Urteilskopf

142 II 388

34. Extrait de l'arrêt de la IIe Cour de droit public dans la cause X. Sàrl contre Administration fédérale des contributions (recours en matière de droit public) 2C_850/2014 / 2C_854/2014 du 10 juin 2016

Regeste (de):
Art. 14 Abs. 1 und 2 lit. d aMWSTG; Art. 8 Abs. 2 lit. a und c MWSTG; Escortdamen mit unselbständiger Erwerbstätigkeit im Sinne der Mehrwertsteuergesetzgebung; Ort der Dienstleistung; Begriff der Dienstleistung auf dem Gebiet der Unterhaltung; Dienstleistungen, welche im Normalfall direkt gegenüber anwesenden natürlichen Personen erbracht werden.

Bestätigung der Rechtsprechung, die auch unter dem neuen MWSTG anwendbar bleibt (Art. 8 Abs. 2 lit. c MWSTG), wonach die Dienstleistungen auf dem Gebiet der Unterhaltung (vgl. Art. 14 Abs. 2 lit. d aMWSTG) dadurch gekennzeichnet sind, dass sie gegenüber einem Publikum erbracht werden sollen, ohne aber auf die konkreten Bedürfnisse einer Einzelperson oder einer kleinen Gruppe von Personen ausgerichtet zu sein, im Unterschied zu den von Escortdamen zur Verfügung gestellten Dienstleistungen (E. 9.1.3 und 9.5).

Ort der Dienstleistung gemäss der allgemeinen Regel von Art. 14 Abs. 1 aMWSTG für diejenigen Perioden, für welche noch die frühere Gesetzgebung anwendbar ist (E. 9.1.5). Auslegung von Art. 8 Abs. 2 lit. a MWStG für die dem neuen Recht unterstehenden Perioden (E. 9.6.1-9.6.5); als Ort der Dienstleistung gilt der Sitz der Arbeitgeberin der Escortdamen (E. 9.6.7 und 9.6.8).

Regeste (fr):
Art. 14 al. 1 et 2 let. d aLTVA; art. 8 al. 2 let. a et c LTVA; escort girls exerçant une activité dépendante du point de vue de la TVA; lieu de la prestation de services; notion de prestation récréative; prestations qui sont d'ordinaire fournies directement à des personnes physiques présentes.

Confirmation de la jurisprudence, également applicable sous le nouveau droit (art. 8 al. 2 let. c LTVA), selon laquelle les prestations récréatives (cf. art. 14 al. 2 let. d aLTVA) se caractérisent par le fait qu'elles sont destinées à être présentées à un public sans répondre aux besoins concrets d'une personne individuelle ou d'un petit groupe de personnes, ce qui n'est pas le cas des prestations d'escort girls (consid. 9.1.3 et 9.5).

Localisation des prestations selon la règle générale de l'art. 14 al. 1 aLTVA pour les périodes soumises à l'ancien droit (consid. 9.1.5). Pour les périodes soumises au nouveau droit, interprétation de l'art. 8 al. 2 let. a LTVA (consid. 9.6.1-9.6.5) et applicabilité de cette disposition pour localiser les prestations au lieu du prestataire, soit en l'espèce la société employeuse (consid. 9.6.7 et 9.6.8).

Regesto (it):
Art. 14 cpv. 1 e cpv. 2 lett. d vLIVA; art. 8 cpv. 2 lett. a e lett. c LIVA; escort che esercitano un'attività dipendente dal profilo dell'IVA; luogo della prestazione di servizi; nozione di prestazione di intrattenimento; prestazioni che normalmente sono direttamente fornite a persone fisiche presenti.

Conferma della giurisprudenza, applicabile pure sotto il nuovo diritto (art. 8 cpv. 2 lett. c LIVA), secondo la quale le prestazioni di intrattenimento (cfr. art. 14 cpv. 2 lett. d vLIVA) si contraddistinguono per il fatto che sono destinate ad essere presentate al pubblico senza dovere soddisfare le necessità concrete di una persona o di un piccolo gruppo di persone, ciò che non è il caso delle prestazioni di una escort (consid. 9.1.3 e 9.5).

Localizzazione delle prestazioni secondo la regola generale dell'art. 14 cpv. 1 vLIVA per i periodi sottoposti al diritto previgente (consid. 9.1.5). Per i periodi che soggiacciono al nuovo diritto, interpretazione dell'art. 8 cpv.

2 lett. a LIVA (consid. 9.6.1-9.6.5) e applicabilità di questa norma per localizzare le prestazioni nel luogo del prestatore, nel caso concreto la società datrice di lavoro (consid. 9.6.7 e 9.6.8).

Sachverhalt ab Seite 389

BGE 142 II 388 S. 389

A. X. Sàrl (ci-après: X. ou la Société), dont le siège est situé à Genève, exploite depuis août 2002 une agence d'escortes sous le nom d'Agence Escortes Y. Elle est immatriculée au registre de l'Administration fédérale des contributions (ci-après: l'Administration fédérale) depuis le 22 avril 2008. La Société a fait l'objet d'un contrôle pour les périodes fiscales du 1er trimestre 2007 au 4e trimestre 2011. A cette occasion, l'Administration fédérale a constaté qu'elle remplissait les conditions d'assujettissement depuis le 1er janvier 2007 et l'a immatriculée avec effet rétroactif à cette date. Elle a par ailleurs considéré que la Société devait être imposée sur l'ensemble des recettes des escortes offrant leurs services en Suisse ou à l'étranger et sur les services qu'elle avait acquis à l'étranger. Par deux notifications d'estimation du 23 juillet 2012 concernant la période du 1er janvier 2007 au 31 décembre 2009 pour la première et celle du 1er janvier 2010 au 31 décembre 2011 pour la seconde, l'Administration fédérale a réclamé à la Société un montant de 194'466 fr., respectivement de 115'359 fr., à titre de correction de l'impôt en sa faveur. La Société a formé réclamations contre ces deux notifications.

BGE 142 II 388 S. 390

B. Par décision du 14 janvier 2013, l'Administration fédérale a admis la réclamation portant sur la notification d'estimation relative aux périodes 2007 à 2009, dans la mesure où elle a reconnu que la Société n'était pas débitrice d'un impôt sur les prestations de casting acquises à l'étranger. Elle l'a rejetée pour le surplus. La correction de l'impôt s'élevait désormais à 193'765 fr. Dans une décision du même jour, elle a rejeté la réclamation portant sur la notification d'estimation relative aux périodes 2010 et 2011.
La Société a interjeté recours contre ces décisions auprès du Tribunal administratif fédéral. Le chiffre d'affaires imposable de la recourante devait être limité au pourcentage qu'elle recevait ("commissions") de la part des escortes et sans tenir compte des prestations effectuées par celles-ci à l'étranger. Par arrêts du 30 juillet 2014, le Tribunal administratif fédéral a rejeté les recours et confirmé les décisions sur réclamation. Contrairement à ce que soutenait la Société, les escortes n'étaient pas indépendantes du point de vue du droit de la TVA. En conséquence, c'était à juste titre que le chiffre d'affaires de ces dernières lui avait été intégralement attribué. Par ailleurs, les prestations offertes étaient, du point de vue de la TVA, localisées en Suisse même lorsque les rencontres avec les clients avaient lieu à l'étranger. En outre, la Société était bien débitrice de l'impôt sur les services qu'elle avait acquis à l'étranger.

C. Agissant par la voie du recours en matière de droit public, la Société demande en substance au Tribunal fédéral de réformer les arrêts du 30 juillet 2014 du Tribunal administratif fédéral en ce sens que son chiffre d'affaires imposable se limite exclusivement au pourcentage reçu par elle, que le chiffre d'affaires pour les prestations effectuées à l'étranger soit exonéré. Le Tribunal fédéral a délibéré en audience publique le 10 juin 2016 et a rejeté le recours. (résumé)

Erwägungen

Extrait des considérants:

9. Le deuxième point litigieux a trait à la localisation des prestations d'escortes, dont il n'est pas contesté qu'elles constituent des prestations de services.
Période du 1er janvier 2007 au 31 décembre 2009 (aLTVA)

9.1 En vertu de l'art. 5 let. b de l'ancienne loi fédérale du 2 septembre 1999 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (aLTVA [RO 2000 1300]),

BGE 142 II 388 S. 391

sont soumises à l'impôt, pour autant qu'elles ne soit pas expressément exclues du champ de l'impôt (art. 18), les prestations de services fournies à titre onéreux sur le territoire suisse. L'art. 14 aLTVA localise les prestations de services en fixant des critères de rattachement. L'alinéa 1 de cette disposition pose la règle générale en prévoyant que, sous réserve des alinéas 2 et 3, est en particulier réputé lieu de la prestation de services l'endroit où le prestataire a le siège de son activité économique. L'art. 14 al. 2 aLTVA contient des règles spécifiques de localisation pour les prestations de services décrites aux lettres a-e; en particulier, pour les prestations artistiques, scientifiques, didactiques, sportives, récréatives et les prestations analogues, y compris celles de l'organisateur, est réputé lieu de la prestation celui où le prestataire exerce, exclusivement ou principalement, ses activités (lettre d). Quant à l'art. 14 al. 3 aLTVA, il s'écarte du principe de l'alinéa 1 en définissant, pour certaines prestations dites immatérielles, le lieu de rattachement non pas en fonction de son prestataire, mais de son destinataire. Ainsi, lorsque le destinataire se trouve à l'étranger, les prestations visées à l'art 14 al. 3 aLTVA sont réputées être situées à l'étranger et ne sont par conséquent pas imposables en Suisse (arrêt 2C_717/2010 du 21 avril 2011 consid. 6.2; ATF 133 II 153 consid. 5.1 p. 161 s.).

9.1.1 Le Tribunal administratif fédéral a localisé les prestations effectuées par l'agence de la recourante à son siège, en application de l'art. 14 al. 1 aLTVA. Il a exclu que les prestations d'escortes puissent être qualifiées de prestations récréatives au sens de l'art. 14 al. 2 let. d aLTVA (localisation au lieu effectif des activités), car les prestations récréatives se distinguaient par une performance à l'attention d'un public cible, ce qui n'était pas le cas des prestations d'escortes. Les prestations en cause ne pouvaient pas non plus être considérées comme des prestations de location de services, localisables au siège du destinataire en vertu de l'art. 14 al. 3 let. g aLTVA.

9.1.2 La recourante soutient au contraire que la nature récréative au sens de l'art. 14 al. 2 let. d aLTVA des prestations d'escortes ne ferait aucune doute. Cette disposition ne viserait pas exclusivement les prestations effectuées en public; le législateur l'aurait du reste spécifié si telle avait été son intention. Par ailleurs, la loi ne contiendrait aucune disposition déterminant le caractère imposable ou non d'une prestation en fonction du cercle de ses bénéficiaires. En outre, les prestations figurant à l'art. 14 al. 2 let. d aLTVA nécessiteraient toutes une prestation physique indépendante du domicile du contribuable.

BGE 142 II 388 S. 392

9.1.3 En ce qui concerne les prestations figurant à l'art. 14 al. 2 let. d aLTVA (prestations artistiques, scientifiques, didactiques, sportives, récréatives et les prestations analogues), la jurisprudence a précisé qu'elles se

caractérisent par le fait qu'elles sont présentées à un public en général, sans qu'elles correspondent aux besoins concrets d'une personne individuelle ou d'un petit groupe de personnes (arrêt 2C_628/2013 du 27 novembre 2013 consid. 2.4.3). Cette disposition ne vise donc pas les prestations individualisées. La mention des termes "organisateur" et "activité" figurant dans la loi confirme du reste que l'on se trouve prioritairement, à l'art. 14 al. 2 let. d aLTVA, dans le contexte de prestations qui ont une certaine dimension collective ou qui sont destinées à un nombre potentiellement indéterminé de personnes. La doctrine illustre d'ailleurs cette disposition en mentionnant, à titre d'exemples, des activités dont le but est de capter l'attention de spectateurs, tels que les spectacles de variétés ou les conférences (cf. ALOIS CAMENZIND, in mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, 2000, n°80 ad art. 14 aLTVA). Il n'y a partant pas de motif de s'écarter de cette jurisprudence. En l'espèce, les escortes fournissent avant tout aux clients des prestations sexuelles, ce qu'admet du reste la recourante. Comme le relève le Tribunal administratif fédéral, elles sont également amenées, selon les cas, à fournir des prestations d'accompagnement et de représentation au client. De telles prestations sont par nature personnalisées et n'ont aucun caractère collectif: au contraire des spectacles de strip-tease par exemple, le client choisit les prestations précises qu'il entend obtenir de l'escorte; le site internet de la recourante contient du reste un "menu" de services sexuels qui peuvent être choisis. Dans ces circonstances, c'est à tort que la recourante se prévaut de l'art. 14 al. 2 let. d aLTVA.

9.1.4 En outre, c'est à bon droit que le Tribunal administratif fédéral a rejeté la qualification de location de services au sens de l'art. 14 al. 3 let. g aLTVA. La recourante ne s'en prévaut du reste plus devant la Cour de céans. La location de services, ce par quoi il faut entendre la mise à disposition de personnel, suppose en effet qu'un employeur mette à disposition des forces de travail à un autre entrepreneur, que ce soit pour une durée prolongée ou pour une intervention limitée (cf. MOLLARD/OBERSON/TISSOT BENEDETTO, Traité TVA, 2009, n. 160 p. 213; DIETER METZGER, Kurz-Kommentar zum

Mehrwertsteuergesetz, 2000, n°20 ad art. 14 aLTVA p. 47; CAMENZIND, op. cit., n°110 ad art. 14 aLTVA). En l'espèce, cette qualification est exclue, les clients de l'agence de la recourante n'ayant aucune fonction se rapportant de près ou de loin à un employeur vis-à-vis des escortes.

9.1.5 Il découle de ce qui précède que, faute de disposition spéciale applicable, les prestations d'escortes sont localisées en application de la règle générale de l'art. 14 al. 1 aLTVA, soit au lieu du prestataire de services. Dès lors que les prestations des escortes sont directement imputables à l'agence de la recourante, vu leur caractère dépendant, le lieu des prestations se situe par conséquent au siège de cette dernière, soit en Suisse, comme l'a retenu le Tribunal administratif fédéral.

Période du 1er janvier 2010 au 31 décembre 2011 (LTVA)

9.2 Sous le nouveau droit, le système de rattachement des prestations de services est libellé à l'art. 8 LTVA (RS 641.20) en ces termes: "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.
(...)
c. pour les prestations culturelles, artistiques, didactiques, scientifiques, sportives ou récréatives et les prestations analogues, y compris celles de l'organisateur et, le cas échéant, les prestations y afférentes: le lieu d'exécution matérielle de la prestation. (...)."

9.3 Cette réglementation constitue un changement de paradigme 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. Selon le nouveau droit,

le lieu des prestations de services est désormais celui du destinataire, en application de l'art. 8 al. 1 LTVA, à moins qu'une disposition spécifique de l'art. 8 al. 2 LTVA ne s'applique (ATF 139 II 346 consid. 6.3.1 p. 349).

9.4 Après avoir écarté l'application de l'art. 8 al. 2 let. c LTVA (prestations récréatives), le Tribunal administratif fédéral retient que les prestations de l'agence doivent être localisées en application de l'art. 8 al. 2 let. a LTVA (prestations d'ordinaire fournies directement à des personnes physiques présentes). L'activité de la recourante ne se limite en effet pas à organiser des rencontres, mais s'étend à l'ensemble des prestations des escortes, qui impliquent la présence des clients. Les prestations figurant à titre exemplatif dans la loi se rapprochent du reste des prestations d'escortes, en tant qu'elles sont, comme celles-ci, habituellement offertes à des personnes physiques présentes.

9.5 La recourante soutient que les prestations d'escortes sont des prestations récréatives au sens de l'art. 8 al. 2 let. c LTVA, localisables au lieu de leur exécution matérielle. Dans la mesure où la notion de prestation récréative est la même que sous l'ancien droit (NIKLAUS HONAUER, in Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, in Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, 2015, n°28 ad art. 8 MWSTG), il peut être renvoyé à ce qui a été dit ci-dessus sur ce point (consid. 9.1.3) afin de rejeter cette qualification.

9.6 La recourante soutient aussi que les prestations d'escortes ne se localisent pas en application de l'art. 8 al. 2 let. a LTV, mais selon la règle générale de l'art. 8 al. 1 LTVA, soit au lieu du domicile des destinataires. Elle fait valoir qu'à la différence des prestataires cités à l'art. 8 al. 2 let. a LTVA, elle ne dispose pas d'un cabinet ou de locaux où seraient fournies ses prestations. Cette disposition ne viserait donc pas à couvrir les situations où, comme en l'espèce, les prestations sont systématiquement exécutées hors du domicile du contribuable. En outre, localiser les prestations des escortes à son siège serait contradictoire, car cela signifierait que les prestations des hôtesses devraient généralement y être fournies, ce qui n'est jamais le cas.

9.6.1 Ce grief a trait à l'interprétation de l'art. 8 al. 2 let. a LTVA. Conformément à une jurisprudence constante, la loi s'interprète en premier lieu selon sa lettre (interprétation littérale). Si le texte n'est pas absolument clair, si plusieurs interprétations sont possibles, il convient de rechercher 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) (ATF 138 II 105 consid. 5.2 p. 107 s.; ATF 137 V 114 consid. 4.3.1 p. 118). Le Tribunal fédéral ne privilégie aucune méthode d'interprétation, mais s'inspire d'un pluralisme pragmatique pour rechercher le sens véritable de la norme. Il ne se fonde sur la compréhension littérale du texte que s'il en découle sans ambiguïté une solution matériellement juste (cf. ATF 139 II 49 consid. 5.3.1 p. 54; ATF 137 II 164 consid. 4.1 p. 170 s.).

9.6.2 En l'occurrence, l'interprétation des juges précédents correspond au texte de l'art. 8 al. 2 let. a LTVA. Cette disposition ne prévoit en effet pas que les prestations de services fournies à des personnes présentes doivent l'être au siège du prestataire pour être applicable. L'expression "à distance" doit du reste être comprise au sens littéral comme signifiant non pas "hors du siège" du prestataire, mais "hors présence physique du destinataire" (cf. ATF 139 II 346 consid. 6.3.3 p. 351, qui fournit à titre d'exemple de prestation fournie ordinairement à distance la télémédecine). Dans ces circonstances, seuls des motifs déterminants permettraient de s'écarter de la lettre claire de la loi. Or, de tels motifs font défaut en l'espèce.

9.6.3 Sous l'angle systématique, il faut rappeler que l'art. 8 al. 2 let. a LTVA implique que si une prestation est d'ordinaire fournie directement à une personne physique présente (même si elle est exceptionnellement fournie à distance), elle est alors réputée localisée, selon le choix du législateur de la LTVA, au lieu du siège du prestataire. Il s'ensuit que le point de savoir si une prestation est ordinairement fournie à une personne présente (même si elle est exceptionnellement fournie à distance) représente le critère retenu par le législateur pour ensuite localiser une prestation de services au lieu du prestataire. Lorsqu'il a procédé à l'interprétation de l'art. 8 LTVA pour déterminer si les prestations offertes par un site de rencontres en ligne pouvaient être qualifiées de prestations entre personnes présentes, le Tribunal fédéral a du reste retenu que "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 que "l'application de l'art. 8 al. 2 let. a LTVA

est (...) subordonnée à la condition que la prestation de services considérée soit ordinairement fournie à des personnes physiques présentes" (ATF 139 II 346 consid. 6.3.3 p. 351). Ainsi, contrairement à ce que soutient la recourante, le fait que les prestations des escortes ne soient jamais exécutées au siège de la recourante n'est pas déterminant sous cet angle, puisqu'il ne s'agit pas là d'un critère pertinent pour localiser les prestations dans le système de l'art. 8 LTVA.

9.6.4 Le fait que les prestations des escortes ne soient pas fournies au siège de la recourante n'est pas non plus pertinent sous l'angle téléologique pour exclure l'application de l'art. 8 al. 2 let. a LTVA. Certes, l'imposition des prestations de services au lieu de l'utilisation correspond à un objectif de la LTVA. L'imposition au lieu du destinataire, prévue désormais comme règle de principe à l'art. 8 al. 1 LTVA, avait pour but de réaliser cet objectif (cf. Message du 25 juin 2008 sur la simplification de la TVA, FF 2008 6277, 6334 ss: "Cette modification a pour effet d'améliorer l'application du principe du pays de destination, qui est à la base du système de la TVA, et, en définitive, d'aboutir à une imposition au lieu de l'utilisation"). Pour que ce même principe soit respecté en lien avec les prestations devant être imposées au lieu du prestataire, le Conseil fédéral a expliqué avoir défini abstraitement ces dernières comme des prestations "ordinairement fournies entre personnes présentes", postulant que ces prestations étaient effectivement fournies au siège du prestataire (Message, FF 2008 6334: "Il faut partir de la constatation que certaines prestations de services [par ex. une coupe de cheveux ou des prestations de soins]peuvent être fournies exclusivement en présence des personnes physiques qui reçoivent la prestation

de services. La consommation de la prestation de services est donc effectuée à l'endroit où le prestataire de services exerce son activité.En raison du principe de l'imposition au lieu de l'utilisation, la prestation de services est donc imposée à l'endroit où elle est fournie"). En l'occurrence, il est vrai que l'application de l'art. 8 al. 2 let. a LTVA aux prestations de la recourante n'aboutit pas à imposer ces prestations au lieu de l'utilisation, puisqu'aucune rencontre n'a lieu à son siège. Ce constat n'est toutefois pas suffisant pour en déduire que ces prestations doivent être localisées en vertu de l'art. 8 al. 1 LTVA. En effet, l'application de cette dernière disposition ne conduirait pas non plus à une localisation conforme au principe de

l'imposition au lieu de l'utilisation, puisque les prestations d'escortes ne sont d'ordinaire pas fournies au domicile des destinataires. En d'autres termes, le recours au but de l'imposition au lieu de l'utilisation n'est pas pertinent pour déterminer le lieu d'imposition des prestations de la recourante.

9.6.5 Toujours sous l'angle téléologique, il faut en revanche tenir compte de la volonté du législateur de coordonner la localisation des prestations de services avec le droit européen. Le droit européen a prévu que les prestations de services fournies à des non-assujettis (prestations B to C ou business to consumer) seraient localisées au lieu du prestataire (art. 45 de la Directive 2008/8/CE du Conseil de l'Union européenne du 12 février 2008 (JO L 44 du 20 février 2008 p. 13; ci-après: la Directive), pour éviter que des entreprises qui fournissent des prestations de services au sein de la Communauté ne soient imposées pour cette raison dans chacun des Etats membres. Les prestations fournies à des assujettis (prestations B to B ou business to business) sont en revanche localisées au lieu du destinataire (art. 44 de la Directive). Le risque de multiplication des lieux d'imposition ne se posant pas en Suisse, le législateur national n'a pas repris la distinction européenne entre les prestations de services fournies à des assujettis de celles fournies à des non-assujettis (Message, FF 2008 6277, 6320 ch. 1.7.4.4; cf. aussi IMSTEPF/BEUSCH, B2C or B2B? That is not the question! A look at Article 8 par. 2 let. a of the Swiss Value Added Tax Code, Archives 83 p. 1049). Cela étant, le Conseil fédéral a relevé qu'il était nécessaire de localiser les prestations de services au même endroit, comme en droit européen, afin d'éviter les distorsions de concurrence provenant d'une double imposition ou d'une double non-imposition entre la Suisse et l'Union européenne (Message, FF 2008 6320 ch. 1.7.4.4). En l'occurrence, les prestations d'escortes constituent indubitablement des prestations fournies à des non-assujettis, qui sont partant localisées au lieu du prestataire en droit européen (étant précisé que ces prestations ne figurent pas dans la liste des prestations de l'art. 59 de la Directive, localisées au lieu du destinataire lorsqu'elles sont fournies à des personnes non-assujetties établies hors de la Communauté). Or, seule l'application de l'art. 8 al. 2 let. a LTVA permet d'arriver au même résultat qu'en droit européen, à savoir une localisation à un seul endroit, le lieu du prestataire. L'argument du

risque de double imposition, respectivement de double non-imposition, que soulève la recourante en lien avec le droit européen n'est donc pas fondé.

9.6.6 Finalement, il faut souligner que l'application de l'art. 8 al. 1 LTVA aux prestations d'escortes obligerait l'agence à investiguer sur le lieu de domicile, respectivement le lieu de séjour habituel de tous ses clients, afin de déterminer si les prestations qui leur sont fournies sont soumises ou non à la TVA suisse. Une telle démarche poserait immanquablement des difficultés pratiques quasi insurmontables. A l'inverse, l'application

de l'art. 8 al. 2 let a LTVA aux prestations d'escortes aboutit à une solution simple et aisément praticable.

9.6.7 Au vu de ce qui précède, on ne peut reprocher au Tribunal administratif fédéral d'avoir considéré que les prestations offertes par la recourante sont des prestations qui sont ordinairement fournies entre personnes présentes. En l'espèce, il ne fait pas de doute que les clients entendent obtenir une mise en relation concrète avec une escorte, ce qui implique la présence physique des intéressés. Le but de l'activité de la recourante consiste d'ailleurs bien en l'organisation de rencontres concrètes entre des escortes et des clients. Le fait que ces rencontres soient planifiées à distance - par courriers électroniques, messages ou appels téléphoniques - n'est pas de nature à remettre en cause l'appréciation selon laquelle les prestations de l'agence consistent principalement à fournir des prestations entre personnes physiques présentes, dans la mesure où les actes liés à l'organisation de la rencontre ne sont que des préalables nécessaires à la fourniture des prestations recherchées par le client, soit des prestations d'accompagnement et avant tout des prestations sexuelles avec l'escorte choisie. En outre, comme les escortes doivent être considérées comme des personnes dépendantes en droit de la TVA, les prestations qu'elles accomplissent sont directement imputées à l'agence. Il n'y a donc pas de contradiction à retenir que les prestations de l'agence sont fournies à des personnes présentes.

9.6.8 Il découle de ce qui précède que c'est à juste titre que le Tribunal administratif fédéral a jugé que les prestations d'escortes étaient localisées en Suisse en application de l'art. 8 al. 2 let. a LTVA. (...)