Urteilskopf

139 II 346

25. Extrait de l'arrêt de la IIe Cour de droit public dans la cause X. Inc. contre Administration fédérale des contributions, Division principale de la taxe sur la valeur ajoutée (recours en matière de droit public) 2C_1100/2012 du 20 mai 2013

Regeste (de):
Art. 8, 10 und 45 MWSTG 2009; Ort der Dienstleistung; Mehrwertsteuerpflicht einer ausländischen Gesellschaft, welche auf Begegnungs-Websites via Internet Dienstleistungen erbringt.

Bestimmung des Orts von Dienstleistungen (Art. 8 Abs. 1 MWSTG): Grundregel Empfängerortsprinzip (E. 6.3.1); Ausnahme des Erbringerortsprinzips für Dienstleistungen, die typischerweise unmittelbar gegenüber physisch anwesenden Personen erbracht werden (Art. 8 Abs. 2 lit. a MWSTG; E. 6.3.2 und 6.3.3). Keine Anwendung von Art. 8 Abs. 2 lit. a MWSTG auf Dienstleistungen, die ausschliesslich auf Begegnungs-Websites, und ohne dass eine physische Begegnung organisiert wird, angeboten werden (E. 6.3.4-6.4).

Grundsatz der Steuerpflicht für Umsätze im Inland (Art. 10 Abs. 1 MWSTG), Ausnahme für Leistungen von Unternehmen mit Sitz im Ausland und Gegenausnahme für "elektronische Dienstleistungen" (Art. 10 Abs. 2 lit. b MWSTG; E. 7.1 und 7.2). Auslegung und Definition des letztgenannten Begriffs namentlich unter dem Gesichtswinkel des EU-Rechts (E. 7.3.1-7.3.5). Anwendung im konkreten Fall (E. 7.4 und 7.5).

Regeste (fr):
Art. 8, 10 et 45 LTVA 2009; lieu de la prestation de services; assujettissement à la taxe sur la valeur ajoutée suisse d'une société étrangère fournissant des prestations de services sur des sites de rencontres via internet.

Localisation des prestations de services (art. 8 al. 1 LTVA): principe général du lieu du destinataire (consid. 6.3.1); exception du lieu du prestataire s'agissant des prestations qui sont d'ordinaire fournies directement à des personnes physiques présentes (art. 8 al. 2 let. a LTVA; consid. 6.3.2 et 6.3.3). Les services proposés sur des sites de rencontres exploités exclusivement via internet et sans qu'une rencontre physique soit organisée excluent l'application de l'art. 8 al. 2 let. a LTVA (consid. 6.3.4-6.4).

Principe de l'assujettissement à la TVA grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse (art. 10 al. 1 LTVA), exception pour les prestations fournies par des entreprises dont le siège est à l'étranger, et contre-exception relative aux "services en matière d'informatique" (art. 10 al. 2 let. b LTVA; consid. 7.1 et 7.2). Interprétation et définition de cette dernière notion, notamment à l'aune du droit de l'Union européenne (consid. 7.3.1-7.3.5). Application au cas d'espèce (consid. 7.4 et 7.5).

Regesto (it):
Artt. 8, 10 e 45 LIVA 2009; luogo della prestazione di servizi; assoggettamento all'imposta sul valore aggiunto svizzera di una società straniera che fornisce delle prestazioni di servizi su siti d'incontri via internet.

Localizzazione delle prestazioni di servizi (art. 8 cpv. 1 LIVA): principio generale del luogo del destinatario (consid. 6.3.1); eccezione del luogo del prestatore trattandosi di prestazioni che sono di norma fornite direttamente a persone fisiche presenti (art. 8 cpv. 2 lett. a LIVA; consid. 6.3.2 e 6.3.3). Le prestazioni proposte su siti d'incontri gestiti esclusivamente via internet e senza che un incontro fisico sia organizzato escludono l'applicazione dell'art. 8 cpv. 2 lett. a LIVA (consid. 6.3.4-6.4).

Principio dell'assoggettamento all'IVA che grava le operazioni eseguite sul territorio svizzero (art. 10 cpv. 1 LIVA), eccezione delle prestazioni fornite da imprese con sede all'estero e controeccezione relativa ai "ser-

vizi in materia d'informatica" (art. 10 cpv. 2 lett. b LIVA; consid. 7.1 e 7.2). Interpretazione e definizione di quest'ultima nozione, in particolare sulla base del diritto dell'Unione europea (consid. 7.3.1-7.3.5). Applicazione nel caso concreto (consid. 7.4 e 7.5).

Sachverhalt ab Seite 347

BGE 139 II 346 S. 347

A. La société X. Inc. (ci-après: la Société), dont le siège se trouve en Floride, Etats-Unis d'Amérique, exploite différents sites de rencontres sur internet. La majorité de ces sites permettent à leurs utilisateurs de se retrouver par pays ou par langue, ainsi que par centres d'intérêt (religion ou autres critères établis au moyen de questionnaires); quelques sites visent à établir des relations à caractère sexuel. Les rencontres ont lieu de manière virtuelle, les participants étant libres de se fixer rendez-vous par la suite. Les sites de la Société offrent plusieurs services à leurs utilisateurs, tels que la création de profils, l'inscription dans des répertoires et l'accès à des informations relatives à d'autres utilisateurs, la visite de boutiques en ligne ainsi que divers moyens de communiquer (forums de discussion, messagerie instantanée, webcam, blogs, "magazines"). Les sites prévoient plusieurs niveaux de participation, permettant d'accéder à des informations plus ou moins détaillées sur les autres utilisateurs. Le montant payé par les internautes dépend de la catégorie de membres à laquelle ils appartiennent, l'accès "de base" étant apparemment gratuit.

BGE 139 II 346 S. 348

La Société semble disposer d'un service de contrôle occupant 350 personnes, dont certaines se trouveraient chez des sous-traitants, et ayant pour tâche de vérifier les profils d'utilisateur créés ou modifiés pour en écarter les éléments inappropriés.

B. Le 29 janvier 2010, la Société a remis à l'Administration fédérale des contributions (ci-après: l'Administration fédérale) un questionnaire pour la détermination de l'assujettissement à la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après: la TVA), indiquant que son activité avait débuté le 1er janvier 2010 et qu'elle s'attendait à un chiffre d'affaires provenant de prestations de services fournies sur le territoire suisse durant les douze premiers mois de 3'960'000 fr. Le 8 février 2010, l'Administration fédérale a notamment invité la Société à désigner un représentant fiscal en Suisse et à fournir une caution, l'assujettissant implicitement à la TVA. A la demande de la Société, l'Administration fédérale a, par décision du 4 janvier 2011, confirmé l'immatriculation de celle-ci au registre des assujettis à la TVA avec effet au 1er janvier 2010, et a exigé la nomination d'un représentant fiscal en Suisse ainsi que la fourniture de sûretés à hauteur de 230'000 fr. La Société ayant formé une contestation, l'Administration fédérale a confirmé, par décision sur réclamation du 2 mai 2011, sa décision du 4 janvier 2011. Par arrêt du 2 octobre 2012, le Tribunal administratif fédéral a rejeté le recours formé par la Société à l'encontre de la décision du 2 mai 2011.

C. Contre l'arrêt du 2 octobre 2012, la Société forme un recours en matière de droit public au Tribunal fédéral. Elle conclut, sous suite de frais et dépens, à l'annulation de l'arrêt précité et à ce qu'il soit dit qu'elle n'est pas assujettie à la TVA, ne doit pas fournir de sûretés pour garantir les montants de la TVA ni ne doit nommer un représentant fiscal en Suisse. (...) Le Tribunal fédéral rejette le recours.
(extrait)

Erwägungen

Extrait des considérants:

6.

6.1 Le lieu où la Société est réputée offrir ses prestations représente un critère essentiel en vue d'évaluer son assujettissement potentiel à la TVA suisse. En matière de services, les critères de rattachement sont prévus à l'art. 8 LTVA (RS 641.20), qui dispose:

BGE 139 II 346 S. 349

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

6.2 Contrairement aux précédents juges dont elle critique l'interprétation prétendument trop restrictive, la recourante estime qu'en facilitant la rencontre de personnes physiques dans le monde réel, les prestations fournies par ses sites de rencontres devraient être qualifiées de prestations de services qui sont d'ordinaire prodiguées directement à des personnes physiques présentes. A ce titre, la recourante compare son activité aux prestations offertes par une agence de rencontres. En conséquence, le lieu de la prestation de services serait non pas celui du destinataire situé en Suisse, mais celui du siège de l'activité économique de la Société à l'étranger. Il convient partant de vérifier si, comme le prétend la recourante, l'exploitation de sites de rencontres sur internet tombe sous le coup du régime d'exception prévu par l'art. 8 al. 2 let. a précité ou si, tel que l'ont retenu les précédents juges, ladite activité relève de la clause générale de l'art. 8 al. 1 LTVA.

6.3

6.3.1 Selon la systématique de l'art. 8 LTVA, son al. 2 let. a (les autres lettres n'entrant pas en ligne de compte ici) déroge au principe général, prévu à l'al. 1, du lieu du destinataire ("Empfängerortsprinzip"; cf. FELIX GEIGER, in MWSTG Kommentar, 2012, nos 2 et 7 ad art. 8 LTVA p. 68 s.) au profit du critère du lieu du prestataire ("Erbringerortsprinzip"). Cette nouvelle réglementation constitue un changement de paradigmes par rapport à l'ancien droit, dans la mesure où l'art. 14 aLTVA avait érigé en principe le critère du lieu du prestataire des services et celui du lieu du destinataire en tant qu'exception (Message du 25 juin 2008 sur la simplification de la TVA, FF 2008 6277 6333 s. ad art. 8; ALOIS CAMENZIND ET AL., Handbuch

zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], 3e éd. 2012, p. 136 n. 259 et p. 142 ss; GEIGER, op. cit., n°28 ad art. 8 LTVA p. 75 s.; MOLLARD/OBERSON/TISSOT BENEDETTO, Traité TVA, 2009, n°34 ad art. 8 LTVA p. 1091). Il sied encore de dégager le sens de cette nouvelle clause dérogatoire figurant à l'art. 8 al. 2 let. a LTVA.

6.3.2 L'art. 8 al. 2 let. a LTVA vise, d'une part, les prestations de services qui ne peuvent être fournies sans la présence physique du destinataire (par exemple, une coupe de cheveux effectuée par un coiffeur) et, d'autre part, celles qui exigent, en principe, la présence du destinataire, même lorsqu'elles ne sont pas, dans un cas particulier, fournies sur place, par exemple la visite occasionnelle d'un médecin, agissant habituellement dans ses locaux, au domicile du patient (cf. FF 2008 6277, 6334 s.). L'expression "d'ordinaire" ("typischerweise"; "di norma") implique un traitement schématique des diverses situations de fait, de manière à ce que, pour des motifs liés à la sécurité juridique et à la clarté, les prestations de services de même teneur soient imposées au même endroit (cf. FF 2008 6277, 6334 s.). L'énumération des services figurant à l'art. 8 al. 2 let. a in fine LTVA, qui n'est pas exhaustive ("notamment"; FF 2008 6277, 6335; Info TVA 06 du 27 août 2010, Lieu de la fourniture de la prestation, partie III ch. 2.2 p. 48), contient de telles illustrations générales. De par le schématisme voulu par le législateur, ces dérogations expresses à la règle du lieu du destinataire des prestations de services ne doivent pas d'emblée s'interpréter restrictivement, mais en fonction des raisons qui se trouvent à l'origine de leur consécration dans la loi (cf. MOLLARD/OBERSON/TISSOT BENEDETTO, op. cit., n°37 ad art. 8 LTVA p. 1092; ALOIS CAMENZIND, Der Ort von Dienstleistungen im Mehrwertsteuergesetz 2010, Archives 78 p. 714 ss, 726).

6.3.3 Il est admis (consid. 6.3.2 supra) que les prestations de services énoncées par l'art. 8 al. 2 let. a LTVA puissent être de facto fournies en un autre lieu qu'à l'endroit auquel le prestataire accomplit d'ordinaire son activité économique (déplacement du fournisseur au domicile du destinataire), voire à distance, en l'absence du destinataire (prestations par téléphone, internet, etc.). Toutefois, il ressort des termes légaux employés ("d'ordinaire"; "exceptionnellement"; "personnes physiques présentes") que cette entorse doit, dans l'activité considérée, demeurer l'exception ou, à tout le moins, rester accessoire par rapport à la manière habituelle dont les prestations

de services sont délivrées, à savoir en la présence physique du destinataire et du fournisseur. Partant, des prestations de services qui seraient uniquement ou de façon prépondérante fournies à distance ou hors du siège de l'activité économique ou de l'établissement stable du prestataire, ne sauraient, à peine d'inverser la systématique propre à l'art. 8 al. 2 let. a LTVA, être considérées en tant que "prestations de services qui sont d'ordinaire fournies directement à des personnes physiques présentes" (cf., dans ce sens, GEIGER, op. cit., n°29 ad art. 8 LTVA p. 76). En d'autres termes, lorsqu'un type d'activité est, par nature et de façon prépondérante, accompli à distance (par exemple, la télémédecine), il ne peut être qualifié de "prestations de services qui sont d'ordinaire fournies directement à des personnes physiques présentes" (par exemple, la consultation au cabinet du médecin de famille), quand bien même le contenu de ces deux activités présenterait des similitudes marquées. En effet, l'entrée ou non d'une activité dans le champ d'application de l'art. 8 al. 2 let. a LTVA dépend du mode de fourniture habituel des prestations (entre personnes présentes ou à distance) et non pas de leur contenu. Contrairement à ce qu'affirme la recourante, le schématisme applicable à cette disposition ou l'interdiction d'appréhender d'emblée de façon restrictive les exceptions que celle-ci prévoit ne remettent pas en cause cette interprétation. Comme il a été vu, l'application de l'art. 8 al. 2 let. a LTVA est en effet subordonnée à la condition que la prestation de services considérée soit ordinairement fournie à des personnes physiques présentes, ce qui n'est à l'évidence pas le cas s'agissant d'un service qui serait, de par sa nature, en principe délivré à distance. Par ailleurs, opter pour une interprétation différente irait à l'encontre du texte de la loi et de la volonté

du législateur fédéral de mieux maîtriser, en faisant coïncider le lieu de la prestation avec celui de sa consommation, l'augmentation des prestations de services immatérielles offertes à distance et d'éviter les cas de distorsion de la concurrence découlant d'une double ou non-imposition de ces dernières (cf. arrêt 2C_717/2010 du 21 avril 2011 consid. 6.5; CAMENZIND, op. cit., p. 713 s.; JANSEN/ROBINSON, Mehrwertsteuer im Onlinehandel aus Sicht des Bestimmungslandes in der EU, in Geschäftsplattform Internet III, Weber/Hilty/Auf der Maur [éd.],2002, p. 261 ss, 270; WERNER A. RÄBER, Die Mehrwertsteuer auf Telecom-Leistungen im grenzüberschreitenden Verhältnis, TREX 1998 p. 105; CHRISTINA RINNE, Die neuen Regeln über den Ort der Dienstleistung in der EU, TREX 2008 p. 276; REGINE SCHLUCKEBIER,

Union européenne: nouveaux principes d'imposition des prestations de services dès le 1er janvier 2010, TREX 2009 p. 216 ss, 221; MANUEL R. V. VOGEL, Grenzüberschreitender Dienstleistungs- und Warenverkehr im Lichte der Mehrwertsteuer, 2003, p. 297; voir aussi Directive 2008/8/CE du Conseil du 12 février 2008 modifiant la Directive 2006/112/CE en ce qui concerne le lieu des prestations de services, JO L 44 du 20 février 2008 p. 11).

6.3.4 En l'espèce, et tels qu'ils sont décrits dans l'arrêt entrepris, les services proposés sur les sites de rencontres exploités par la recourante le sont exclusivement via internet. Pour qu'un utilisateur puisse bénéficier d'un service particulier, aucune rencontre physique entre ce dernier et un représentant du fournisseur n'est au demeurant requise ni envisagée. En outre, la question de savoir si, comme le prétend la recourante, les services en cause sont, de par leur contenu, susceptibles de présenter des similitudes avec les services fournis par un conseil conjugal, voire une agence de rencontres hors internet, souffre de rester ouverte, dès lors que les prestations offertes sur les sites de la Société ne sont, par définition, pas fournies à des personnes physiques présentes, au sens de l'art. 8 al. 2 let. a LTVA, puisqu'ils ont toujours lieu à distance, au moyen de l'internet. N'est en outre pas pertinente, dans la mesure où la disposition précitée s'intéresse aux rapports directs entre le fournisseur et le destinataire de la prestation de services et non à ceux entre les consommateurs, la question de savoir si les sites exploités par la Société sont ou non principalement axés sur une rencontre des utilisateurs dans le monde non virtuel. Il s'ensuit qu'on ne saurait qualifier ce genre de prestations fournies uniquement à distance de services qui sont d'ordinaire fournis directement à des personnes physiques présentes.

6.3.5 La jurisprudence de la Cour de Justice de l'Union européenne (arrêt du 3 septembre C-37/08 2009 RCI Europe contre Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs, Rec. 2009 I-7533 ss) que cite la recourante aux fins d'inviter le Tribunal fédéral à définir les services offerts via internet non pas en fonction de leur moyen de diffusion, mais sur la base de la prestation sous-jacente, en l'occurrence - selon la recourante - la mise en contact de personnes en vue de rencontres réelles, ne modifie pas l'interprétation juridique susvisée. L'arrêt en cause impliquait en effet des services consistant à favoriser l'échange de droits sur des biens immobiliers, que des dispositions spéciales localisent par défaut au lieu de

situation desdits immeubles (l'arrêt concernait l'art. 9 par. 2 let. a de la Sixième Directive 77/388/CEE du Conseil des Communautés européennes du 17 mai 1977 en matière d'harmonisation des législations des Etats membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires - Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme, repris à l'art. 45 de la Directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006, lui-même refondu à l'art. 47

de la version consolidée consultable sur le site http://europa.eu/legislation_summaries/taxation/I31057_ fr.htm; cf. aussi art. 8 al. 2 let. f LTVA). A défaut de dispositions spéciales similaires s'agissant de sites de rencontres, aucun parallèle ne peut donc être tiré de cet arrêt.

6.4 Compte tenu des éléments qui précèdent, les prestations de services que la recourante offre via ses divers sites de rencontres sur internet ne tombent pas dans le champ de l'art. 8 al. 2 let. a LTVA. Par conséquent, la clause générale instaurée à l'al. 1 de cette disposition trouve à s'appliquer. Il en découle que les services considérés sont réputés situés au lieu de leurs destinataires, c'est-à-dire en Suisse.

7. Tel que l'a mentionné à raison le Tribunal administratif fédéral, le simple fait de fournir des prestations de services en Suisse ne suffit pas en soi à engendrer l'obligation de s'assujettir. Il faut donc de surcroît se reporter aux règles sur l'assujettissement qui sont énoncées à l'art. 10 LTVA.

7.1 Selon le principe général figurant à l'art. 10 al. 1 LTVA, est assujetti à l'impôt quiconque exploite une entreprise (...), à moins d'en être libéré en vertu de l'al. 2 de cette disposition. En vertu de la clause d'exception prévue à l'art. 10 al. 2 let. b in initio LTVA, est libéré de l'assujettissement visé à l'al. 1 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 (art. 45 à 49 LTVA). Tel est en principe le cas des prestations de services d'entreprises qui ont leur siège à l'étranger et ne sont pas inscrites au registre des assujettis, si le lieu de la prestation se trouve sur le territoire suisse au sens de l'art. 8 al. 1 LTVA (art. 45 al. 1 let. a LTVA); dans une telle hypothèse, l'assujetti à l'impôt n'est pas le fournisseur mais, à certaines conditions, le destinataire se trouvant en Suisse (art. 45 al. 2 LTVA; cf. aussi, sous l'empire de l'ancien art. 18 OTVA de 1994, arrêt 2A.400/2001 du 9 avril 2002 consid. 2.3 s., in RDAF 2002 II p. 347).

7.2 A l'art. 10 al. 2 let. b in fine LTVA, le législateur a néanmoins introduit une contre-exception pour ce qui est des "services en matière d'informatique ou de télécommunications". A ce titre, celui qui exploite une entreprise ayant son siège à l'étranger et fournit sur le territoire suisse de telles prestations de services demeure assujetti à l'impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse. Bien que le Message du Conseil fédéral ne dise mot à ce sujet (cf. FF 2008 6277, 6376 ad art. 44), l'insertion des prestations en matière d'informatique aux côtés des prestations de services en matière de télécommunications peut néanmoins, en s'inspirant des motifs à la base de l'art. 25 al. 1 let. c aLTVA (cf. DENNER/RONCHI, Steuern und E-Commerce, in Internet-Recht und Electronic Commerce Law, Arter/Jörg [éd.], 2001, p. 289 ss, 319; cf. aussi XAVIER OBERSON, Commerce électronique et TVA, in Internet 2003, Alan Ragueneau[éd.], 2004, p. 133 ss, 144 s.), en éclairer la ratio legis. Celle-ciconsiste à éviter une distorsion de concurrence entre opérateurs suisses et étrangers. En effet, nombre de prestations en matière d'informatique s'adressent, par nature, majoritairement voire exclusivement aux personnes physiques. Or, ces dernières ne sont pour la plupart pas assujetties à l'impôt et, au demeurant, rarement enclines ou en mesure d'acquérir, durant une année civile, pour plus de 10'000 fr. de prestations (art. 45 al. 2 let. b LTVA), de sorte qu'en définitive, aucun impôt ne pourrait être prélevé par la Confédération (cf. RÄBER, op. cit., p. 112; ROGER M. CADOSCH, Besteuerungsprobleme beim Electronic Commerce, 2001, p. 238 ss; MICHAELA MERZ, in Mwst.com, Clavadetscher/Glauser/Schafroth [éd.], 2000, nos 14 ss ad art. 25 LTVA p. 493 s.).

7.3 En l'espèce, la Société exploite ses sites de rencontres depuis l'étranger. Toutes les prestations de services qu'elle offre sont réputées fournies au lieu du destinataire, au sens de l'art. 8 al. 1 LTVA. Il s'ensuit qu'à moins de tomber sous le coup de la contre-exception figurant à l'art. 10 al. 2 let. b in fine LTVA, lesdites prestations sont a priori soumises à l'impôt sur les acquisitions, qui frappe en principe le seul destinataire (cf. art. 10 al. 2 let. b in initio cum art. 45 LTVA). Il sied partant de vérifier si, tel qu'elle le soutient, la recourante peut se prévaloir de l'exception prévue à l'art. 10 al. 2 let. b in initio LTVA ou si, tel que l'a retenu l'arrêt querellé, la

contre-exception relative aux ”services en matière d’informatique ou de télécommunications” (art. 10 al. 2 let. b in fine LTVA) lui est

BGE 139 II 346 S. 355

applicable. Cet examen commande avant tout de définir les termes ”en matière d’informatique”.

7.3.1 La notion ”en matière d’informatique” (”elektronische Dienstleistungen”; ”in materia d’informatica”) a été nouvellement introduite par l’art. 10 al. 2 let. b LTVA. Elle étend le champ d’application de l’art. 25 al. 1 let. c in fine aLTVA, qui était confiné aux prestations de télécommunications (cf. Info TVA du 15 décembre 2009, TVA en bref et Info TVA concernant la transition, partie I ch. 2.1.3 p. 24 s.; BAUMGARTNER/CLAVADETSCHER/KOCHER, Vom alten zum neuen Mehrwertsteuergesetz, 2010, p. 83 § 3/43; MOLLARD/OBERSON/TISSOT BENEDETTO, op. cit., p. 532 n°395; REGINE SCHLUCKEBIER, in MWSTG Kommentar, 2012, n°87 ad art. 10 LTVA p. 108). Tel que l’ont à juste titre relevé les précédents juges, les travaux préparatoires ne définissent pas cette notion (cf. Message, op. cit., FF 2008 6277, 6340; BO 2009 CN 315 et 1073 ss; BO 2009 CE 413 ss et 627; objet 08.053). Comme il a cependant été vu plus haut (consid. 7.2), sa ratio legis vise à éviter une distorsion de concurrence entre opérateurs suisses et étrangers. Par ailleurs, il convient de souligner la jurisprudence selon laquelle tous les motifs d’exonération de l’impôt doivent être interprétés de manière restrictive, en tant qu’ils se heurtent aux principes de l’universalité de l’impôt et de la neutralité concurrentielle (cf. ATF 138 II 251 consid. 2.3.4 p. 256 et les jurisprudences citées).

7.3.2 L’art. 10 al. 1 de l’ordonnance fédérale du 27 novembre 2009 régissant la taxe sur la valeur ajoutée [OTVA; RS 641.201]énumère un catalogue non exhaustif (”notamment”) de prestations de services en matière d’informatique ou de télécommunications, à savoir: ”les services de radiodiffusion et de télédiffusion (let. a); l’octroi de droits d’accès notamment aux réseaux de communication fixes ou mobiles et à la communication par satellite, ainsi qu’à d’autres réseaux d’informations (let. b); la mise à disposition et la garantie des capacités de transmission de données (let. c); la mise à disposition de sites web, l’hébergement web, la télémaintenance de programmes et d’équipements (let. d); la mise à disposition et la mise à jour électroniques de logiciels (let. e); la mise à disposition électronique d’images, de textes et d’informations ainsi que la mise à disposition de banques de données (let. f); la mise à disposition électronique de musiques, de films et de jeux, y compris les jeux de hasard et les loteries (let. g).” Selon l’art. 10 al. 2 OTVA, n’entrent pas dans la catégorie des prestations de services en matière d’informatique ou de télécommunications, notamment:

BGE 139 II 346 S. 356

”la simple communication par fil, par radiocommunication, par un réseau optique ou par un autre système électromagnétique entre le fournisseur et le destinataire de la prestation (let. a); les prestations de formation au sens de l’art. 21 al. 2 ch. 11 LTVA, sous forme interactive; la simple mise à disposition d’installations ou de parties d’installations désignées précisément et destinées à l’usage exclusif du locataire pour la transmission de données (let. c).” La pratique de l’Administration fédérale reprend, en les illustrant par endroits, les exemples de prestations de services en matière d’informatique énumérés à l’al. 1 let. d à g OTVA (Info TVA 13 du 2 juillet 2010 concernant le secteur télécommunications et prestations de services en matière d’informatique, p. 10 ch. 2.3.2 et p. 17 ch. 4.7.2). Les services offerts par les sites de rencontres exploités par la Société ne sont en revanche pas explicitement abordés dans ces différents documents.

7.3.3 Le Message du Conseil fédéral sur la simplification de la TVA traduit ”la nécessité de veiller à la compa-

tibilité de la TVA suisse avec le système de l'UE", de même que l'intention d"'éviter les doubles impositions et les doubles exonérations d'impôt" (FF 2008 6277, 6314 s. ch. 1.7.2). Il est ainsi utile de vérifier si la notion suisse de "en matière d'informatique" est traitée de manière similaire au sein de l'Union européenne. A ce titre, la Directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, qui a été modifiée à de nombreuses reprises et dont une version consolidée est consultable en ligne (consid. 6.3.5 supra), constitue l'instrument de référence en droit communautaire. A son art. 58, cette directive traite de la localisation des "services fournis par voie électronique à des personnes non assujetties"; elle renvoie pour le surplus (cf. aussi art. 59) à l'annexe II, contenant une liste indicative de tels services, à savoir: "1) La fourniture et l'hébergement de sites informatiques, maintenance à distance de programmes et d'équipement; 2) la fourniture de logiciels et mise à jour de ceux-ci; 3) la fourniture d'images, de textes et d'informations, et mise à disposition de bases de données; 4) la fourniture de musique, de films et de jeux, y compris les jeux de hasard ou d'argent, et d'émissions ou de manifestations politiques, culturelles, artistiques, sportives, scientifiques ou de divertissement; 5) la fourniture de services d'enseignement à distance." La Directive 2006/112/CE a été concrétisée par le Règlement d'exécution (UE) n°282/2011 du Conseil du 15 mars 2011 (JO L 77 du 23 mars 2011 p. 1), dont l'art. 7 dispose:

1 Les "services fournis par voie électronique" visés par la directive 2006/112/CE comprennent les services fournis sur l'internet ou sur un réseau électronique et dont la nature rend la prestation largement automatisée, accompagnée d'une intervention humaine minimale, et impossible à assurer en l'absence de technologie de l'information. 2 Le paragraphe 1 couvre, notamment: a) la fourniture de produits numériques en général, en ce compris les logiciels et leurs modifications ou leurs mises à jour; b) les services consistant à assurer ou à soutenir la présence d'entreprises ou de particuliers sur un réseau électronique, tels qu'un site ou une page internet; c) les services générés automatiquement par ordinateur sur l'internet ou sur un réseau électronique, en réponse à des données particulières saisies par le preneur; d) l'octroi, à titre onéreux, du droit de mettre en vente des biens ou des services sur un site internet opérant comme marché en ligne, où les acheteurs potentiels font leurs offres par un procédé automatisé et où les parties sont averties de la réalisation d'une vente par un courrier électronique généré automatiquement par ordinateur; e) les offres forfaitaires de services internet (ISP) dans lesquelles l'aspect télécommunications est auxiliaire et secondaire (c'est-à-dire forfaits allant au-delà du simple accès à l'internet et comprenant d'autres éléments comme des pages à contenu donnant accès aux actualités à des informations météorologiques ou touristiques; espaces de jeu; hébergement de sites; accès à des débats en ligne; etc.); f) les services énumérés à l'annexe I. 3 Le paragraphe 1 ne couvre pas, notamment: a) les services de radiodiffusion et de télévision; b) les services de télécommunications; c) les biens pour lesquels la commande et le traitement de la commande se font par voie électronique; d) les CD-ROM, disquettes et supports matériels analogues; e) les imprimés tels que les livres, les lettres d'information, les journaux ou les périodiques; f) les CD et cassettes audio; g) les cassettes vidéo et DVD; h) les jeux sur CD-ROM; i) les services professionnels tels que les juristes et les consultants financiers, qui conseillent leurs clients par courrier électronique; j) les services d'enseignement, lorsque le contenu des cours est fourni par un enseignant sur l'internet ou sur un réseau électronique (...); k) les services de réparation matérielle hors ligne de l'équipement informatique; l) les services de stockage de données hors ligne; m) les services de publicité, notamment dans les journaux, sur des affiches et à la télévision; n) les services d'assistance téléphonique; o) les services d'enseignement exclusivement fournis par correspondance, utilisant notamment les services postaux; p) les services classiques de vente aux enchères reposant sur une intervention humaine directe, indépendamment de la façon dont les offres sont faites; q) les services téléphoniques comportant une composante vidéo, également appelés services de vidéophonie; r) l'accès à l'internet et au World Wide Web; s) les services téléphoniques fournis sur l'internet. Les services qui sont listés à l'annexe I du Règlement d'exécution (UE) n°282/2011 détaillent les points 1 à 5 de l'annexe II de la

Directive 2006/112/CE, en incluant notamment: sous point 1, la maintenance automatisée de programmes, à distance et en ligne, ainsi que l'administration de systèmes à distance; sous point 3, l'abonnement à des journaux et à des périodiques en ligne; des blogs et statistiques de fréquentation de sites internet, des informations en ligne, y compris celles générées automatiquement par un logiciel, au départ de données saisies par le client, telles que des données juridiques ou financières (notamment, cours des marchés boursiers en temps réel), de même que l'utilisation de moteurs de recherche et d'annuaires internet; sous point 4, l'accès à des jeux automatisés en ligne qui sont dépendants de l'internet ou de réseaux électroniques analogues et où les différents joueurs sont géographiquement distants les uns des autres, etc.

7.3.4 A l'exception des services fournis par voie électronique en lien avec l'enseignement à distance, que l'art. 10 OTVA ne mentionne pas expressément dans sa liste exemplative (cf. cependant art. 10 al. 2 let. b e contrario OTVA), les divers types de services énumérés à l'art. 10 al. 1 let. d à g OTVA concordent en large partie avec ceux visés par l'annexe II à la directive 2006/112/CE, voire utilisent des termes identiques; il en va de même pour les services que la Suisse et l'Union européenne ont d'emblée exclus de cette liste (art. 7 par. 3 Règlement (UE) n°282/2011; art. 10 al. 2 OTVA). Quant à la terminologie utilisée pour qualifier ces services, il est vrai que la version francophone de l'art. 10 al. 2 let. b in fine LTVA emploie les mots "prestations de services en matière d'informatique", alors que l'art. 58 de la directive 2006/112/CE utilise la dénomination à première vue plus étendue de "services fournis par voie électronique". Cette différence lexicale n'altère cependant pas la nature similaire des prestations visées par ces deux textes; en effet, tant les travaux préparatoires concernant la LTVA (cf. FF 2008 6277, 6340: "domaine de [...]l'électronique") que la version germanophone de l'art. 10 al. 2 let. b in fine LTVA ("elektronische Dienstleistungen"; comp. directive 2006/112/CE: "elektronisch erbrachte Dienstleistungen") confirment la volonté de la Confédération de faire coïncider - sauf dérogation inexistante in casu (cf., pour un exemple: FF 2008 6277, 6340: définition de la "livraison"; CAMENZIND ET AL., op. cit., p. 38 ss n. 75 ss) - le droit suisse avec la législation communautaire. Il est partant possible de se référer au droit communautaire en vue d'interpréter la notion de "prestations de services en matière d'informatique" consacrée par le droit suisse.

7.3.5 Des considérations qui précèdent (cf., en particulier, art. 7 par. 1 Règlement [UE]n°282/2011), il est notamment permis de qualifier de prestations de services en matière d'informatique, au sens de l'art. 10 al. 2 let. b in fine LTVA, celles dont le fournisseur s'acquitte de manière virtuelle, sur internet ou via un réseau électronique similaire, notamment par la fourniture d'informations ou d'autres prestations dématérialisées. Il faut que les prestations soient délivrées au destinataire par des procédés largement automatisés, sans qu'une intervention humaine importante ne soit requise, ce qui exclut en particulier les conseils professionnels qui, bien que fournis via internet (par exemple par courriel), maintiendraient un lien personnel étroit entre le conseiller et son client. Par ailleurs, les prestations en cause doivent être distinguées des services de télécommunications, en ce sens qu'il ne suffit pas, pour être en présence de ces premières, que l'internet serve uniquement de moyen de transmission à des fins téléphoniques, de radiodiffusion, etc. Enfin, il doit être impossible de fournir la prestation de services en cause en l'absence de technologie de l'information, cette impossibilité pouvant par exemple être d'ordre technique, organisationnel ou financier.

7.4 En l'espèce, la recourante offre aux utilisateurs des types de services qu'il convient d'analyser à la lumière des critères susdécrits.

7.4.1 Il ressort de l'état de fait retenu par le Tribunal administratif fédéral que la Société exploite plusieurs sites de rencontres par le biais desquels elle permet aux consommateurs de se retrouver par pays, par langue ou par centres d'intérêt, après avoir rempli un questionnaire, établi un profil en ligne et/ou s'être inscrits dans des répertoires en ligne. Les services de rencontres se trouvent au centre des prestations offertes par la recourante. N'étant accessibles que sur internet sous la forme de contenus dématérialisés, ils favorisent les échanges entre utilisateurs. A ce titre et contrairement à ce qu'allègue la recourante, il n'importe pas de savoir s'il est en définitive prévu que ces contacts se bornent au monde virtuel ou qu'ils débouchent sur des rencontres réelles ultérieures (cf. consid. 6.3.4 supra). Il sera du reste précisé que même à supposer que les sites de rencontres en cause encouragent des rencontres réelles, le choix ultime, et non déterminé par avance, d'y procéder ou, au contraire, de continuer à converser sur internet, par exemple à la manière d'une amitié épistolaire, appartiendra aux seuls utilisateurs.

7.4.2 Les contacts sont facilités, voire noués à partir des indications personnelles dont les internautes auront nourri les bases de données

intégrées auxdits sites. C'est en effet grâce à l'accès, en principe payant, par les autres utilisateurs intéressés à ces données qui sont gérées de façon automatisée et consultables notamment en fonction de certains paramètres de recherche mis à disposition sur les sites que les consommateurs pourront se découvrir d'éventuelles affinités mutuelles et entrer en contact. En cela, les précédents juges ont à bon droit établi des analogies avec la mise à disposition de banques de données, ainsi qu'avec la fourniture d'informations en ligne (art. 10 al. 1 let. f OTVA; cf. point 3 let. f et g, voire let. i de l'annexe I au Règlement d'exécution [UE]n°282/2011; JANSEN/ROBINSON, op. cit., p. 269: "Datenverarbeitung, d.h. automatisierte Auswertung von Eingabedaten und Überlassung des Ergebnisses an den User") qui font partie des prestations visées à l'art. 10 al. 2 let. b LTVA. Cette dernière analogie (fourniture d'informations) est corroborée par l'accès que les sites de rencontres donnent à des magazines paraissant en ligne, ainsi qu'à des journaux personnels (blogs) créés par des utilisateurs et informant notamment au sujet de leur vie privée (cf. point 3 let. d et e de l'annexe I au règlement précité).

7.4.3 Comme il a été vu, les sites de rencontres litigieux mettent en réseau leurs utilisateurs non seulement en leur offrant différents canaux techniques pour entrer en communication l'un avec l'autre (accès à des forums de discussion en ligne, webcam, chat, etc.), mais aussi en leur proposant diverses prestations virtuelles leur permettant d'apprendre à se connaître et partager des intérêts communs sur internet (accès à la base de données des autres membres, magazines, blogs, accès à des boutiques en ligne, etc.). Or, de par cette combinaison de prestations offertes sur les sites de rencontres, force est de retenir que les prestations de services en cause se démarquent - en prodiguant des services dépassant ce cadre - d'une plateforme qui se contenterait de donner accès à une communauté virtuelle; a fortiori, elles se distinguent d'un pur service ou vecteur de télécommunications (cf., pour cette notion, PER PROD'HOM, La définition des services immatériels, TREX 2002 p. 119 ss, 125). Quoiqu'en dise la recourante, la panoplie des prestations et les interactions virtuelles que ces sites offrent les distinguent aussi des prestations que l'on trouverait dans des enceintes de rencontres opérant en-dehors d'internet. En outre, comme l'ont relevé les premiers juges, lesdits sites présentent également des traits communs avec des jeux automatisés en ligne qui, dépendant de l'internet, permettraient à différents joueurs géographiquement distants d'interagir dans le monde virtuel, eux

aussi appréhendés par l'art. 10 al. 2 let. b in fine LTVA (cf. art. 10 al. 1 let. g OTVA; point 4 let. e de l'annexe I au Règlement d'exécution (UE) n°282/2011).

7.4.4 S'agissant de l'intervention humaine requise pour exploiter les sites litigieux, il ressort des constatations du Tribunal administratif fédéral que la recourante occuperait 350 personnes, dont certaines sont employées par des sous-traitants, et qui ont pour tâche de vérifier l'intégralité des profils d'utilisateur et des modifications qui y sont apportées, afin d'en écarter, notamment sur plainte des utilisateurs, les éléments inappropriés ou choquants. Or, comme l'ont à juste titre relevé les premiers juges, ce service de contrôle n'est pas indispensable au fonctionnement même des sites et des prestations que ceux-ci contiennent; son rôle, destiné à des fins de surveillance ou de support informatique, est purement accessoire (cf., dans ce sens, BARETTA/LUDWIG, Steuerpflicht in der Schweiz: Probleme und Lösungsansätze, in Geschäftsplattform Internet III, Weber/Hilty/Auf der Maur [éd.], 2002, p. 215 ss, 219) et son contenu semble être standardisé. Il vise à prévenir des abus et atteintes aux droits de la personnalité au sein de ces communautés virtuelles totalisant plusieurs millions de clients, sans doute également dans l'optique d'éviter à la Société d'engager sa responsabilité vis-à-vis de ses clients au travers d'une gestion négligente de ses sites. Comme d'autres éléments étayant un besoin d'interventions humaines plus important dans le but d'offrir les prestations de services caractéristiques en cause font défaut, c'est à bon droit (contrairement à ce qu'affirme la recourante) que ledit besoin pouvait être qualifié de marginal par les juges précédents.

7.4.5 Les sites de rencontres exploités par la recourante combinent divers services largement automatisés auxquels les utilisateurs, comportant plusieurs millions de personnes, peuvent accéder à tout moment et en tous lieux depuis internet, en partie par le biais de voies de communication et d'instruments interactifs qui sont spécifiques au monde virtuel. A l'instar des précédents juges, il est dès lors permis de retenir que la fourniture de telles prestations interactives à un aussi grand nombre de personnes serait impossible ou, à tout le moins, trop onéreuse si la Société n'avait pas pu recourir à la technologie de l'information.

7.4.6 La recourante se prévaut aussi d'une décision du 10 juin 2009 émanant des autorités fiscales britanniques, par laquelle celles-ci ont,

sur réclamation, renoncé à considérer que la Société fournissait des services électroniques sur le territoire du Royaume-Uni; elles ont préféré les qualifier de "services d'accès à une communauté en ligne", qui tombent sous le coup du principe du siège du fournisseur des prestations et échappent ainsi à l'obligation de s'assujettir à la TVA au Royaume-Uni. Tel que l'ont à juste titre retenu les précédents juges, cette décision, dont on ignore le contexte exact dans lequel elle a été rendue, apparaît comme une décision administrative isolée. En tout état, s'il est en principe permis aux autorités suisses de s'en inspirer, l'interprétation donnée par l'autorité d'un Etat membre de l'Union européenne au droit communautaire ne les lie pas (cf. ATF 124 II 193 consid. 6a p. 203). Or en l'espèce, les considérations susmentionnées militent en faveur d'une distanciation de la solution retenue par l'administration fiscale britannique.

7.5 Il découle des éléments qui précèdent que, réunissant l'ensemble des caractéristiques propres à de telles prestations, les services que la recourante propose sur ses sites de rencontres sur internet constituent des "prestations de services en matière d'informatique", au sens de l'art. 10 al. 2 let. b in fine LTVA. Dès lors que chacune des diverses prestations traitées ci-avant fait individuellement partie du catalogue non exhaustif des prestations figurant à l'art. 10 al. 1 let. d à g OTVA ou peut y être rattachée par un raisonnement analogique, la question de savoir si les prestations en cause doivent être qualifiées de prestations complexes, ce qui aurait pour

conséquence que les différentes composantes ou les prestations accessoires soient soumises à un même régime juridique, ou traitées en tant que plusieurs prestations indépendantes (cf. art. 19 LTVA; arrêts 2C_717/2010 du 21 avril 2011 consid. 4.2; 2A.499/2004 du 1er novembre 2005 consid. 3.2, in RF 61/2006 p. 553), souffre de demeurer indécise.
La qualification des prestations ainsi retenue entraîne l'assujettissement de la Société à la TVA et son inscription au registre des contribuables à partir du 1er janvier 2010. En effet, il sera à ce titre rappelé que cette dernière est une entreprise ayant son siège à l'étranger et fournissant des prestations sur le territoire suisse (cf. art. 8 al. 1 LTVA) à des personnes physiques qui, au vu du type de prestations concernées, ne sont en général pas assujetties à l'impôt (cf. art. 10 al. 2 let. b in fine et art. 45 al. 2 let. b LTVA); qui plus est, le montant annuel des prestations annoncé, soit 3'969'000 fr., dépasse de

loin le chiffre d'affaires seuil de 100'000 fr. provenant de prestations imposables (cf. art. 10 al. 2 let. a LTVA; SCHLUCKEBIER, op. cit., n°86 ad art. 10 LTVA p. 108).