

## Grundsatzurteil – Arrêt de principe

### Arrêt du Tribunal fédéral 2C\_850/2014 du 10 juin 2016

Bearbeitet durch : lic. iur. Claude Grosjean, Fürsprecher, Stv. Leiter Abteilung Steuergesetzgebung, Eidg. Steuerverwaltung und Dr. iur. Ralf Imstepf, Rechtsanwalt, Homburger AG, Zürich

#### **Prestations d'escortes attribuées à l'agence et non aux escortes effectuant en l'espèce une activité dépendante du point de vue de la TVA**

Arrêt du Tribunal fédéral 2C\_850/2014 du 10 juin 2016 en la cause X. Sàrl, contre Administration fédérale des contributions. LTVA 1999 et LTVA ; décision relative aux questions juridiques ouvertes.

#### **Regeste**

Art. 21 al. 1 aLTVA. Art. 10 al. 1 LTVA. Assujettissement d'une agence d'escortes. Indépendance. Les escortes exercent en l'espèce une activité dépendante du point de vue de la TVA. En conséquence le chiffre d'affaires est réalisé par l'agence d'escortes (consid. 8.3).

Art. 14 al. 1 aLTVA. Art. 8 al. 2 let. a LTVA. Lieu de la prestation. Les prestations d'escortes sont localisées au lieu du prestataire de services en application de la règle générale de l'art. 14 al. 1 aLTVA pour l'ancienne loi et de l'art. 8 al. 2 let. a LTVA pour la nouvelle loi. Le lieu des prestations se situe par conséquent au siège du prestataire en Suisse (consid. 9.1.5 et 9.6.8).

*Art. 21 Abs. 1 aMWSTG. Art. 10 Abs. 1 MWSTG. Steuerpflicht einer Begleitagentur. Selbstständigkeit. Im vorliegenden Fall üben die Escorts aus Sicht der Mehrwertsteuer eine unselbstständige Erwerbstätigkeit aus. Den Umsatz erzielt folglich die Begleitagentur (E. 8.3).*

*Art. 14 Abs. 1 aMWSTG. Art. 8 Abs. 2 Bst. a MWSTG. Ort der Dienstleistung. Die Escortleistungen werden gemäss der allgemeinen Regelung nach Art. 14 Abs. 1 aMWSTG für das alte Recht und nach Art. 8 Abs. 2 Bst. a MWSTG für das neue Recht am Erbringerort erbracht. Der Ort der Dienstleistungen befindet sich demnach am Sitz der Leistungserbringerin in der Schweiz (E. 9.1.5 und 9.6.8).*

*Art. 21 cpv. 1 vLIVA. Art. 10 cpv. 1 LIVA. Assoggettamento di un'agenzia di escort. Indipendenza. Nella fattispecie le escort esercitano un'attività dipendente dal punto di vista dell'IVA. Di conseguenza la cifra d'affari è realizzata dall'agenzia di escort (consid. 8.3).*

*Art. 14 cpv. 1 vLIVA. Art. 8 cpv. 2 lett. a LIVA. Luogo della prestazione di servizi. Secondo le disposizioni generali dell'art. 14 cpv. 1 vLIVA della vecchia legge e dell'art. 8 cpv. 2 lett. a LIVA della nuova legge, le prestazioni di escort sono fornite nel luogo del prestatore di servizi. Il*

*luogo della prestazione di servizi è quindi la sede del prestatore in Svizzera (consid. 9.1.5 e 9.6.8).*

## Faits

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 1<sup>er</sup> trimestre 2007 au 4<sup>ème</sup> trimestre 2011. A cette occasion, l'Administration fédérale a constaté qu'elle remplissait les conditions d'assujettissement depuis le 1<sup>er</sup> 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 1<sup>er</sup> janvier 2007 au 31 décembre 2009 pour la première et celle du 1<sup>er</sup> 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 d'estimation, soutenant que les escortes exerçaient leur activité de manière indépendante et que, s'agissant des services fournis à l'étranger, les prestations des escortes et celles de l'organisateur échappaient à l'imposition. Elle contestait également le bien-fondé de l'impôt perçu sur les acquisitions de services à l'étranger.

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 (« commission ») de la part des escortes et sans tenir compte des prestations effectuées par celles-ci à l'étranger. En conséquence, le montant des reprises fiscales

devait être réduit à 459 fr. pour les années 2007 à 2009 et à 3'035.45 fr. pour les années 2010 et 2011.

Le Tribunal administratif fédéral a ouvert deux dossiers (causes A-786/2013 et A-777/2013) et réclamé de la Société le versement de deux avances de frais de 5'000 fr. chacune. Le 22 février 2013, l'intéressée a sollicité qu'une seule avance de frais de 5'000 fr. soit requise, les deux causes traitant des mêmes faits, de la même entreprise et reposant sur le même raisonnement juridique. Interprétant cette requête comme une demande de jonction de causes, le juge instructeur du Tribunal administratif fédéral l'a rejetée par décision incidente du 7 mars 2013, confirmant qu'une avance de frais de 5'000 fr. devait être réclamée séparément pour chacune des deux procédures.

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. Vu l'issue des recours, le Tribunal administratif a mis à la charge de la Société des frais de procédure par 5'000 fr. pour chacune des causes.

C.-D. ...

## **Considérants**

1.-5. ...

### *III. Griefs matériels*

7.

Dans la mesure où les différents griefs formulés par la recourante posent les mêmes questions juridiques quel que soit le droit applicable, celles-ci seront traitées ensemble, en distinguant l'ancien et le nouveau droit.

#### *a) Qualification de l'activité des escortes du point de vue de la TVA*

8.

Le litige suppose en premier lieu de savoir si, comme l'a retenu le Tribunal administratif fédéral, les chiffres d'affaires réalisés par les escortes de l'agence de la recourante doivent être imputés à cette dernière en raison du caractère dépendant de leur activité ou si,

comme le soutient la recourante, les escortes doivent être considérées comme exerçant une activité indépendante.

### **Période du 1<sup>er</sup> janvier 2007 au 31 décembre 2009 (aLTVA)**

8.1. Aux termes de l'art. 21 al. 1 aLTVA, est assujéti à l'impôt quiconque, même sans but lucratif, exerce de manière indépendante une activité commerciale ou professionnelle en vue de réaliser des recettes, à condition que ses livraisons, ses prestations de services et ses prestations à lui-même effectuées sur territoire suisse dépassent globalement 75'000 fr. par an.

8.1.1. Exerce une telle activité de manière indépendante la personne qui fournit ses prestations en son nom, en apparaissant comme prestataire vis-à-vis de l'extérieur. Dès lors qu'elle remplit ces conditions, cette personne est en principe considérée comme un assujéti distinct et les prestations qu'elle fournit lui sont attribuées aux fins de l'assujétissement et de l'imposition. Le fait de supporter le risque économique, d'agir et d'apparaître sous son propre nom vis-à-vis des tiers, ainsi que la liberté d'accepter ou non une tâche et de s'organiser en vue d'exécuter celle-ci dénotent une activité indépendante. En outre, le fait d'employer du personnel, d'effectuer des investissements importants, de disposer de ses propres locaux (commerciaux), d'avoir différents partenaires d'affaires et d'être indépendant du point de vue de l'économie d'entreprise et de l'organisation du travail jouent également un rôle. La qualification doit intervenir en appréciant l'ensemble des aspects pertinents. Le statut au plan des assurances sociales et en matière d'impôts directs, de même que les relations contractuelles de droit privé constituent des indices, mais ne sont pas déterminants à eux seuls (arrêts 2C\_262/2012 du 23 juillet 2012 consid. 3 et les références citées ; 2C\_426/2008<sup>1</sup> du 18 février 2009 consid. 2.2).

8.1.2. Dans l'arrêt 2C\_262/2012 précité, le Tribunal fédéral a jugé que, du point de vue de la TVA, les escortes d'une agence exerçaient une activité dépendante en raison des éléments suivants :

L'agence choisissait les femmes qui pouvaient exercer cette activité dans le cadre de son agence ; c'est elle qui fixait les tarifs des prestations et les modalités du paiement et qui apparaissait sur les supports publicitaires et au registre du commerce, les escortes ne figurant, sur les photos présentées sur le site internet, que de manière anonyme et sous pseudonymes. Les clients devaient passer par l'agence pour obtenir en tout cas un premier rendez-vous avec la personne de leur choix. Le fait que les escortes ne soient pas obligées de donner suite à un rendez-vous n'était pas relevant, car cela s'expliquait moins par la volonté de leur laisser toute liberté dans l'exercice de leur activité que par le souci ne pas tomber sous le coup des dispositions pénales réprimant l'encouragement

---

<sup>1</sup> ASA 79 (2010/2011), p. 608.

de la prostitution. Au plan de l'organisation de l'activité, la publicité était effectuée par l'agence, ce qui réduisait considérablement le risque économique supporté par les escortes. Ainsi, le fait qu'elles ne bénéficiaient pas d'un revenu garanti – ce qui constituait un indice d'activité indépendante –, n'était pas décisif au regard de l'ensemble des circonstances. L'agence ne pouvait au surplus pas être vue comme un simple intermédiaire entre les escortes et les clients, d'autant moins qu'une telle qualification supposait l'existence d'un rapport de représentation directe au sens de l'art. 11 al. 1 aLTV, qui n'avait pas même été allégué par l'agence recourante. Au demeurant, l'importance de la rémunération qui revenait à l'agence (30%), laissait au contraire à penser que son rôle n'était pas limité à celui d'un intermédiaire (cf. consid. 4.3).

8.1.3. En l'espèce, le Tribunal administratif fédéral a retenu que les escortes exerçaient une activité dépendante du point de vue de la TVA sur la base d'une argumentation détaillée qui peut être résumée comme suit.

Premièrement, les escortes ne supportaient pas réellement de risque économique, dans la mesure où l'organisation de la recourante permettait de garantir que les clients s'acquittent des tarifs dus pour les prestations demandées. C'était par ailleurs l'agence qui fixait les tarifs à l'avance, selon la nature des prestations fournies. Les clients devaient en principe payer le montant dû au début de la rencontre, payer un acompte d'au moins 35% en cas de rencontre à l'étranger ou en dehors de la zone de Genève-Montreux, et assumer en principe les frais de déplacement. Le fait que les escortes n'aient pas de revenu garanti constituait certes un risque économique pour elles, mais celui-ci était réduit du fait de la publicité effectuée sur le site internet de l'agence et par le rôle important joué par celle-ci dans l'organisation des rendez-vous. N'était pas non plus décisif le fait, allégué, que les escortes supportaient des frais professionnels, ceux-ci n'étant au demeurant que très partiellement confirmés par des pièces, sans qu'il ait au surplus été démontré qu'il se fût réellement agi de frais professionnels. Enfin, l'allégation de la recourante selon laquelle le montant de 35% payable d'avance selon les conditions générales de l'agence ne concernait que la commission qui lui était due n'était pas confirmée par le dossier; en revanche, la convention de collaboration entre l'agence et les escortes prévoyait qu'en cas de paiement direct par le client à l'agence de l'ensemble du prix, celle-ci s'engageait à reverser le montant dû à l'escorte.

Deuxièmement, en ce qui concernait la liberté d'accepter une tâche et de s'organiser, les escortes restaient soumises aux instructions de la recourante et à son organisation dans la mesure où, sans l'acceptation générale d'honorer les rendez-vous proposés par l'agence, elles ne pourraient sans doute plus figurer sur le site. D'ailleurs, seules des justifications liées à l'heure, au lieu de la rencontre ou à la personnalité du client étaient suffisantes pour refuser un rendez-vous. Les escortes étaient par ailleurs tenues de rendre compte

à l'agence du déroulement des rencontres et soumises à une clause d'exclusivité leur interdisant d'exercer en dehors de l'agence.

Troisièmement, la recourante apparaissait indubitablement comme la prestataire de services aux yeux des tiers. L'agence présentait sur son site des escortes par le biais de photographies anonymes accompagnées de pseudonymes et avançait, comme argument publicitaire, les critères de sélection des escortes auxquelles elle recourait. C'est par ailleurs elle qui fixait les tarifs, ainsi que les modalités de paiement. C'est également elle qui était chargée de l'organisation des rendez-vous, un contact direct entre escortes et clients étant en principe exclu.

Finalement, la part importante de la rémunération qui revenait à l'agence (35% du montant payé par les clients) permettait également de conclure que son rôle ne se limitait pas à celui d'un simple intermédiaire entre les escortes et les clients.

8.1.4. Selon la recourante, les escortes qui exercent leur activité au travers de son agence doivent au contraire être considérées comme indépendantes. A cet effet, elle soutient en premier lieu que celles-ci supporteraient le risque économique de leur activité : leurs revenus ne dépendraient que des rendez-vous fixés, et elles assumeraient le risque financier lié à l'absence d'un client ou à son refus de payer, la commission restant dans ces cas due à l'agence. Le rôle de l'agence serait limité à la fourniture d'un site internet aux escortes, et celles-ci encourraient de nombreux et élevés frais professionnels, notamment en termes de garde-robe, de produits de beauté et de soins esthétiques, voire de chirurgie plastique. En deuxième lieu, les escortes ne seraient soumises ni à ses instructions ni à son organisation, mais au contraire libres de refuser un rendez-vous sur la base de leurs propres critères ou de leur agenda. L'existence d'une clause d'exclusivité ne constituerait pas un indice de nature à remettre en cause leur indépendance. En troisième lieu, sur le plan des rapports internes, les contrats qu'elle conclut avec les escortes relèveraient expressément du contrat d'agence au sens du Code des obligations et il n'y aurait pas lieu de remettre en cause cette qualification juridique. Ainsi, la recourante serait rémunérée par les escortes pour son activité de promotion et d'organisation des rendez-vous, comme un intermédiaire, et non pas par les clients. En quatrième lieu, il serait inexact de retenir que l'agence apparaîtrait aux yeux des tiers comme le fournisseur des prestations. Le fait qu'elle sélectionne les escortes pouvant figurer sur le site internet ne constituerait pas un critère à cet égard, mais uniquement une démarche visant à se positionner dans le marché du luxe. L'anonymat des escortes serait par ailleurs uniquement dicté par le souci de discrétion inhérent à ce type d'activité. Les escortes seraient libres de choisir leurs tarifs, sur la base de la grille établie par l'agence. Les informations figurant sur le site internet de l'agence (notamment l'expression « Nous représentons principalement des Escortes en Europe ») attesterait également que la recourante ne serait qu'un intermédiaire et que les escortes seraient perçues comme des indépendantes aux yeux des tiers. Finalement,

la recourante soutient que les juges précédents auraient retenu à tort que le montant de la rémunération à laquelle elle a droit constituerait un indice d'activité dépendante des escortes.

8.1.5. A l'appui de son argumentation, la recourante invoque des faits qui n'ont pas été constatés dans les arrêts attaqués (par exemple, le fait que les escortes devraient payer à l'agence le montant qui lui est dû quand bien même le client ne se présenterait pas au rendez-vous, le type de frais qui seraient encourus par les escortes et la « procédure » de fixation d'un rendez-vous décrite dans le mémoire), sans formuler de grief relatif à l'établissement des faits qui soit conforme aux exigences de l'art. 97 al.1 LTF, de sorte que la Cour de céans ne peut en tenir compte (cf. consid. 4). Par ailleurs, son argumentation consiste principalement à contester la manière dont les juges précédents ont interprété les éléments de preuve du dossier. Perdant de vue que le Tribunal fédéral ne revoit pas librement l'appréciation des preuves, elle se limite toutefois à substituer sa propre appréciation à celle des juges précédents, sans formuler non plus à cet égard de grief respectant les conditions de l'art. 97 al. 1 LTF (cf. aussi ci-dessus consid. 4). Il n'y a partant pas lieu d'en tenir compte.

8.1.6. Pour le reste, on peut relever ce qui suit :

Premièrement, on ne voit pas en quoi le fait que l'agence réclame d'avance le paiement des prestations aux clients (au motif, selon la recourante, que cette démarche serait légitime étant donné l'absence d'action en paiement possible eu égard à la nullité, au plan civil, des contrats par lesquels des prestations à caractère sexuel sont rémunérées), serait pertinent pour déterminer qui des escortes ou de l'agence supporte le risque économique. La recourante ne l'explique du reste pas. Deuxièmement, la recourante soutient à tort que le Tribunal administratif fédéral ne pouvait pas s'écarter de la qualification juridique du contrat d'agence conclu entre la recourante et les escortes. En effet, la question de savoir s'il existe, ou non, un lien de dépendance s'apprécie d'un point de vue économique en droit de la TVA, les qualifications juridiques données par les parties n'étant pas déterminantes (cf. arrêt 2A.502/2004 du 28 avril 2005 consid. 5.1 et les références citées). Troisièmement, la recourante se limite à affirmer que son rôle se limitait à fonctionner comme intermédiaire, sans avoir allégué ni a fortiori démontré que les conditions de la représentation directe au sens de l'art. 11 al. 1 aLTVA eussent été remplies. Au demeurant, les juges précédents étaient fondés à considérer que le pourcentage important (35%) qui lui revenait constituait un indice que le rôle de la recourante ne se limitait pas à une activité d'intermédiaire (cf. supra consid. 8.1.2 in fine).

Il découle de ce qui précède que le Tribunal administratif fédéral a correctement appliqué le droit fédéral en considérant que les escortes exerçaient une activité dépendante au sens du droit de l'aLTVA.

## **Période du 1<sup>er</sup> janvier 2010 au 31 décembre 2011 (LTVA)**

8.2. Aux termes de 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, s'il n'est pas libéré de l'assujettissement en vertu de l'al. 2. Exploite une entreprise quiconque remplit les conditions suivantes : a. il exerce à titre indépendant une activité professionnelle ou commerciale en vue de réaliser, à partir de prestations, des recettes ayant un caractère de permanence ; b. il agit en son propre nom vis-à-vis des tiers.

8.2.1. L'art. 10 al. 1 LTVA correspond matériellement en grande partie à l'art. 21 al. 1 aLTVA (cf. arrêt 2C\_781/2014<sup>2</sup> 19 avril 2015 consid. 4.2, destiné à publication, résumé in RF 70/2015 p. 582). Il y a donc lieu de renvoyer à ce qui a été dit ci-dessus (cf. consid. 8.1.1) au sujet de la notion d'activité indépendante (cf. également ALOIS CAMENZIND/NIKLAUS HONAUER/KLAUS A. VALLENDER/MARCEL R. JUNG/SIMEON L. PROBST, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], 3<sup>ème</sup> éd. 2012, p. 201 ss) et des critères applicables pour qualifier l'activité d'escorte. L'état de fait n'ayant pas changé, au cours des années 2010 et 2011, par rapport aux années antérieures, il en découle que, sous le nouveau droit également, les prestations d'escortes de l'agence de la recourante doivent être considérées comme dépendantes du point de vue de la TVA.

8.3. Au vu de ce qui précède, les arrêts attaqués doivent être confirmés en tant qu'ils retiennent que les activités des escortes de l'agence de la recourante doivent être qualifiées d'activités dépendantes du point de vue de la TVA. En conséquence, c'est à juste titre que le Tribunal administratif fédéral lui a imputé le chiffre d'affaires réalisé par celles-ci.

### *b) Localisation des prestations*

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 1<sup>er</sup> janvier 2007 au 31 décembre 2009 (aLTVA)**

9.1. En vertu de l'art. 5 let. b aLTVA, 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

<sup>2</sup> ASA 84 (2015/2016), p. 401.

spécifiques de localisation pour les prestations de services décrites aux lettres a à 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.

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<sup>3</sup> 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,

---

<sup>3</sup> ASA 83 (2014/2015), p. 677.

in mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, 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. PASCAL MOLLARD/XAVIER OBERSON/ANNE TISSOT BENEDETTO, *Traité TVA*, 2009, p. 213 n° 160 ; DIETER METZGER, *Kurzkommentar zum Mehrwertsteuergesetz*, 2000, p. 47 n° 20 ; CAMENZIND, in 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 1<sup>er</sup> 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 en ces termes :

« <sup>1</sup> 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.

<sup>2</sup> 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 a LTVA 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 ([http://relevancy.bger.ch/php/aza/http/index.php?lang=de&type=highlight\\_simple\\_query&page=1&from\\_date=&to\\_date=&sort=relevance&insertion\\_date=2\\_subcollection\\_aza=all&query\\_words=2C\\_850%2F2014&rank=0&azaclir=aza&highlight\\_docid=atf%3A%2F%2F139-II-346%3Ade&number\\_of\\_ranks=0](http://relevancy.bger.ch/php/aza/http/index.php?lang=de&type=highlight_simple_query&page=1&from_date=&to_date=&sort=relevance&insertion_date=2_subcollection_aza=all&query_words=2C_850%2F2014&rank=0&azaclir=aza&highlight_docid=atf%3A%2F%2F139-II-346%3Ade&number_of_ranks=0) "\protect\char"007B\relax\char"005C\relax\protect\char"007D\relaxl"page346ATF 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 *Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, 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) et 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 LTVA, 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 hôtesse 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. ; 137 V 14 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 ; 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 télé-médecine). 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 » ([http://relevancy.bger.ch/php/aza/http/index.php?lang=de&type=highlight\\_simple\\_query&page=1&from\\_date=&to\\_date=&sort=relevance&insertion\\_date=2\\_subcollection\\_aza=all&query\\_words=2C\\_850%2F2014&rank=0&azaclir=aza&highlight\\_docid=atf%3A%2F%2F139-II-346%3Ade&number\\_of\\_ranks=0](http://relevancy.bger.ch/php/aza/http/index.php?lang=de&type=highlight_simple_query&page=1&from_date=&to_date=&sort=relevance&insertion_date=2_subcollection_aza=all&query_words=2C_850%2F2014&rank=0&azaclir=aza&highlight_docid=atf%3A%2F%2F139-II-346%3Ade&number_of_ranks=0) "\protect\char"007B\relax\char"005C\relax\protect\char"007D\relax"page346ATF 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 sur la simplification de la TVA du 25 juin 2008, in 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, in FF 2008 6277, 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 12 février 2008 du Conseil de l'Union européenne (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 6627, 6320 ; cf. aussi RALF IMSTEPF/MICHAEL 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, in ASA 83 (2014/2015), 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 6277, 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 (cf. recours, p. 16) 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 inmanquablement 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, dans la mesure où 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.

10.–11. ...

#### *IV. Issue du recours et conséquences*

12.

Ce qui précède conduit au rejet du recours et à la confirmation des arrêts attaqués.

Succombant, la recourante doit supporter les frais judiciaires (art 66 al. 1 LTF). Il ne sera pas alloué de dépens (art. 68 al. 1 et 3 LTF).