide pour la résolution du présent litige.

D'un point de vue systématique, le fait que la notion de "prestations récréatives" n'apparaît qu'une seule fois dans la LTVA permet de conclure qu'il n'y a pas de cohérence à sauvegarder entre cette disposition et l'interprétation d'autres dispositions du texte légal. Il convient toutefois de rappeler que les prestations récréatives concluent une liste de prestations de même caractère, soit des prestations culturelles, artistiques, didactiques, scientifiques et sportives. Chacune de ces prestations se caractérise par une performance destinée à un public afin de susciter leur intérêt et attention. Ainsi, sous l'angle systématique, cette caractéristique définit toutes les prestations de l'art. 8 al. 2 let. c LTVA.

En ce qui concerne l'interprétation téléologique de l'art. 8 al. 2 let. c LTVA, les travaux préparatoires, la jurisprudence ainsi que la doctrine ne donnent pas ou peu d'indications sur les motifs qui poussèrent le législateur à adopter cette norme. Dans ce cas, la jurisprudence a déjà eu l'occasion de mentionner que, en l'absence de règles claires en droit suisse, il peut être utile de recourir au droit comparé et d'observer en particulier comment le droit européen traite d'une question (cf. arrêts du TF 2C_686/2007 du 19 mai 2008 consid. 2.3.3; 2A.43/2002 du 8 janvier 2003, in: RDAF 2003 II 394 consid. 3.3.4; sur la notion de prestations de services en matière d'informatique plus précisément, cf. CLAUDIO FISCHER, Die Neuerungen im

revidierten Mehrwertsteuergesetz, ASA 78, p. 196). La doctrine allemande tend à considérer qu'une activité est récréative dès que son but est de contribuer à l'amusement d'autrui (cf. WOLFRAM BIRKENFELD ET AL., Das grosse Umsatzsteuer Handbuch, 3ème éd., Cologne 1998/2011, Bd. I, n. 1070; WOLFRAM REISS ET AL., Kommentar zum Umsatzsteuergesetz, Bonn/Berlin 2006, § 3a, n. marg. 86; BERNHARD SCHWARZ ET AL., Kommentar zum Umsatzsteuergesetz – UstG, Freiburg 2014, § 3a, n. marg. 233; HOLGER STADIE, Umsatzsteuergesetz Kommentar, Cologne 2012, § 3a, n. marg. 51). Il n'est pas déterminant qu'une telle activité remplisse des exigences particulières. Il suffit qu'une prestation, même sans valeur artistique, s'adresse à un public déterminé afin d'attirer leur attention et susciter leur intérêt. A titre d'exemples sont mentionnés une représentation dans un cirque, une représentation de strip tease, des prestations de divertissements, de variétés ou des manifestations musicales (cf. WOLFRAM BIRKENFELD ET AL., op. cit., Bd. I, N 1070; REISS ET AL., op. cit., § 3a, N 86; BERNHARD SCHWARZ ET AL., op. cit., § 3a, n. marg. 233).

Cette analyse amène deux remarques fondamentales. D'une part, les listes d'exemples mentionnés ne sont pas exhaustives; d'autre part, ces dernières permettent de définir quel type de prestation peut en faire partie, soit en l'occurrence des prestations destinées à un public de telle nature qu'elles attirent leur attention. Partant, l'interprétation téléologique aboutit à la conclusion selon laquelle les prestations récréatives sont des prestations qui se limitent à des performances exécutées devant un public. A cela s'ajoute qu'une interprétation systématique de la loi donne un résultat identique. Ainsi, il n'y a pas lieu d'élargir la notion de prestations récréatives au-delà de cette interprétation dans la mesure où cette dernière est claire et univoque.

4.

4.1 Le simple fait de fournir des prestations de services dont le lieu se situe en Suisse ne suffit pas en soi à engendrer l'obligation de s'assujettir. L'art. 10 LTVA mentionne ainsi divers types de prestations de services, en fonction desquels les règles sur l'assujettissement peuvent varier.

L'art. 10 al. 1 LTVA établit d'abord un principe général: est assujetti à l'impôt quiconque exploite une entreprise, même sans but lucratif et quels que soient sa forme juridique et le but poursuivi. Toutefois, l'art. 10 al. 2 LTVA introduit un certain nombre d'exceptions au principe de base. D'abord, selon l'art. 10 al. 2 let. a LTVA, est libéré de l'assujettissement quiconque réalise en un an, sur le territoire suisse, un chiffre d'affaires inférieur à CHF

100'000.-. Ensuite, d'après l'art. 10 al. 2 let. b 1ère partie LTVA, est aussi libéré de l'assujettissement quiconque exploite une entreprise ayant son siège à l'étranger lorsqu'il fournit exclusivement, sur le territoire suisse, des prestations soumises à l'impôt sur les acquisitions (tel est le cas, entre autres, lorsqu'il fournit en Suisse des prestations de services uniquement, cf. art. 45 al. 1 let. a LTVA).

4.2 Il faut encore mentionner à propos des règles sur l'assujettissement le cas particulier suivant, dans le cadre duquel ce n'est pas le prestataire de services qui est assujetti, mais le bénéficiaire ("reverse charge"):

Selon l'art. 45 al. 1 let. a LTVA, les prestations de services d'entreprises qui ont leur siège à l'étranger et ne sont pas inscrites au registre des assujettis sont soumises à l'impôt sur les acquisitions si le lieu de la prestation se trouve sur le territoire suisse au sens de l'art. 8 al. 1 LTVA. Corrélativement, selon l'art. 45 al. 2 LTVA, le destinataire des prestations visées à l'al. 1 qui se trouve sur le territoire suisse est assujetti à l'impôt sur les acquisitions s'il remplit l'une des conditions suivantes:

– il est assujetti en vertu de l'art. 10 LTVA;

– il acquiert pour plus de CHF 10'000.- de ce genre de prestations pendant une année civile.

Autrement dit, si une entreprise étrangère fournit des prestations en Suisse mais qu'elle n'y est pas assujettie, il se peut que les consommateurs le soient à sa place (reverse charge). Dans ce contexte, la notion de prestations de services en matière d'informatique joue un grand rôle, puisqu'elle est déterminante pour savoir si une entreprise étrangère doit s'assujettir ou non et si, par conséquent, les clients de celle-ci sont éventuellement soumis à l'impôt sur les acquisitions (cf. arrêt du TAF A-3206/2011 du 2 octobre 2012 consid. 2.3.2).

5.
En l'espèce, il appert que le principal objet du litige concerne l'attribution des prestations des escortes à l'agence de la recourante. Compte tenu du premier objet du litige, il s'agira, tout d'abord, d'examiner si l'activité en cause est indépendante et, suite à cette qualification, de rechercher quel est le lieu de la prestation de services (consid. 5.1 ss. et 6). Il conviendra ensuite de traiter le second objet du litige, soit la problématique d'assujettissement en cas d'acquisition de prestations de services en provenance de l'étranger (consid. 7).

5.1 S'agissant du critère important du risque économique (cf. consid. 2.2.1), il y a lieu de relever ce qui suit.

5.1.1 Tout d'abord, la nature des prestations offertes ainsi que l'organisation mise en place par la recourante permettent de garantir que les clients s'acquittent du montant des prestations reçues. En effet, le montant des prestations est déterminable à l'avance sur la base d'une grille de tarifs élaborée par l'agence. De plus, les prestations sont en principe payables au début de la rencontre. Enfin, en cas de rencontre à l'étranger ou en dehors de la zone C._____, le versement avant la rencontre se monte au minimum à un acompte de 35%; l'ensemble des frais de déplacement en cas de voyage devant être assumé en principe par le client. Ainsi, les escortes ne supportent pas réellement un risque économique, soit de perte, dans la mesure où de multiples mesures parviennent à assurer le versement du montant qui leur est dû.

Certes, les escortes ne disposent pas d'un revenu formellement garanti et il faut rappeler que cet élément constitue un indice d'une activité indépendante. Toutefois, le risque économique supporté par les escortes est fortement réduit par la publicité effectuée par l'agence sur son site internet. De plus, il est diminué grâce au rôle déterminant joué par l'agence dans l'organisation de rendez-vous et les propositions régulières de rendez-vous offertes aux escortes. Enfin, cette absence n'est qu'un indice au milieu des circonstances de l'espèce qui concourent toutes à minimiser le risque économique pour les escortes. Même si ces dernières ne disposent pas d'un revenu garanti, l'absence d'une assurance certaine d'obtenir un revenu déterminé n'est pas décisive. En effet, l'argument déterminant est bien plus que l'agence s'efforce de garantir un certain revenu aux escortes en tâchant de promouvoir ses prestations ainsi que de les organiser.

5.1.2 Quant aux frais assumés par les escortes, il ne s'agit que d'une allégation de la recourante qui n'est que partiellement soutenue par des éléments du dossier. En effet, seules quelques factures de frais ont été versées au dossier, représentant une part minime des frais allégués par la recourante. De plus, ces frais couvrent principalement des chaussures ainsi que des sacs de luxe que rien ne permet de rattacher spécifiquement à des frais professionnels. Par ailleurs, même si l'existence et l'utilisation de ces frais étaient confirmées, cet élément isolé ne saurait à lui seul renverser l'ensemble des autres indices relevés ci-dessus.

Enfin, l'affirmation de la recourante que le montant payable d'avance selon l'art. 5 des conditions générales de la recourante, soit 35% du tarif applicable, ne concerne que la commission de l'agence est une allégation qui ne trouve pas de fondement dans le dossier. Au contraire, l'art. 10 de la convention de collaboration entre l'agence et les escortes prévoit que si le client paie une partie ou la totalité de la somme directement à l'agence, cette dernière s'engage à reverser le montant dû à l'escorte. Ainsi, il appert que l'agence de la recourante ne serait dans tous les cas pas libérée de son obligation de verser un certain montant aux escortes. Au vu des autres circonstances mentionnées ci-dessus et dénotant une activité dépendante, cette élément n'est pas de nature à induire une autre conclusion quant à la qualité de l'activité indépendante ou non des escortes. L'argument décisif étant que le revenu des escortes reste assuré par l'organisation mise en place par l'agence en terme de système de rémunération et de promotion. Ainsi, il n'est permis aucun doute quant au fait que les escortes ne supportent pas principalement le risque économique.

5.2 Quant à la liberté d'accepter une tâche et le fait de s'organiser en vue d'exécuter des tâches (cf. consid. 2.2.1), on peut exposer les éléments ci-dessous.

5.2.1 Tout d'abord, et contrairement à l'affirmation de la recourante, les escortes restent soumises aux instructions de la recourante ainsi qu'à l'organisation mise en place. En effet, sans l'acceptation générale par les escortes d'honorer des rendez-vous proposés par l'agence, celles-ci ne pourraient sans doute pas y travailler ou figurer sur le site internet de l'agence. De plus, il apparaît que les escortes sont en outre tenues d'informer l'agence de leurs rendez-vous avec les clients afin de signaler le bon ou mauvais déroulement de la rencontre. Enfin, les escortes sont soumises à une clause d'exclusivité leur interdisant de vendre leurs services en dehors de l'agence de la recourante. Ainsi, les escortes dépendent de l'agence et sont entravées dans le libre exercice de leur activité.

5.2.2 Le fait que les escortes auraient la possibilité de décliner des rendez-vous n'y change rien dans la mesure où il ressort du dossier que seules des justifications liées à l'heure et au lieu de la rencontre ainsi qu'à la personnalité du client seraient suffisantes afin de refuser un tel rendez-vous. Par ailleurs, même si l'agence ne planifiait en aucune façon le travail de ses escortes, cela ne changerait rien à l'appréciation globale à laquelle il y a lieu de procéder.

De même, à supposer que les hôtesses soient effectivement traitées comme indépendantes du point de vue de l'AVS et des impôts directs sur le revenu et la fortune, comme le prétend la recourante, cet élément, bien que constituant un indice, n'est pas déterminant. L'argument décisif est l'appréciation globale du risque économique et de la liberté d'organisation permettant de conclure à la prépondérance des indices signalant la dépendance des escortes.

5.3 S'agissant de la perception par des tiers (cf. consid. 2.2.1), le fait que l'agence de la recourante offre elle-même les prestations sous son propre nom tout en apparaissant comme prestataire ne laisse aucun doute au regard des considérations suivantes.

5.3.1 Tout d'abord, il ressort du dossier que l'agence joue un rôle essentiel dans l'offre des services concernés. En effet, l'agence sélectionne selon une procédure stricte les escortes dont elle offre les services par le biais de son site internet. Chaque hôtesse doit correspondre à des critères de beauté, de standing et de savoir vivre stricts. De plus, la qualité des escortes sélectionnées selon ces critères est utilisée comme un élément de publicité prédominant par la recourante. Enfin, les hôtesses sont présentées sur le site internet de l'agence par le biais de photographies anonymes et grâce à un pseudonyme. Le fait que l'agence figure sur les supports publicitaires utilisés pour promouvoir les services de ses escortes est déterminant, dans la mesure où il est raisonnable de conclure qu'elle apparaît comme le prestataire de ces services. Ainsi, les clients peuvent aisément percevoir que l'agence procède à la sélection des services proposés sur son site internet en les promouvant sous son nom.

De plus, le fait que l'agence fixe les tarifs ainsi que les modalités de paiement de la contre-prestation revêt une importance particulière. En effet, les tarifs et les modalités de paiement figurent sur le site internet de la recourante, de sorte qu'ils apparaissent comme les tarifs de l'agence. L'agence impose une grille de tarifs sur la base de diverses catégories d'escortes. Enfin, l'importance de la rémunération de l'agence, près de 35%, laisse penser que cette dernière ne se limite pas à jouer un simple rôle d'intermédiaire. Ainsi, il est permis de penser que les destinataires de la prestation, soit les clients, perçoivent l'agence comme étant le prestataire des services délivrés par les escortes. Quant aux prix fixés, contrairement aux affirmations de la recourante, il n'est à cet égard pas déterminant de savoir si l'agence peut exercer un contrôle sur le prix finalement encaissé par l'hôtesse. De même, la connaissance de la base de calcul permettant de fixer la part revenant à l'agence n'est pas

nécessaire. L'apparence créée vis-à-vis de l'extérieur reste déterminante. Il suffit à cet égard que des destinataires donnés, soit les clients, puissent percevoir que les prestations fournies sont délivrées par l'agence.

En outre, l'agence de la recourante propose sur son site internet l'organisation d'un événement nommé D._____ coûtant près de CHF 4'900.-. Cet événement rassemble activités sportives, repas, massages et spa, danses et éventuelles prestations sexuelles avec les escortes présentes. Les services proposés sont facturés sur la base d'un forfait déterminé par l'agence. De plus, cette dernière est responsable de l'organisation et de l'enregistrement des participants. Il ressort clairement de cet élément que l'agence apparaît en qualité de prestataire offrant des services en son propre nom.

Enfin, l'agence est chargée de l'organisation des rendez-vous entre les escortes et les clients. En effet, une prise de rendez-vous doit impérativement passer par l'agence qui privilégie, selon son site internet, des demandes claires, précises et correctes. Un contact direct entre les escortes et les clients est en principe exclu. Le fait que les hôtesses soient libres d'accepter ou non un rendez-vous et qu'aucun local ne soit mis à disposition par l'agence de la recourante ne change rien au fait que l'agence organise les rendez-vous, reçoit les appels et courriels des clients, sélectionne éventuellement l'hôtesse qui pourrait convenir à un client particulier et organise de ce fait le travail des escortes. Il ressort ainsi clairement de ces considérations que l'agence offre directement sous son propre nom ses services aux clients. Il ne fait aucun doute que, vis-à-vis de l'extérieur, l'agence apparaît comme étant la prestataire de services, étant chargée à la fois de l'organisation et de l'offre du service.

5.3.2 Certes, le site internet présente une liste de toutes les escortes permettant aux clients de les choisir individuellement. Ces hôtesses restent toutefois anonymes et sont présentées sous des pseudonymes; leur véritable identité étant connue seulement de l'agence. Que les escortes soient présentées individuellement sur le site internet ne change rien à cet état de fait. La liste individuelle permet dans ce cas simplement de détailler l'éventail des services offerts par l'agence. L'argument décisif est que les clients doivent impérativement passer par l'agence pour organiser un rendez-vous avec l'escorte de leur choix. Ainsi, il est impossible de croire que la perception des clients change du fait de la simple présence de cette liste.

Au surplus, le fait qu'une convention de collaboration existe entre l'agence de la recourante et les escortes ne change rien. La question de savoir s'il existe, ou non, un lien de dépendance résultant du contrat doit être tranchée d'un point de vue économique. Dans un contrat d'agence, l'agent négocie ou conclut des contrats au nom et pour le compte d'un tiers. Or, tel n'est absolument pas le cas en l'espèce. Il est à ce titre déterminant qu'il ressort du site internet que l'agence sélectionne les escortes, organise les rendez-vous et le paiement, met sur pied un évènement spécifique pour ses clients et est le seul contact possible pour tous les clients.

Quant à l'argument de la recourante se fondant sur les rapports de représentation, il y a lieu de le rejeter pour les mêmes raisons. Il est à ce titre essentiel de rappeler que des indices prépondérants imposent de conclure que les escortes ne sont pas indépendantes (cf. consid. 5.1 et 5.2). De ce fait, la question de savoir si un rapport de représentation direct ou indirecte existe ne doit même pas de poser dans la mesure où aucun élément ne contredit la dépendance des escortes envers l'agence (cf. arrêt du TAF A-6180/2012 du 3 septembre 2013 consid. 4.4).

Dès lors, il n'est pas permis de douter du rôle véritable de l'agence ainsi que de l'apparence créée vis-à-vis de l'extérieur, déterminante pour l'attribution des prestations. Par conséquent, c'est à tort que la recourante invoque l'indépendance des escortes, afin d'éviter de se voir attribuer la charge fiscale associée à leur prestation.

5.4

5.4.1 La recourante demande que des témoins, à savoir trois des escortes faisant partie de son agence, soient entendues. Tout d'abord, le Tribunal de céans rappelle ici que selon une jurisprudence constante l'audition de témoins, bien que tout à fait possible et admissible, devrait, en principe, conserver un caractère exceptionnel en raison de l'importance des documents écrits en droit fiscal (cf. consid. 1.3.3). En l'occurrence, l'audition de trois escortes de l'agence de la recourante ne constitue pas un moyen de preuve pertinent permettant d'apporter de nouveaux éléments au dossier. A cet égard, on peut mentionner que l'état de fait est clair et que la conviction du Tribunal de céans est acquise grâce aux pièces versées au dossier dans la mesure où il n'y a aucun doute que l'agence apparaît vis-à-vis de l'extérieur comme le fournisseur des prestations des escortes.

5.4.2 Même une audition des escortes de l'agence de la recourante ne changerait rien à l'appréciation des preuves. En effet, les déclarations

d'employés ou d'anciens employés, soit des tiers qui ne sont pas indépendants, ne sauraient apporter une preuve suffisante pour forger la conviction du Tribunal de céans. Ces déclarations devraient être dans tous les cas appréciées avec réserve (cf. consid. 1.3.3). En outre, il est décisif qu'un élément issu d'une telle audition serait de toute façon impropre à entamer la conviction que la Cour s'est forgée sur la base de pièces écrites ayant une haute valeur probatoire.

De ce fait, il convient de refuser les mesures d'instruction sollicitées par la recourante, en l'occurrence l'audition des trois escortes de l'agence. Par conséquent, il s'agit de constater que le Tribunal de céans peut procéder à une appréciation anticipée des preuves.

Compte tenu de ce qui précède (cf. consid. 5.1 à 5.4), c'est à juste titre que l'AFC a considéré que les escortes n'étaient pas indépendantes et que le chiffre d'affaires total réalisé par les escortes devait être attribué au recourant dont l'agence apparaît seule vis-à-vis des clients. C'est bien l'agence de la recourante qui apparaît vis-à-vis de l'extérieur comme le fournisseur des prestations des escortes et qui en est le véritable prestataire. De ce fait, il convient de renoncer aux mesures d'instructions sollicitées par la recourante, en l'occurrence des auditions d'hôtesses.

6.
Demeure encore à examiner la question de savoir où se situe le lieu de la prestation de services pour des prestations accomplies à l'étranger. En l'occurrence, il s'agit de déterminer dans quelle mesure les prestations de l'agence tombent dans le champ d'application de l'art. 8 al. 2 let. a ou de l'art. 8 al. 2 let. c LTVA tout en analysant les autres arguments avancés par le recourant.

6.1 Tout d'abord, il convient de rappeler que les prestations qualifiées de récréatives sont des prestations qui se distinguent par une performance à destination d'un public cible, afin de susciter leur intérêt et leur attention (consid. 3.2.2). De plus, la pratique cite une liste non exhaustive d'exemples tels que des spectacles de cirque, de strip-tease ou des manifestations musicales. En l'occurrence, s'il est possible que les prestations de la recourante contribue à l'amusement d'autrui, il est en revanche exclu de les considérer comme une performance à destination d'un public. En effet, les prestations de la recourante consistent en la prestation de services d'hôtesse remplissant diverses fonctions d'accompagnement ainsi que des prestations sexuelles. Ainsi, ces rencontres ont un caractère éminemment privé et intime et ne

s'apparentent pas à une manifestation ou un évènement dont le but serait le divertissement d'un public. Au contraire, les prestations de l'escorte sont destinées à l'usage exclusif d'un client déterminé.

Même si on se laissait aller à qualifier les prestations de l'agence accomplies par les escortes comme étant récréatives, il faudrait encore que la recourante démontre que le seul but de telles prestations serait de contribuer à l'amusement d'autrui. Au contraire, ainsi qu'il ressort du dossier, les prestations ne se limitent pas seulement à des prestations sexuelles mais s'étendent plus généralement à l'accompagnement ainsi qu'à la représentation auprès du client. Ainsi, l'assertion de la recourante selon laquelle on ne peut dénier le caractère récréatif des prestations des escortes ne saurait convaincre en aucun cas.

Dans la mesure où le résultat de l'interprétation apparaît univoque, il n'y a pas lieu d'aller plus loin, en se posant la question d'une éventuelle interprétation restrictive.

En définitive, l'autorité inférieure a considéré à juste titre que les prestations de services offertes par la recourante n'étaient pas des prestations récréatives.

6.2 La qualification des escortes comme prestations récréatives étant rejetée il reste à déterminer si ces prestations peuvent être qualifiées de prestations entre personnes physiques présentes.

Tout d'abord, les prestations de l'agence ne se limitent pas à l'organisation de rencontres mais s'étendent à l'ensemble des prestations des escortes (cf. consid. 5) qui impliquent la présence d'un destinataire, en l'occurrence les clients. De plus, les prestations d'organisation fournies à distance tombent aussi sous le coup de l'art. 8 al. 2 let. a LTVA dans la mesure où il est admis que certaines prestations peuvent être parfois fournies à distance. Enfin, rappelons à cet égard que les exemples donnés par la loi comprennent des traitements et thérapies, soins corporels, soins de santé ou encore conseil familial et personnel. Les prestations mentionnées ci-dessus se rapprochent de façon claire de l'activité de la recourante, soit l'organisation de rencontres entre des escortes et des clients ainsi que les prestations de ces dernières. En effet, ces prestations ont en commun avec les exemples mentionnés le fait d'être habituellement offertes à des personnes physiquement présentes, condition sine qua non d'une rencontre intime entre un client et une escorte. Par ailleurs, l'unique but de l'activité de la recourante reste l'organisation de véritables rencontres.

Il résulte de ce qui précède qu'en application de la règle spéciale de l'art. 8 al. 2 let. a LTVA (lieu du fournisseur), le lieu des prestations fournies par la recourante à des consommateurs établis à l'étranger se trouve également en Suisse.

6.3 Enfin, il s'impose de rejeter l'argument de la recourante relatif à la location de services. Cette dernière fait valoir que si la thèse de l'AFC s'agissant du caractère dépendant de l'escorte devait être suivie, il resterait à analyser la prestation de l'agence comme une prestation de location de services.

Tout d'abord, cet argument reposant sur la location de services présuppose la qualification de la nature juridique entre les escortes et l'agence de la recourante. Or, l'objet du litige est de savoir qui a effectué les prestations d'un point de vue TVA, soit sous un angle économique, et à qui ces prestations doivent être attribuées. Il n'est de ce fait pas nécessaire de qualifier la véritable nature des rapports juridiques entre l'agence et les escortes. En effet, il n'est pas permis de douter que les prestations en cause doivent être attribuées à l'agence dans la mesure où les escortes apparaissent dépendantes vis-à-vis de l'extérieur (cf. consid. 5). Le simple fait que l'agence de la recourante soit considérée comme prestataire, même abstraitement, suffit pour rejeter la qualification de l'exportation de services comme location de services à l'étranger.

Même s'il fallait procéder à cette qualification juridique, il resterait encore à déterminer si la relation juridique entre l'agence et les escortes se base sur un contrat de travail dès lors que la location de service présuppose un tel contrat. Il est permis de douter de la conclusion d'un tel contrat dans la mesure où il serait probablement immoral. Au surplus, il faudrait à l'évidence, au sens de la loi fédérale du 6 octobre 1989 sur le service de l'emploi et la location de services (LSE, RS 823.11; Art. 22) qu'un contrat de forme écrite ait été conclu, ce qui n'a jamais été confirmé ni produit par la recourante.

7.
Demeure encore à examiner la question de savoir si les prestations de services acquises par la recourante sont imposables ou exonérées comme elle le soutient.

7.1 S'agissant de la première condition, supposant que les prestations concernées doivent être comprises dans l'objet de l'impôt (cf. consid. 4.1), il y a lieu de relever ce qui suit. Les prestations dont le lieu se trouvent sur

le territoire suisse au sens de l'art. 8 al. 1 LTVA tombent dans le champ d'application de l'art. 45 al. 1 let. a LTVA. Les services acquis par la recourante sont des services immatériels, soit en l'occurrence des prestations d'avocats, des prestations relevant du domaine publicitaire, des traitements de données, de la fourniture d'informations et des prestations de services analogues. Aucune de ces prestations ne tombe manifestement sous le coup des exceptions de l'art. 8 al. 2 LTVA. De plus, la recourante n'invoque pas cet élément à l'appui de son recours. Ainsi, il ne fait aucun doute que les services acquis par la recourante sont des services dont le lieu de la prestation est l'endroit où le destinataire a le siège de son activité économique, conformément à l'art. 8 al. 1 LTVA, et, de ce fait, tombent dans le champ d'application de l'art. 45 al. 1 let. a LTVA.

7.2 Quant à la seconde condition, il faut que la recourante appartienne au cercle des assujettis à l'impôt sur les acquisitions. Il est établi que la recourante a acquis pour plus de CHF 10'000.- de prestations de services d'entreprises ayant leur siège à l'étranger. Ainsi, la recourante a acquis près de CHF 35'339.- de ce type de prestations en 2010. Ainsi, l'assujettissement de la recourante ne fait aucun doute.

7.3 Reste à traiter l'argument soulevé par la recourante concluant à l'exonération des prestations en cause acquises à l'étranger. Tout d'abord, il importe de mentionner que la recourante n'invoque que l'art. 23 al. 2 ch. 9 LTVA. Cette disposition permet l'exonération d'opérations sur le territoire suisse dans la mesure où elles s'intègrent à une entreprise qui exerce la majeure partie de son activité à l'étranger. Or, les prestations en cause sont acquises et non fournies à l'étranger. Par conséquent, le grief fondé sur l'exonération au sens de l'art. 23 al. 2 ch. 9 LTVA est manifestement mal fondé.

8.

Les considérations qui précèdent conduisent le Tribunal administratif fédéral à rejeter le recours. Vu l'issue de la cause, les frais de procédure, d'un montant total de CHF 5'000.-, comprenant l'émolument judiciaire et les débours, sont mis à la charge de la recourante qui succombe, en application de l'art. 63 al. 1 PA et des art. 1 ss du Règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixées par le Tribunal administratif fédéral (FITAF, RS 173.320.2). L'autorité de recours impute, dans le dispositif, les avances sur les frais de procédure correspondants. Une indemnité à titre de dépens n'est pas allouée (art. 64 al. 1 PA *a contrario*, respectivement art. 7 al. 1 FITAF *a contrario*, et art. 7 al. 3 FITAF).

Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :

1.
Le recours est rejeté.

2.
Les frais de procédure, d'un montant de CHF 5'000.-, sont mis à la charge de la recourante. Ce montant est compensé par l'avance de frais, déjà versée, d'un montant équivalent.

3.
Il n'est pas alloué de dépens.

4.
Le présent arrêt est adressé :

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

La présidente 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 :