

BVGer A-3359/2024 vom 20. März 2026

Bundesverwaltungsgericht, 2026-03-20, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-3359_2024

FR: TAF A-3359/2024 du 20 mars 2026

IT: TAF A-3359/2024 del 20 marzo 2026

Regeste

Taxe sur la valeur ajoutée

Erwägungen

E. 1

Le Tribunal administratif fédéral examine d'office et librement la recevabilité des recours qui lui sont soumis (ATAF 2007/6 consid. 1).

E. 1.1

Le Tribunal administratif fédéral examine notamment d'office s'il est compétent (art. 7 al. 1 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative [PA]).

E. 1.1.1

En vertu de l'art. 31 de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal administratif fédéral (LTAF, RS 173.32) et sous réserve des exceptions non réalisées en l'espèce mentionnées à l'art. 32 LTAF, le Tribunal administratif fédéral connaît des recours contre les décisions au sens de l'art. 5 PA prises par les autorités mentionnées à l'art. 33 LTAF, notamment celles rendues par l'AFC (art. 33 let. d LTAF). La procédure est régie par la PA, pour autant que la LTAF ou la LTVA n'en disposent pas autrement (art. 37 LTAF ; art. 2 al. 4 PA ; art. 81 al. 1 LTVA).

E. 1.1.2.1

En matière de taxe sur la valeur ajoutée, l'art. 82 al. 2 LTVA dispose que les décisions sont notifiées par écrit à l'assujetti. Elles doivent être adéquatement motivées et indiquer les voies de recours. L'art. 83 al. 1 et 2 LTVA prévoit notamment que les décisions de l'AFC peuvent faire l'objet d'une réclamation dans les 30 jours qui suivent leur notification et que la réclamation doit être adressée par écrit à l'AFC. Finalement, aux termes de l'art. 83 al. 4 LTVA, si la réclamation est déposée contre une décision de l'AFC motivée en détail, elle est transmise à titre de recours, à la demande de l'auteur de la réclamation ou avec son assentiment, au Tribunal administratif fédéral. Ce type de recours est qualifié d'omisso medio (ou « recours sautant » ou « Sprungbeschwerde »). Il a été prévu à des fins d'économie de procédure, dans les cas où la procédure de réclamation constituerait un allongement inutile de la procédure (« Verfahrensleerlauf »). Il est subordonné à deux conditions cumulatives et admis de manière restrictive. Sur le plan formel, l'auteur doit avoir voulu ce procédé (à sa demande ou avec son assentiment ; cf. art. 83 al. 4 LTVA). Sur le plan matériel, la décision de l'autorité inférieure doit être dotée d'une motivation qualifiée (« motivée en détail » ; « einlässlich begründete Verfügung » ; « decisione già esaustivamente motivata »). Cette condition assure que le risque d'un allongement inutile de la procédure soit bien avéré. En effet, si la décision traite exhaustivement la cause, prenant

en particulier position sur les arguments juridiques de l'assujetti et excluant de ce fait la nécessité d'explications supplémentaires, il n'y a plus d'intérêt à ce que l'AFC se positionne à nouveau sur la même cause. Cette condition sauvegarde également l'intérêt de l'autorité de recours, qui doit pouvoir aisément déterminer l'objet du litige et comprendre l'argumentation de l'autorité décisionnelle. S'il s'avère nécessaire, pour l'autorité de recours, de requérir une prise de position détaillée auprès de l'autorité administrative, il ne saurait être question d'une accélération significative de la procédure. L'art. 83 al. 4 LTVA pose ainsi des exigences de motivation accrues par rapport à celles qui sont prévues à l'art. 82 al. 2 LTVA (ATF 140 II 202 consid. 6.3.5 ; arrêts du TF 2C_543/2017 du 1er février 2018 consid. 3.2, 2C_659/2012 du 21 novembre 2012 consid. 3.3.1 ; arrêts du TAF A-2350/2020 du 17 janvier 2022 consid. 1.2.1, A-1912/2021 du 10 juin 2021 consid. 2.2).

E. 1.1.2.2

En l'occurrence, par son mémoire intitulé « RÉCLAMATION VALANT RECOURS AU TRIBUNAL ADMINISTRATIF FÉDÉRAL », la recourante exprime de la manière la plus claire sa volonté de former un recours omisso medio. De plus, elle le demande explicitement dans ses conclusions, à titre de mesure préalable, et motive sa demande dans le corps du document (recours, p. 5 et 12). La condition formelle de l'art. 83 al. 4 LTVA est manifestement remplie. Quant à l'exigence de motivation, la décision attaquée dispose d'une présentation de la situation juridique pertinente et d'une subsomption amplement étayée. L'autorité inférieure répond pleinement à l'argumentation amenée par la recourante dans sa contestation du 31 octobre 2023 (pièce 3 du dossier AFC). Sur invitation usuelle du Tribunal, l'autorité inférieure a en outre renoncé à présenter des observations supplémentaires (dans le cadre d'une réponse). Le Tribunal peut aisément déterminer l'objet du litige et comprendre l'argumentation de l'autorité inférieure. La condition matérielle du recours omisso medio est ainsi remplie. Partant, après examen de la décision entreprise, il y a lieu de considérer qu'elle contient une motivation qualifiée au sens de la jurisprudence citée précédemment (cf. consid. 1.1.2.1) et que la recourante était en droit, par économie de procédure, de déposer à son endroit un « recours sautant » au sens de l'art. 83 al. 4 LTVA auprès du Tribunal.

E. 1.2

En sa qualité de destinataire de la décision attaquée, la recourante est spécialement touchée par celle-ci et a un intérêt digne de protection à son annulation ou à sa modification. Elle dispose ainsi de la qualité pour recourir (art. 48 al. 1 PA).

E. 1.3

Les dispositions relatives au délai de recours (art. 50 al. 1 PA ; cf. art. 20 PA) sont par ailleurs respectées, le mémoire de recours - adressé à l'autorité inférieure et dirigé contre la décision attaquée du 22 avril 2024 (cf. consid. C.a) - ayant été remis à La Poste Suisse le 21 mai 2024.

E. 1.4

Pour le reste, le recours répond aux exigences de contenu et de forme de la procédure administrative (art. 52 al. 1 PA). Il convient donc d'entrer en matière.

E. 2.1

La LTVA et son ordonnance d'exécution du 27 novembre 2009 (OTVA, RS 641.201) sont entrées en vigueur le 1er janvier 2010. La LTVA a cependant été partiellement modifiée,

notamment par la révision adoptée le 30 septembre 2016 et entrée en vigueur au 1er janvier 2018 (RO 2017 3575) ainsi que par la révision adoptée le 16 juin 2023 et entrée en vigueur le 1er janvier 2025 (RO 2024 438). Quant à l'OTVA, elle a également été partiellement modifiée, notamment par la révision adoptée le 18 octobre 2017 et entrée en vigueur au 1er janvier 2018 (RO 2017 6307) ainsi que par la révision adoptée le 21 août 2024 et entrée en vigueur le 1er janvier 2025 (RO 2024 485).

E. 2.2

Le présent litige porte sur les périodes allant du 1er trimestre 2017 au 4e trimestre 2021. Les dispositions topiques de la LTVA et de l'OTVA dans leur teneur en vigueur jusqu'au 31 décembre 2017 (en ce qui concerne la période 2017) et après le 1er janvier 2018 (en ce qui concerne les périodes 2018-2021) sont donc applicables (art. 112 s. LTVA ; cf. arrêt du TF 9C_671/2024 du 4 août 2025 consid. 2.1 et 3.3.1 ; cf. ég. décision attaquée, p. 3 in limine). Toute référence à une version spécifique de ces textes légaux sera explicitée en tant que telle. Cela étant, l'on observera que la jurisprudence rendue sous l'ancien droit, mais relative à des dispositions matérielles restées inchangés dans le nouveau droit, demeure valable, de sorte qu'il est toujours possible de s'y référer (arrêts du TAF A-5308/2023 du 8 août 2025 consid. 3, A-1705/2023 du 24 mai 2024 consid. 3).

E. 3.1

Les recours peuvent être formés pour violation du droit fédéral, y compris l'excès ou l'abus du pouvoir d'appréciation, la constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents et l'inopportunité (art. 49 PA). Le Tribunal applique le droit d'office, sans être lié par les motifs invoqués (art. 62 al. 4 PA) ni par l'argumentation juridique développée dans la décision attaquée. Cela étant, il se limite en principe aux griefs invoqués et n'examine les autres points que dans la mesure où les arguments des parties ou le dossier l'y incitent (ATF 135 I 91 consid. 2.1 ; ATAF 2014/24 consid. 2.2).

E. 3.2

La Confédération perçoit un impôt général sur la consommation (taxe sur la valeur ajoutée ; TVA) à chaque stade du processus de production et de distribution, avec déduction de l'impôt préalable. La TVA a pour but d'imposer la consommation finale non entrepreneuriale sur le territoire suisse (art. 130 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 [Cst., RS 101] ; art. 1 al. 1 LTVA). L'impôt est prélevé sur (a) les prestations que les assujettis fournissent à titre onéreux sur le territoire suisse (impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse) ; (b) l'acquisition de prestations fournies sur le territoire suisse par une entreprise ayant son siège à l'étranger, ainsi que sur l'acquisition de droits d'émission et d'autres droits analogues (impôt sur les acquisitions) ; et (c) l'importation de biens (impôt sur les importations) (art. 1 al. 2 LTVA). L'objet de l'impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse (art. 1 al. 2 let. a LTVA) sont les prestations fournies sur le territoire suisse par des assujettis moyennant une contre-prestation. Celles-ci sont imposables pour autant que la LTVA ne prévoit pas d'exception (art. 18 al. 1 LTVA). Une prestation consiste à accorder à un tiers un avantage économique consommable dans l'attente d'une contre-prestation, y compris lorsqu'elle est fournie en vertu de la loi ou sur réquisition d'une autorité (art. 3 let. c LTVA). Elle est qualifiable soit de livraison soit de prestation de services (art. 3 let. d et e LTVA).

E. 3.3

Lors de l'examen d'une opération potentiellement soumise à la TVA au sens de l'art. 1 LTVA, l'existence d'un rapport contractuel ne constitue qu'un indice de son existence. En effet, ce ne sont pas les critères dérivés du droit civil qui sont déterminants, mais les critères économiques et factuels qui sous-tendent l'échange potentiel de prestations (ATF 126 II 249 consid. 4a ; ATAF 2019 III/1 consid. 3.2).

E. 3.4

Afin d'assurer l'application uniforme de certaines dispositions légales, l'administration peut expliciter l'interprétation qu'elle leur donne dans des ordonnances administratives parfois aussi appelées directives, circulaires, ou publications concernant la pratique (ég. pratique administrative). Leur fonction principale est de garantir la prévisibilité administrative et de faciliter le contrôle juridictionnel à travers l'unification et la rationalisation de la pratique. Elles n'acquiescent cependant pas force de loi et ne lient ni les administrés, ni les tribunaux, ni même l'administration (ATF 133 II 305 consid. 8.1, 123 II 16 consid. 7, 121 II 473 consid. 2b ; ATAF 2009/15 consid. 5.1). Dans la mesure où elles assurent une interprétation correcte et équitable des règles de droit, adaptée au cas d'espèce, le juge pourra cependant les prendre en considération (ATF 141 III 401 consid. 4.2.2, 121 II 473 consid. 2b ; ATAF 2009/15 consid. 5.1). Il s'assurera toutefois qu'elles ne prévoient pas autre chose que ce qui découle de la législation ou de la jurisprudence (ATF 121 II 473 consid. 2b ; arrêt du TAF A-2093/2022 du 9 février 2024 consid. 7.1).

E. 3.5.1

Conformément à l'art. 21 al. 2 ch. 11 LTVA, certaines prestations fournies dans le domaine de l'éducation et de la formation sont exclues du champ de l'impôt. Il s'agit notamment des prestations fournies dans le domaine de l'enseignement, de l'instruction, de la formation continue (let. a) ou des cours, conférences et autres manifestations à caractère scientifique ou didactique (let. b). Il existe cependant la possibilité d'opter pour l'imposition de ces prestations (art. 21 al. 1 et art. 22 LTVA ; cf. consid. 3.7.2). Encore faut-il que l'assujetti indique clairement l'exercice de son option ou qu'il déclare l'imposition de ces prestations dans le décompte (art. 22 al. 1 LTVA).

E. 3.5.2

La pratique administrative définit un « cours » exclu du champ de l'impôt au sens de l'art. 21 al. 2 ch. 11 let. b LTVA comme « une suite cohérente de leçons qui permettent, par un enseignement limité dans le temps, visant un objectif d'apprentissage déterminé, d'acquiescer une formation de type scolaire dans une ou plusieurs matières ». Peu importe la durée du cours. Il peut s'agir de modules d'une ou de plusieurs heures, d'une demi-journée, d'une ou de plusieurs journées, de plusieurs semaines, mois ou années. Les leçons et les stages d'essai relèvent également de cette exemption fiscale (cf. Info TVA 20 concernant le secteur Formation [ci-après : ITS 20 Formation], ch. 1 [version publiée le 28.05.2015] et 1.6 [versions publiées le 25.11.2014 et le 21.03.2019] ; < <https://www.gate.estv.admin.ch/mwst-web/publika tionen/public/pages/sector Infos/table Of Content.xhtml?pub lica tion Id= 1020165> >, consulté le 10.03.2026 ; arrêt du TAF A-5658/2023 du 18 octobre 2024 [confirmé par l'arrêt du TF 9C_671/2024 du 4 août 2025] consid. 2.4.2).

E. 3.5.3

Pour qu'une prestation ait un caractère didactique au sens de l'art. 21 al. 2 ch. 11 let. b LTVA, son but premier doit être « la transmission de connaissances aux participants ou la découverte de nouvelles connaissances avec les participants » (ITS 20 Formation, ch. 1.6

[versions publiées le 25.11.2014 et le 21.03.2019]). Les prestations de formation doivent donc être distinguées des autres prestations qui, bien qu'elles puissent également transmettre des connaissances, ont un objectif principal différent, notamment le divertissement (arrêts du TAF A-5658/2023 du 18 octobre 2024 [confirmé par l'arrêt du TF 9C_671/2024 du 4 août 2025] consid. 2.4.3, A-5368/2018 du 23 juillet 2019 consid. 2.3.1 ; cf. ég. arrêts du TF 9C_671/2024 du 4 août 2025 consid. 2.2.2.2, 2C_161/2019 du 8 octobre 2019 consid. 2.2).

E. 3.5.4

Les cours à distance se caractérisent par le fait que la transmission de connaissances ne réunit pas les enseignants et les étudiants en un même lieu. Par ailleurs, les cours interactifs à distance (cf. consid. 3.5.4.1) sont à distinguer des cours à distance pour autodidactes (cf. consid. 3.5.4.2) (ITS 20 Formation, ch. 4.9 [version publiée le 22.07.2013]).

E. 3.5.4.1

Dans les cours interactifs à distance, il existe, malgré l'éloignement géographique, un échange entre les enseignants ou l'établissement d'enseignement et les étudiants. Cet échange peut être permanent ou se limiter, par exemple, au seul début du cours. Les cours interactifs à distance sont des prestations de formation exclues du champ de l'impôt (ITS 20 Formation, ch. 4.9.1 [versions publiées le 01.03.2016 et le 21.03.2019] ; cf. ég. arrêt du TF 9C_671/2024 du 4 août 2025 consid. 2.2.3.2 [« Verhältnis "Mensch zu Mensch" »]).

E. 3.5.4.2

Dans le cas des cours à distance pour autodidactes, en plus de l'éloignement géographique, il n'y a pas d'échange entre l'enseignant et l'étudiant. L'obligation du prestataire ne comprend pas de transmission de connaissances mais s'arrête à la fourniture, en une ou plusieurs fois, de manuels, de CD, de programmes d'ordinateur, ou à l'ouverture d'un accès à l'offre concernée sur Internet. Les cours à distance pour autodidactes sont réputés livraisons imposables et/ou prestations de services en matière d'informatique au sens de l'art. 10 al. 1 OTVA (ITS 20 Formation, ch. 4.9.2 [version publiée le 01.03.2016] ; cf. ég. arrêt du TF 9C_671/2024 du 4 août 2025 consid. 2.2.3.1 s. [« Verhältnis "Mensch zu Maschine" »]).

E. 3.6.1.1

En ce qui concerne le lieu de la prestation de services, c'est en règle générale le principe du lieu du destinataire au sens de l'art. 8 al. 1 LTVA qui s'applique. Selon ce principe, le lieu de la prestation 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.

E. 3.6.1.2

L'art. 8 al. 2 LTVA énumère plusieurs exceptions au principe du lieu du destinataire de l'art. 8 al. 1 LTVA. Il appartient à l'assujéti qui entend se prévaloir d'un lieu de la prestation de services exceptionnel prévu par l'art. 8 al. 2 LTVA d'apporter la preuve de l'application de la disposition (arrêts du TAF A-5658/2023 du 18 octobre 2024 [confirmé par l'arrêt du TF 9C_671/2024 du 4 août 2025] consid. 2.5.2, A-3285/2017 du 21 juin 2018, consid. 2.4.3).

E. 3.6.2.1

Conformément à l'art. 8 al. 2 let. c LTVA [2009 {en vigueur de 2010 à 2024}], 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, sont considérées comme fournies au lieu d'exécution matérielle de la prestation. En présence de plusieurs lieux d'activité, c'est le lieu économiquement décisif qui est pris en compte (arrêt du TAF A-5658/2023 du 18 octobre 2024 [confirmé par l'arrêt du TF 9C_671/2024 du 4 août 2025] consid. 2.5.3 ; Andriy Chubatyuk, Guide de la TVA, Théorie et cas pratiques, 2025, p. 154).

E. 3.6.2.2

Les prestations didactiques visées à l'art. 8 al. 2 let. c LTVA [2009 {en vigueur de 2010 à 2024}] correspondent aux prestations fournies dans le domaine de l'éducation et de la formation prévues à l'art. 21 al. 2 ch. 11 let. a LTVA ; si elles excluent les cours à distance pour autodidactes (« Verhältnis "Mensch zu Maschine" » ; cf. consid. 3.5.4.2), elles comprennent tant les cours interactifs à distance (« elektronisches Klassenzimmer » ; cf. ég. « Verhältnis "Mensch zu Mensch" » [cf. consid. 3.5.4.1]) que l'enseignement traditionnel (« klassisches Klassenzimmer » ; cf. arrêt du TF 9C_671/2024 du 4 août 2025 consid. 3.3.5 s.).

E. 3.6.3.1

Les cours interactifs à distance (cf. consid. 3.5.4.1) relèvent, selon la pratique administrative, du lieu de l'exercice de l'activité au sens de l'art. 8 al. 2 let. c LTVA [2009 {en vigueur de 2010 à 2024}], c'est-à-dire du lieu où les enseignants ou l'établissement d'enseignement sont actifs (cf. ITS 20 Formation, ch. 4.9.1 [versions publiées le 01.03.2016 et le 21.03.2019] ; cf. ég. décision attaquée, p. 4 s. et 10 s. ; recours, p. 7 in limine).

E. 3.6.3.2

Toujours selon la pratique administrative, les cours à distance pour autodidactes (cf. consid. 3.5.4.2) sont comparables à la vente de supports de cours. Le lieu de la livraison est déterminé par l'art. 7 LTVA et le lieu de la prestation de services électronique d'après l'art. 8 al. 1 LTVA (ITS 20 Formation, ch. 4.9.2 [version publiée le 01.03.2016]).

E. 3.6.4

Dans son récent arrêt 9C_671/2024 du 4 août 2025, le Tribunal fédéral tranche la question de savoir où se situe le lieu d'exécution matérielle de la prestation au sens de l'art. 8 al. 2 let. c LTVA [2009 {en vigueur de 2010 à 2024}] en cas de cours interactifs à distance. S'appuyant sur une interprétation littérale, historique et systématique de l'art. 8 al. 2 let. c LTVA [2009 {en vigueur de 2010 à 2024}] (arrêt du TF 9C_671/2024 du 4 août 2025 consid. 3.4.2 à 3.4.4.3), le Tribunal fédéral arrive à la conclusion que le lieu d'exécution matérielle d'un cours interactif à distance est localisé au lieu où se trouve le siège statutaire du prestataire (cf. art. 10 al. 1 let. b LTVA). Peu importe notamment que les enseignants agissant pour le prestataire exercent (physiquement) leur activité depuis d'autres Etats (arrêt du TF 9C_671/2024 du 4 août 2025 consid. 3.4.5).

E. 3.7.1

Sous réserve des art. 29 et 33 LTVA, l'assujetti peut déduire les impôts préalables suivants dans le cadre de son activité entrepreneuriale : (a) l'impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse qui lui a été facturé, (b) l'impôt qu'il a déclaré sur ses acquisitions et (c) l'impôt sur les importations acquitté ou dû dont la créance est ferme ou dont la créance conditionnelle est échue, ainsi que l'impôt qu'il a déclaré sur ses importations (art. 28 al. 1

LTVA).

E. 3.7.2.1

Les prestations et l'importation de biens affectés à la fourniture de prestations exclues du champ de l'impôt ne donnent pas droit à la déduction de l'impôt préalable si l'assujetti n'a pas opté pour leur imposition (art. 29 al. 1 LTVA ; cf. consid. 3.5.1 ; cf. ég. arrêt du TF 9C_671/2024 du 4 août 2025 consid. 2.2.6.1).

E. 3.7.2.2

La déduction de l'impôt préalable peut être opérée pour les prestations exclues du champ de l'impôt fournies à l'étranger dans une mesure équivalente à celle qui aurait été opérée, si ces prestations avaient été fournies sur le territoire suisse et si l'assujetti avait pu opter pour leur imposition en vertu de l'art. 22 LTVA (art. 29 al. 1bis LTVA [2016], en vigueur depuis le 1er janvier 2018 [RO 2017 3575] et qui reprend la teneur de l'ancien art. 60 OTVA [2009], abrogé avec effet au 1er janvier 2018 [RO 2017 6307] ; cf. arrêt du TF 9C_671/2024 du 4 août 2025 consid. 2.2.6.2).

E. 3.7.3

L'assujetti qui utilise des biens, des parties de biens ou des services en partie hors de son activité entrepreneuriale ou qui, dans le cadre de son activité entrepreneuriale, les utilise à la fois pour des prestations donnant droit à la déduction de l'impôt préalable et pour des prestations n'y donnant pas droit doit corriger le montant de l'impôt préalable en proportion de l'utilisation qui en est faite (art. 30 al. 1 LTVA).

E. 3.8.1

En principe, les prestations indépendantes l'une de l'autre sont traitées séparément (art. 19 al. 1 LTVA). Cependant, les prestations qui sont étroitement liées du point de vue économique et qui se combinent de telle manière qu'elles doivent être considérées comme un tout indissociable constituent une opération économique unique et sont traitées comme une prestation globale (art. 19 al. 3 LTVA). Quant aux prestations accessoires, telles que la fourniture d'emballages et de moyens d'emballage, elles sont imposées comme la prestation principale (art. 19 al. 4 LTVA). Il est également possible, aux conditions de l'art. 19 al. 2 LTVA, de traiter délibérément des prestations individuelles comme un tout qui suit le traitement TVA de la prestation prépondérante (Alexandra Pillonel, in : Zweifel et al. [éd.], *Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Loi fédérale régissant la taxe sur la valeur ajoutée*, 2e éd. 2025 [ci-après : *Commentaire LTVA 2025*], art. 19 LTVA no 5).

E. 3.8.2

Les différents éléments de la prestation globale selon l'art. 19 al. 3 LTVA doivent être liés sur le plan objectif, temporel et économique de manière à former les composantes indissociables d'une seule opération. En d'autres termes, il y a une prestation globale lorsque l'ensemble des prestations ne peut être divisé en prestations individuelles qui, considérées isolément, remplissent un objectif économique sensé, ou lorsque la prestation globale serait détruite, endommagée ou modifiée par une telle dissociation (arrêts du TF 9C_671/2024 du 4 août 2025 consid. 2.2.4, 9C_299/2024 du 19 décembre 2024 consid. 5 ; ATAF 2019 III/1 consid. 3.4.2 ; arrêt du TAF A-2686/2020 du 15 février 2022 consid. 2.3.2). Le traitement fiscal d'une prestation globale est déterminé par son élément essentiel, son noyau, c'est-à-dire la composante qui apparaît au premier plan d'un point de vue économique (arrêt du TF 2A.40/2007 du 14 novembre 2007 consid. 2.2 ; ATAF 2019 III/1 consid. 3.4.2 ;

arrêts du TAF A-2093/2022 du 9 février 2024 consid. 5.2, A-2686/2020 du 15 février 2022 consid. 2.3.2 ; Pillonel, Commentaire LTVA 2025, art. 19 LTVA nos 35 s.).

E. 3.8.3

La jurisprudence et la doctrine ont établi quatre critères cumulatifs pour la qualification d'une prestation en tant qu'accessoire d'une prestation principale au sens de l'art. 19 al. 4 LTVA. La prestation accessoire doit apparaître comme étant secondaire par rapport à la prestation principale. Elle est étroitement liée à la prestation principale. Sur le plan économique, la prestation accessoire sert à accomplir, améliorer ou compléter la prestation principale. Enfin, elle accompagne habituellement la prestation principale. Lorsque l'ensemble de ces critères sont réunis, il convient d'appliquer à la prestation accessoire le même traitement fiscal que celui qui est réservé à la prestation principale. La valeur relative des différentes prestations n'est pas déterminante, mais peut servir d'indice (cf. arrêts du TF 9C_556/2024 du 11 octobre 2025 consid. 2.3.4.2, 2C_562/2020 du 21 mai 2021 consid. 10.5.3 ; Pillonel, Commentaire LTVA 2025, art. 19 LTVA nos 39 s.).

E. 3.8.4

La question de savoir quelle configuration - prestation globale (art. 19 al. 3 LTVA) ou prestation principale avec prestation accessoire (art. 19 al. 4 LTVA) - doit être retenue dans un cas concret est à élucider par appréciation économique. Celle-ci ne tient en principe pas compte des rapports de valeurs entre les différents éléments ni des relations au regard du droit civil. En outre, cette question doit être tranchée du point de vue du consommateur. Ce n'est toutefois pas concrètement l'avis subjectif du destinataire qui est pris en compte, mais plutôt les pratiques commerciales usuelles au regard d'un groupe déterminé de consommateurs (cf. ATAF 2019 III/1 consid. 3.2 ; Pillonel, Commentaire LTVA 2025, art. 19 LTVA nos 6 s.). Le mode de facturation n'est pas (à lui seul) déterminant pour la qualification au sens de l'art. 19 al. 1, 3 ou 4 LTVA. Les composantes d'une prestation globale ou d'une prestation principale avec prestation accessoire ne peuvent pas être considérées comme indépendantes du simple fait qu'elles sont indiquées séparément dans la facture du prestataire et imposées séparément. Inversement, le fait qu'une rémunération globale ait été facturée ne conduit pas (automatiquement) à supposer l'existence d'une prestation globale ou d'une prestation principale assortie d'une prestation accessoire (arrêts du TAF A-5658/2023 du 18 octobre 2024 [confirmé par l'arrêt du TF 9C_671/2024 du 4 août 2025] consid. 2.7.4 in fine, A-22/2020 du 17 juillet 2020 consid. 2.3.4, A-7384/2018 du 3 juin 2020 consid. 2.3.4).

E. 4.1.1

En l'espèce, la recourante ne conteste qu'un seul aspect de la décision attaquée : la détermination du lieu de l'exercice de l'activité au sens de l'art. 8 al. 2 let. c LTVA [2009 {en vigueur de 2010 à 2024}]. La recourante estime que ce lieu devrait être là où le formateur se trouve lorsqu'il enseigne, donc à l'étranger. L'autorité inférieure, dans la décision attaquée, a retenu la Suisse comme le lieu de l'exercice de l'activité effective des cours litigieux, soit le siège du prestataire. Pour la recourante, un cours donné en ligne devrait toutefois être traité comme un cours en présentiel.

E. 4.1.2

L'autorité inférieure estime quant à elle que le domicile du prestataire, en Suisse, doit être retenu à titre de lieu de l'exercice effectif au sens de l'art. 8 al. 2 let. c LTVA [2009 {en vigueur de 2010 à 2024}].

E. 4.2

Tant dans sa contestation du 31 octobre 2023 (cf. consid. B.b) que dans son présent recours (cf. consid. C.a), la recourante demande uniquement l'annulation de la correction de la déduction de l'impôt préalable effectuée par l'autorité inférieure au chiffre 3 de la NE. Elle ne conteste en effet pas les corrections résultant des chiffres 1 et 2 de la NE - retenant, respectivement, un montant de 3'076.80 francs en faveur de l'AFC et un montant de 42'648.45 francs en faveur de la recourante (cf. consid. B.a) - , maintenant confirmés par la décision attaquée. Il y a ainsi lieu de constater que la décision attaquée a acquis force exécutoire formelle s'agissant du montant (combiné des chiffres 1 et 2 de la NE) - non contesté - de 39'571.65 francs en faveur de la recourante. En conclusion, l'objet du litige se limite à la question de savoir si c'est à juste titre que l'autorité inférieure a procédé à une correction de la déduction de l'impôt préalable d'un montant de 173'249.73 francs en sa faveur (ch. 3 de la NE [cf. consid. B.a]).

E. 4.3.1

Il s'agit tout d'abord de constater que la recourante, dont le siège se situe en Suisse (cf. consid. A), propose des formations à distance dans le domaine du coaching (pièce 5 du dossier AFC). Ces formations sont données par des enseignants localisés à l'étranger qui « dispensent leurs cours à distance depuis leur domicile à l'étranger ou dans tous les cas à l'étranger » ; elles sont suivies par des étudiants localisés essentiellement à l'étranger (recours, p. 3). Elles permettent une interaction en temps réel entre le formateur et les élèves (décision attaquée, p. 11 ; recours, p. 2 s.).

E. 4.3.2

Il n'est pas contesté que ces formations constituent des prestations fournies dans le domaine de l'éducation et de la formation et qu'elles sont donc exclues du champ de l'impôt en vertu de l'art. 21 al. 2 ch. 11 LTVA (recours, p. 8). Il n'est pas non plus contesté que ces formations doivent être qualifiées de prestations didactiques, en lien avec lesquelles l'art. 8 al. 2 let. c LTVA [2009 {en vigueur de 2010 à 2024}] prévoit que le lieu de la prestation de services est « le lieu d'exécution matérielle de la prestation » (cf. décision attaquée, p. 11 ; cf. ég. arrêt du TF 9C_671/2024 du 4 août 2025 consid. 3.2.1 à 3.3.6).

E. 4.3.3

Est en revanche litigieuse la question de savoir où se situe effectivement ce « lieu d'exécution matérielle de la prestation » (cf. ég. arrêt du TF 9C_671/2024 du 4 août 2025 consid. 3.2.1). Si, comme le soutient la recourante (cf. consid. 4.1.1), ce lieu se trouve à l'étranger (là où les enseignants exercent [physiquement] leur activité), la recourante peut, en vertu de l'art. 60 OTVA [2009] pour la période 2017 et de l'art. 29 al. 1bis LTVA [2016] pour les périodes 2018 à 2021 (cf. consid. 3.7.2.2), faire valoir la déduction de l'impôt préalable en lien avec les formations en cause (exclues du champ de l'impôt). Si, comme l'affirme l'autorité inférieure (cf. consid. 4.1.2), ce lieu se trouve en Suisse (au siège de la recourante), la recourante ne peut par contre pas faire valoir de déduction de l'impôt préalable en lien avec ces formations (exclues du champ de l'impôt), car elle n'a pas opté pour leur imposition (art. 29 al. 1 LTVA [cf. consid. 3.7.2.1] ; cf. ég. arrêt du TF 9C_671/2024 du 4 août 2025 consid. 2.1 et 3.1).

E. 4.4.1.1

In casu, rien ne justifie de s'écarter de la récente interprétation de l'art. 8 al. 2 let. c LTVA LTVA [2009 {en vigueur de 2010 à 2024}] faite par le Tribunal fédéral, selon laquelle, en cas de cours interactifs à distance, le lieu d'exécution matérielle de la prestation se situe au lieu où se trouve le siège statutaire du prestataire (cf. consid. 3.6.4). En effet, comme dans l'affaire jugée par le Tribunal fédéral, la présente cause porte sur des cours interactifs à distance dispensés par une assujettie ayant son siège en Suisse. Il s'avère également que, du point de vue du consommateur, c'est bien la recourante qui fournit la prestation, et non les formateurs (exerçant leur activité depuis l'étranger) à titre individuel. D'ailleurs, dans sa brochure explicative, la recourante décrit extensivement son entreprise, mais ne mentionne jamais les noms des formateurs (pièce 5 du dossier AFC). Le bulletin d'inscription aux cours n'indique en outre que la raison sociale de la recourante (à plusieurs reprises) et l'adresse à laquelle celui-ci doit être envoyé est celle du siège de la recourante, c'est-à-dire une adresse en Suisse (pièce 6 du dossier AFC). La personne en formation établit ainsi une relation contractuelle uniquement avec l'établissement d'enseignement, c'est-à-dire avec la recourante. Les enseignants n'ont, vis-à-vis des personnes en formation, ni la qualité de partie contractante au sens du droit civil, ni celle de prestataire au sens du droit de la TVA. Le prestataire de la formation est exclusivement la recourante. Cette dernière fait appel à divers enseignants, qui peuvent se trouver n'importe où et exercer leur activité de manière mobile (cf. arrêt du TF 9C_671/2024 du 4 août 2025 consid. 3.4.4.3).

E. 4.4.1.2

La recourante ne saurait ainsi être suivie lorsqu'elle soutient qu'un cours interactif à distance ne devrait pas être traité différemment d'un enseignement sur les bancs d'école et qu'il devrait être localisé au lieu où le formateur se trouve lorsqu'il enseigne (recours, p. 6 et 8).

E. 4.4.2

Contrairement à ce qu'avance par ailleurs la recourante (recours, p. 8), le législateur n'avait pas encore, au moment de l'élaboration de l'art. 8 al. 2 let. c LTVA [2009 {en vigueur de 2010 à 2024}], sérieusement envisagé la possibilité de donner des cours interactifs à distance (arrêt du TF 9C_671/2024 du 4 août 2025 consid. 3.4.3.3). C'est dès lors à tort que la recourante soutient notamment que le législateur aurait, à ce moment-là, sciemment renoncé à réserver aux cours interactifs à distance un traitement particulier par rapport à celui des formations en présentiel (recours, p. 8). Peu importe en outre que, pour certains types de services, le législateur ait expressément prévu, à l'art. 8 al. 2 let. a et b LTVA, une localisation au lieu du prestataire (recours, p. 6 in fine ; à ce sujet, cf. arrêt du TF 9C_671/2024 du 4 août 2025 consid. 3.4.2).

E. 4.4.3

N'y change rien non plus le fait que le nouveau droit, c'est-à-dire l'art. 8 al. 2 let. c LTVA [2023], en vigueur depuis le 1er janvier 2025 (RO 2024 438), cantonne désormais l'application du principe du lieu d'exécution matérielle de la prestation aux seules prestations « fournies directement à des personnes physiquement présentes sur place » (« klassischer Präsenzunterricht », « physisches Klassenzimmer » ou « klassisches Klassenzimmer ») et que le même type de prestations, mais fournies en distanciel, soient ainsi localisées au lieu du destinataire, conformément à l'art. 8 al. 1 LTVA (cf. recours, p. 7). L'art. 8 al. 2 let. c LTVA [2023] n'est en effet applicable qu'à partir du 1er janvier 2025 et donc pas aux périodes (2017-2021) en cause (cf. arrêt du TF 9C_671/2024 du 4 août 2025 consid. 2.3.3 et 3.4.3.7 à 3.4.3.9).

E. 4.4.4.1

La recourante soutient en outre que l'arrêt de la Cour de justice de l'Union européenne (CJUE) du 8 mai 2019 C-568/17 Staatsecretaris van Financiën contre L.W. Geelen, Rec. 2019 C-388 (ci-après : arrêt Geelen), invoqué par l'autorité inférieure à l'appui de son raisonnement (cf. décision attaquée, p. 5 à 11), ne serait pas applicable au cas d'espèce (recours, p. 9 à 11).

E. 4.4.4.2

A cet égard, il convient de relever que l'autorité inférieure justifie son recours à la jurisprudence de l'Union européenne en rappelant que « les prestations de services mentionnées à l'art. 8 al. 2 let. c LTVA [2009 {en vigueur de 2010 à 2024}] doivent être imposées au même endroit qu'elles le sont sur la base du droit de l'Union européenne en vigueur (FF 2008 p. 6320) » (décision attaquée, p. 10 [cf. ég. p. 5]). Reste que, après avoir retenu, au terme de son interprétation de l'art. 8 al. 2 let. c LTVA [2009 {en vigueur de 2010 à 2024}], que, en cas de cours interactifs à distance, le lieu d'exécution matérielle de la prestation se situe au lieu où se trouve le siège statutaire du prestataire (cf. consid. 3.6.4), le Tribunal fédéral donne la précision suivante : « Bei diesem Auslegungsergebnis erübrigt es sich, das Mehrwertsteuerrecht der Europäischen Union zu berücksichtigen [...], das bei der Anwendung des schweizerischen Mehrwertsteuerrechts als Erkenntnisquelle und Auslegungshilfe dienen kann, für die Schweiz aber in keiner Weise bindend ist [...] » (arrêt du TF 9C_671/2024 du 4 août 2025 consid. 3.4.5 in fine). Dans ces conditions, il ne se justifie pas d'examiner plus avant le rôle que pourrait jouer l'arrêt Geelen dans l'interprétation de l'art. 8 al. 2 let. c LTVA [2009 {en vigueur de 2010 à 2024}], ce d'autant que la recourante soutient qu'il n'est pas applicable en l'espèce.

E. 4.4.5.1

La recourante rappelle enfin qu'une partie des formations en cause peut être dispensée en présentiel. Cette partie des cours se déroule à l'étranger et, bien que facultative, elle fait partie intégrante du prix payé par les participants. L'autorité inférieure n'en aurait pas suffisamment tenu compte dans son analyse du lieu de la prestation (cf. recours, p. 3 et 8 s.).

E. 4.4.5.2

Certes, ces « journées de rencontre et de mise en pratique gratuites », qui ont lieu en présentiel, ne sont pas obligatoires (pièce 5 du dossier AFC, p. 9 ; cf. décision attaquée, p. 11). Il n'en demeure pas moins que, contrairement à ce que retient l'autorité inférieure (décision attaquée, p. 11), elles font bel et bien partie de la prestation de formation offerte par la recourante. Elles figurent en effet dans le descriptif de la formation et rien n'indique qu'elles ne seraient pas comprises dans son prix (cf. pièce 5 du dossier AFC, p. 9 et 12). Ne saurait y changer quoi que ce soit le fait que la réussite de la formation ne dépende pas de la participation à ces journées facultatives (cf. décision, p. 11).

E. 4.4.5.3

Il convient dès lors de tenir compte de ces journées facultatives dans le cadre de l'analyse des formations offertes par la recourante sous l'angle de l'art. 8 al. 2 let. c LTVA [2009 {en vigueur de 2010 à 2024}]. Or, force est de constater que ces journées en présentiel forment avec les cours interactifs à distance les composantes indissociables d'une seule opération au sens de l'art. 19 al. 3 LTVA. Destinées à les compléter, ces journées en présentiel sont en effet intimement liées aux cours interactifs à distance eux-mêmes et à leur contenu (cf.

pièce 5 du dossier AFC, p. 9 [« mise en pratique »] ; cf. ég. recours, p. 3 [« pour réviser et pratiquer »]), de sorte que, considérées isolément, elles ne pourraient pas remplir un objectif économique sensé (cf. consid. 3.8.2 ; cf. ég. arrêts du TF 9C_671/2024 du 4 août 2025 consid. 2.2.4, 2C_628/2013 du 27 novembre 2013 consid. 3.3.3, 2A.452/2003 du 4 mars 2004 consid. 4.1 s.). Ces journées en présentiel doivent par ailleurs être qualifiées d'élément complémentaire par rapport à la prestation essentielle que représentent les cours interactifs à distance. La recourante souligne en effet l'aspect distanciel de ses formations (recours, p. 2 ; cf. ég. pièce 5 du dossier AFC). Ce sont dès lors les cours interactifs à distance - en tant qu'élément essentiel - qui doivent déterminer le traitement fiscal de la prestation globale (art. 19 al. 3 LTVA) formée des cours interactifs à distance et des journées en présentiel (cf. consid. 3.8.2 in fine). En d'autres termes, le fait que des journées en présentiel soient intégrées dans les formations essentiellement à distance offertes par la recourante ne saurait changer quoi que ce soit au fait que, dans le cas de ces formations, le lieu d'exécution matérielle de la prestation (art. 8 al. 2 let. c LTVA [2009 {en vigueur de 2010 à 2024}]) se trouve en Suisse (au siège de la recourante), c'est-à-dire au lieu de la prestation prépondérante que constituent les cours interactifs à distance (cf. consid. 4.4.1.1).

E. 4.4.5.4

N'est d'ailleurs pas non plus appelé à modifier la localisation de ses formations le fait que la recourante « met également à disposition en ligne des vidéos, des audios ou des documents (formation asynchrone) qui soutient la formation en à distance en direct [sic] » (recours, p. 2 ; cf. ég. recours, p. 3). En effet, que ces prestations de mise à disposition de matériel électronique doivent être qualifiées d'éléments d'une prestation globale au sens de l'art. 19 al. 3 LTVA (cf. consid. 3.8.2 ; cf. ég. consid. 4.4.5.3) ou de prestations accessoires au sens de l'art. 19 al. 4 LTVA (cf. consid. 3.8.3), elles sont amenées à suivre le sort fiscal de la prestation essentielle (art. 19 al. 3 LTVA) ou principale (art. 19 al. 4 LTVA) que constituent les cours interactifs à distance au sein des formations offertes par la recourante.

E. 4.5

En conclusion, il doit être retenu que, au sens de l'art. 8 al. 2 let. c LTVA [2009 {en vigueur de 2010 à 2024}], le lieu d'exécution matérielle des formations en cause se trouve en Suisse, c'est-à-dire au siège de la recourante (cf. not. consid. 4.4.1.1). La recourante aurait ainsi dû opter pour l'imposition de ces formations (exclues du champ de l'impôt) si elle entendait pouvoir déduire l'impôt préalable y relatif (cf. consid. 4.3.3 in fine). Vu qu'elle ne l'a pas fait (décision attaquée, p. 11 in fine), c'est à juste titre que, par la décision attaquée, l'AFC a confirmé la correction de la déduction de l'impôt préalable effectuée au chiffre 3 de la NE. Aucune violation du droit ne peut être retenue.

E. 5

Vu l'ensemble de ce qui précède, le recours doit être rejeté.

E. 6.1

La recourante qui succombe doit supporter les frais de procédure, lesquels se montent, compte tenu de la charge de travail liée à la procédure, à 6'000.- francs (art. 63 al. 1 PA et art. 4 du règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral [FITAF, RS 173.320.2]). Ils seront prélevés sur l'avance de frais de 6'000.- francs déjà versée.

E. 6.2

Vu l'issue de la cause, il n'est pas alloué de dépens (art. 64 al. 1 PA a contrario et art. 7 al. 1 FITAF a contrario ; art. 7 al. 3 FITAF).

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.