

BVGer A-4848/2021 vom 1. April 2022

Bundesverwaltungsgericht, 2022-04-01, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-4848_2021

FR: TAF A-4848/2021 du 1 avril 2022

IT: TAF A-4848/2021 del 1 aprile 2022

Regeste

Taxe sur la valeur ajoutée

Erwägungen

E. 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 prévues à l'art. 32 de cette loi, le Tribunal administratif fédéral connaît des recours contre les décisions au sens de l'art. 5 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA, RS 172.021) prises par les autorités mentionnées à l'art. 33 LTAF. En particulier, les décisions sur réclamation rendues par l'AFC en matière de TVA peuvent être contestées devant le Tribunal administratif fédéral conformément à l'art. 33 let. d LTAF. La procédure est régie par la PA, pour autant que la LTAF n'en dispose pas autrement (art. 37 LTAF).

E. 1.2

En sa qualité de destinataire de la décision du 1er octobre 2021, la recourante est spécialement touchée par celle-ci et a un intérêt digne de protection à son annulation ou à sa modification. Elle a dès lors qualité pour recourir (art. 48 al. 1 PA). Déposé le 1er novembre 2021, le recours a en outre été interjeté dans le délai légal de trente jours (cf. art. 50 al. 1 PA) et répond au surplus aux exigences de contenu et de forme de la procédure administrative (cf. art. 52 al. 1 PA). Il convient donc d'entrer en matière.

E. 1.3

La loi fédérale du 12 juin 2009 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (LTVA, RS 641.20) et son ordonnance d'exécution du 27 novembre 2009 (OTVA, RS 641.201) sont entrées en vigueur le 1er janvier 2010. Le présent litige portant sur des périodes fiscales postérieures à cette date, la LTVA et l'OTVA sont seules applicables, tant au fond qu'en ce qui concerne la procédure (cf. art. 112 et 113 LTVA). Cependant, dans la mesure où les normes applicables restent comparables sous le nouveau droit et sous l'ancien droit, il sera également fait référence ci-après à la jurisprudence relative à l'ancienne loi du 2 septembre 1999 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (aLTVA, RO 2000 1300), à l'ancienne ordonnance sur la TVA (OTVA, RO 2000 1300) ou encore à l'ordonnance du 22 juin 1994 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (aOTVA, RO 1994 1464) (parmi de nombreux arrêts, cf. arrêt du TAF A-553/2021 du 8 février 2022 consid. 1.3).

E. 2.1

La recourante peut invoquer la 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 ; cf. Ulrich Häfelin/Georg Müller/Felix Uhlmann, Allgemeines

Verwaltungsrecht, 7e éd., 2016, n. marg. 1146 ss ; André Moser/Michael Beusch/Lorenz Kneubühler, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 2ème éd., 2013, n. marg. 2.149). Le Tribunal administratif fédéral applique le droit d'office, sans être lié par l'argumentation juridique développée dans la décision attaquée (cf. Pierre Moor/Etienne Poltier, Droit administratif II, 3e éd., 2011, p. 300 s.), ni par les motifs invoqués (art. 62 al. 4 PA).

E. 2.2.1

La procédure administrative contentieuse est régie par la maxime inquisitoire, ce qui signifie que l'autorité (administrative ou judiciaire) constate les faits d'office et apprécie librement les preuves (art. 12 ss PA, applicables en vertu de l'art. 81 al. 1 LTVA). Cette maxime commande en particulier de prendre en considération l'ensemble des éléments pertinents et ce, même s'ils ont été allégués ou produits tardivement (cf. art. 32 PA ; arrêts du TF 2C_95/2019 du 13 mai 2019 consid. 3.2 et 2C_633/2018 du 13 février 2019 consid. 5.1.1 ; arrêts du TAF A-3841/2018 du 8 janvier 2021 consid. 2.2 et A-7254/2017 du 1er juillet 2020 consid. 5.3.2 ; Patrick Sutter, in : Auer/Müller/Schindler [édit.], Kommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren, 2e éd., 2019 [ci-après cité : Kommentar VwVG] n° 10 ad art. 32 ; Benoit Bovay, Procédure administrative, 2e éd., 2015, p. 222 ; Raphaël Bagnoud, La théorie du carrefour, in : OREF [édit.], Au carrefour des contributions - Mélanges de droit fiscal en l'honneur de Monsieur le Juge Pascal Mollard, 2020, p. 492). Le devoir de collaborer de l'administré (cf. consid. 2.2.2 ci-après), de même que le fait que celui-ci supporte le cas échéant la charge de la preuve (cf. consid. 2.3 ci-après), ne libère par ailleurs nullement l'autorité de son devoir d'instruire les faits d'office (cf. ATF 130 I 258 consid. 5 ; arrêt du TAF A-5884/2012 du 27 mai 2013 consid. 3.2.3 ; Moor/Poltier, op. cit., p. 295 ; Moser/Beusch/Kneubühler, op. cit., n. marg. 1.52 ; Bagnoud, op. cit., p. 493 ; Clémence Grisel, L'obligation de collaborer des parties en procédure administrative, 2008, n. marg. 159 ss). On observera que dans la mesure où, comme on va le voir (cf. consid. 2.3 ci-après), l'application des règles sur le fardeau de la preuve intervient à un stade ultérieur et uniquement dans les cas où l'état de fait demeure incertain après qu'il ait été procédé aux investigations requises, l'autorité ne saurait faire supporter à l'administré l'absence de la preuve d'un fait déterminé si elle n'a pas pleinement satisfait à son devoir d'instruction (cf. arrêt du TF 2C_964/2016 du 5 avril 2017 consid. 2.2 et 2.4, en lien avec arrêt du TAF A-2902/2014 29 août 2016 consid. 7.3 ; arrêt du TAF A-5884/2012 du 27 mai 2013 consid. 4.3 ; Bagnoud, op. cit., p. 493).

E. 2.2.2

La maxime inquisitoire doit toutefois être relativisée par son corollaire, à savoir le devoir des parties de collaborer à l'établissement des faits (art. 13 PA), en vertu duquel celles-ci doivent notamment indiquer les moyens de preuve disponibles et motiver leur requête (art. 52 PA). En conséquence, l'autorité saisie se limite en règle générale aux griefs soulevés et n'examine les questions de droit non invoquées que dans la mesure où les arguments des parties ou le dossier l'y incitent (cf. ATF 135 I 91 consid. 2.1 ; ATAF 2014/24 consid. 2.2 et 2012/23 consid. 4 ; Alfred Kölz/Isabelle Häner/ Martin Bertschi, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 2013, ch. 1135 s.). En outre, il n'appartient en principe pas au Tribunal administratif fédéral d'établir les faits ab ovo. Dans le cadre de la procédure de recours, il s'agit bien plus de vérifier les faits établis par l'autorité inférieure (cf. arrêts du TAF A-5259/2017 du 12 août 2020 consid. 2.2 et A-2786/2017 du 28 février 2019 consid. 1.3.1.1 ; Moser/Beusch/Kneubühler, op. cit., n. marg. 1.52 ; Moor/Poltier, op.

cit., p. 820 ; Pascal Mollard, in : Oberson/Hinny [édit.], LT Commentaire droits de timbre, 2006, ch. 12 ad art. 39a LT). S'il apparaît que celle-ci a procédé à une constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents, il convient en règle générale de lui renvoyer la cause pour instruction complémentaire (cf. arrêts du TAF A-5259/2017 du 12 août 2020 consid. 2.2 et A-2786/2017 du 28 février 2019 consid. 1.3.1.1 ; Bagnoud, op. cit., p. 494).

E. 2.3

Après une libre appréciation des preuves en sa possession, le Tribunal administratif fédéral se trouve à un carrefour. S'il estime que l'état de fait est clair et que sa conviction est acquise, il peut rendre sa décision. Dans cette hypothèse, il renoncera à des mesures d'instruction et à des offres de preuve supplémentaires, en procédant si besoin à une appréciation anticipée de celles-ci. Un rejet d'autres moyens de preuve est également admissible s'il lui apparaît que leur administration serait de toute façon impropre à entamer la conviction qu'il s'est forgé sur la base de pièces écrites ayant une haute valeur probatoire. Un telle manière de procéder n'est pas jugée contraire au droit d'être entendu garanti par l'art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst., RS 101 ; cf. ATF 144 II 427 consid. 3.1.3 et 141 I 60 consid. 3.3 ; arrêt du TF 2C_426/2020 du 23 juillet 2020 consid. 4.1 ; arrêts du TAF A-7254/2017 du 1er juillet 2020 consid. 2.3 et A-2648/2019 du 27 mai 2020 consid. 1.4 ; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, op. cit., n. marg. 3.140 ss, en particulier 3.144 ; Bagnoud, op. cit., p. 504 s.). En revanche, si le Tribunal reste dans l'incertitude après avoir procédé aux investigations requises, il applique les règles sur la répartition du fardeau de la preuve. Rapportée au droit fiscal, ces règles supposent que l'administration supporte la charge de la preuve des faits qui créent ou augmentent la charge fiscale, alors que l'assujetti assume pour sa part la charge de la preuve des faits qui diminuent ou lèvent l'imposition (cf. ATF 133 II 153 consid. 4.3 ; arrêt du TF 2C_1201/2012 du 16 mai 2013 consid. 4.6 ; arrêt du TAF A-3003/2017 du 1er mai 2019 consid. 1.4.2). Elle ne s'applique toutefois que s'il se révèle impossible, dans le cadre de la maxime inquisitoire et en application du principe de la libre appréciation des preuves, d'établir un état de fait qui correspond avec un degré de vraisemblance suffisant à la réalité (cf. ATF 139 V 176 consid. 5.2 ; arrêts du TAF A-2648/2019 du 27 mai 2020 consid. 1.4 et A-3003/2017 du 1er mai 2019 consid. 1.4.2 ; Bagnoud, op. cit., p. 506).

E. 3

La recourante soutient que l'AFC aurait violé le droit d'être entendu en ne l'interpellant pas sur plusieurs prestations avant de les considérer comme imposables. S'agissant d'un grief formel, il sera traité en premier lieu.

E. 3.1

Le droit d'être entendu, garanti par l'art. 29 al. 2 Cst. et les art. 29 ss PA, comprend notamment le droit, pour le justiciable, de consulter le dossier et de s'exprimer sur les éléments pertinents avant qu'une décision ne soit prise touchant sa situation juridique, de produire des preuves pertinentes, de participer à l'administration des preuves, d'en prendre connaissance et de se déterminer à leur propos (cf. ATF 144 II 427 consid. 3.1 et 142 II 218 consid. 2.3 ; arrêt du TF 2C_426/2020 du 23 juillet 2020 consid. 4.1 ; arrêts du TAF A-4966/2018 du 26 octobre 2020 consid. 4.1 et A-5433/2015 du 2 mars 2017 consid. 5a). Il a notamment pour corollaire l'obligation, pour l'autorité, de motiver sa décision (cf. art. 35 al. 1 PA ; cf. à ce propos ATF 138 IV 81 consid. 2.2 ; arrêt du TF 2C_246/2020 du 18 mai 2020 consid. 5.1 ; ATAF 2010/35 consid. 4.1.2 ; arrêt du TAF A-4966/2018 du 26 octobre

2020 consid. 4.1 ; Felix Uhlmann/Alexandra Schilling-Schwank, in : Waldmann/Weissenberger [édit.], Praxiskommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren, 2e éd., 2016, n° 10 ss ad art. 35 ; Andreas Auer/Giorgio Malinverni/Michel Hottelier, Droit constitutionnel suisse, Les droits fondamentaux, vol. II, 3e éd., 2013, n° 1346).

E. 3.2

Le droit d'être entendu est une règle essentielle de procédure, dont la violation entraîne en principe l'annulation de la décision attaquée (cf. ATF 143 IV 380 consid. 1.4.1 et 142 II 218 consid. 2.8.1 ; arrêts du TAF A-4966/2018 du 26 octobre 2020 consid. 4.1 et A-5259/2017 du 12 août 2020 consid. 4.7). Toutefois, pour autant qu'elle ne soit pas particulièrement grave, une violation du droit d'être entendu peut, par exception, être réparée, lorsque l'intéressé a la possibilité de s'exprimer devant une autorité de recours disposant du même pouvoir d'examen que l'autorité qui a rendu la décision. Cela étant, l'exercice du droit d'être entendu ne donne, en principe, pas le droit de se prononcer sur l'appréciation juridique des faits ni, plus généralement, sur l'argumentation juridique que l'autorité envisage de retenir. Des exceptions sont toutefois réservées, lorsque celle-ci entend se fonder sur des normes juridiques à l'application desquelles les parties intéressées ne peuvent s'attendre, lorsque la situation juridique a changé ou lorsque l'autorité dispose d'une marge d'appréciation particulièrement grande (cf. ATF 132 II 257 consid. 4.2).

E. 3.3

Force est cependant ici de constater qu'il n'y a pas eu de violation du droit d'être entendu. A tout le moins depuis le renvoi par la Cour de céans du dossier à l'AFC, la recourante sait quelles sont les prestations que celle-ci entend soumettre à l'impôt. Le 1er juin 2021, l'AFC l'a invitée à s'expliquer et à documenter les prestations qu'elle estimait ne pas être soumises à l'impôt. Il y a en outre eu plusieurs échanges de vues déjà devant l'AFC et, à la suite de l'autorité inférieure, on peut légitimement se demander quelle mesure supplémentaire cette dernière aurait pu prendre pour compléter l'instruction. L'autorité a en effet invité la recourante à faire concorder les chiffres d'affaires exclus déclarés et comptabilisés et l'a en outre expressément priée de remettre tous les documents relatifs aux prestations échappant à son avis à l'imposition (cf. courrier du 1er juin 2021 [pièce AFC n° 23]). Cela dit, le dossier révèle que la recourante n'a jamais reconstitué le chiffre d'affaires exclu et n'a pour certaines prestations produit aucun document. Lorsque des pièces ont été remises en date du 30 juillet 2021 à l'AFC, celle-ci a procédé à leur examen et a fixé le traitement fiscal applicable. Lorsqu'il n'y avait pas de pièce, l'autorité a conclu au caractère imposable de la prestation. Dans un pareil cas, le Tribunal ne voit pas en quoi, en agissant de la sorte, l'AFC aurait violé le droit d'être entendu de la recourante. En aucun cas, l'application par l'autorité inférieure des règles sur le fardeau de la preuve ne peut être assimilée à une violation de ce droit. Dans le même sens, le grief de la recourante tombe à faux lorsqu'elle estime (recours p. 24) que l'AFC aurait dû utiliser le tableau qu'elle avait produit, ou se déterminer, facture par facture, pour lui permettre à elle de contrôler les reprises effectuées. Il ressort en effet du dossier de l'autorité inférieure (et en particulier du rapport de révision, pièce 12) que l'AFC a qualifié l'entier des prestations de la recourante de prestations imposables, non exclues du champ de l'impôt. Ce grief ne peut ainsi qu'être écarté.

E. 4

La recourante semble ensuite contester, d'une manière peu claire, un changement de méthode qui serait intervenu après le contrôle que l'autorité inférieure a effectué en 2016. Elle indique ainsi (recours p. 6 ch. 9) que le « cadre du contrôle » n'aurait initialement porté que sur 19 prestations litigieuses et que ce serait à tort que, finalement, la notification d'estimation en 2018 aurait inclus l'entier des prestations effectuées par la recourante.

E. 4.1

Il résulte d'une part du principe de la bonne foi, inscrit à l'art. 2 du Code civil suisse du 10 décembre 1907 (CC, RS 210), ainsi qu'aux art. 5 al. 3 et 9 Cst., que les déclarations entre les autorités et les administrés doivent être interprétées selon le principe de la confiance, en recherchant comment une telle déclaration ou attitude pouvait de bonne foi être comprise en fonction de l'ensemble des circonstances. Selon le principe de la confiance, il y a lieu d'attribuer aux déclarations de volonté le sens qui était ou aurait dû être connu par le destinataire au moment de la réception. Il faut donc interpréter la déclaration dans le sens que le destinataire devait raisonnablement lui donner, en tenant compte des circonstances du cas concret (cf. arrêts du TAF A-5191/2017 du 26 août 2019 consid. 4.1 et A-6029/2017 du 7 septembre 2018 consid. 3.4). D'autre part, le principe de la bonne foi interdit aussi bien aux autorités qu'aux particuliers de se comporter de façon contradictoire ou abusive dans leurs rapports de droit public (cf. ATF 143 V 66 consid. 4.3 ; arrêt du TF 1C_632/2019 du 18 septembre 2020 consid. 2.1.1 ; arrêts du TAF A-4321/2015 du 9 mai 2016 consid. 3.2.1 et A-4673/2014 du 21 mai 2015 consid. 6).

E. 4.2

En l'espèce, la Cour ne constate aucune violation du principe de la bonne foi. La violation du droit d'être entendu constatée dans l'arrêt de la Cour de céans du 20 janvier 2021 résultait d'une absence d'investigation et d'une constatation des faits insuffisante au regard des prestations considérées par l'autorité comme imposable. En aucun cas, il ne peut être déduit de cet arrêt que le Tribunal aurait considéré que seules les 19 prestations examinées pouvaient être remises en cause. Au surplus, il ne résulte pas du dossier, et la recourante ne le prétend pas, qu'une garantie spéciale aurait été donnée sur un périmètre restreint du contrôle opéré par l'AFC. Par conséquent, la recourante ne peut rien tirer de ce que, initialement, la discussion n'aurait porté que sur la qualification fiscale de 19 prestations et qu'au final, la notification d'estimation, tout comme la décision et la décision sur réclamation emportent une rectification plus large de sa taxation. Le grief de la violation du principe de la bonne foi doit ainsi être rejeté.

E. 5

Le litige porte sur les périodes allant du 1er trimestre 2011 au 4ème trimestre 2015. La première question qui se pose est celle de la prescription, qui doit, selon la jurisprudence, être examinée d'office lorsqu'elle joue en faveur du contribuable (ATF 138 II 169 consid. 3.2 ; 133 II 366 consid. 3.3 ; 73 I 125 consid. 1 ; cf. en matière de TVA: arrêt du TF 2C_29/2020 du 3 avril 2020 consid. 3.2.4).

E. 5.1

En vertu de l'art. 42 al. 1 LTVA, le droit de taxation se prescrit par cinq ans à compter de la fin de la période fiscale pendant laquelle la créance est née. Une déclaration écrite sujette à réception visant à fixer ou à corriger la créance fiscale, une décision, une décision sur réclamation ou un jugement interrompent la prescription, de même que l'annonce d'un contrôle ou le début d'un contrôle non annoncé selon l'art. 78 al. 3 LTVA (art. 42 al. 2

LTVA). Si la prescription est interrompue par l'AFC ou par une instance de recours, le délai recommence à courir. Le nouveau délai est de deux ans (art. 42 al. 3 LTVA). Enfin, le droit de taxation se prescrit dans tous les cas par dix ans à compter de la fin de la période fiscale pendant laquelle la créance est née (art. 42 al. 6 LTVA).

E. 5.2

En l'espèce, la prescription relative a été interrompue au plus tard par le contrôle et son résultat remis à la recourante le 15 septembre 2016 (supra, Faits let. B.a), puis régulièrement depuis, à tout le moins tous les deux ans. S'agissant de la prescription absolue, le délai de 10 ans a été atteint au 31 décembre 2021, pour la période fiscale 2011. Partant, la créance afférente à cette période semble a priori prescrite. Trois aspects doivent, cela étant, être clarifiés.

E. 5.2.1

D'une part, il est constant parmi toutes les prestations effectuées par la recourante durant les périodes fiscales litigieuses - dont 2011 - que 19 prestations ont fait l'objet de l'arrêt du TAF A-2176/2020 du 20 janvier 2021 (cf. ci-avant, let. C). Sur cet aspect, la qualification fiscale des 19 prestations a été jugée de manière définitive et ne peut plus être remise en cause dans le cadre du présent litige, raison pour laquelle, la Cour de céans a considéré qu'elles n'étaient plus litigieuses, ce que les parties admettent par ailleurs. Plus précisément, l'arrêt précité a indiqué, sans être attaqué, que la décision de l'autorité inférieure était confirmée, en tant qu'elle portait sur le caractère imposable de 8 des 9 prestations visées et sur le montant TVA dû à ce titre et acquitté par la recourante de CHF 22'905.50. Cela étant, l'autorité inférieure n'a pas distingué, après l'arrêt de renvoi, entre les 19 prestations - réparties sur plusieurs périodes fiscales - pour lesquelles une qualification définitive avait été effectuée, et les autres prestations encore à qualifier. Indépendamment de ce dernier point, force est de constater que la prescription absolue est intervenue au 31 décembre 2021 pour l'entier de la période fiscale 2011 et ce même si la qualification juridique de certaines de ces prestations avait fait l'objet d'un jugement définitif. En effet, la prescription absolue ne s'attache pas à une prestation déterminée, mais bien - comme cela résulte déjà du texte de l'art. 42 LTVA - à une période fiscale. Ainsi, dès lors que l'impôt est prélevé par période fiscale, que la période fiscale correspond à l'année civile (art. 34 al. 1 et al. 2 LTVA) et que la recourante n'a pas opté selon l'art. 34 al. 3 LTVA pour une autre période fiscale, la prescription ne peut être comprise que comme affectant la période fiscale dans son entier. Une solution contraire pourrait d'ailleurs emporter des problèmes délicats notamment en lien avec la valorisation de prestations dont seul le principe du caractère imposable avait été reconnu dans un jugement. Par conséquent, s'agissant de la prescription absolue comme en l'espèce, seule l'entrée en force d'une décision ou d'un jugement portant sur l'intégralité de la créance afférente à 2011 permettrait de faire échec à cette institution. En particulier, et sous réserve de ce qui sera mentionné ci-après s'agissant de la part de la créance résultant du décompte remis par la recourante et des montants acquittés par cette dernière sans réserve, il n'y a pas lieu de distinguer entre une partie admise, à savoir la créance afférente à la part des 19 prestations définitivement jugées, de la créance fiscale 2011 et une partie contestée qui seule pourrait être prescrite.

E. 5.2.2

Deuxièmement, et cependant, il faut distinguer, comme le fait la décision ici attaquée (cf. let. D ci-avant), entre la créance 2011 décomptée initialement par l'assujettie (CHF

15'206.--) et la correction de cette créance constatée dans cette décision (CHF 13'336.--). En effet, conformément à l'art. 43 al. 1 let. c LTVA, la créance fiscale entre en force notamment par la prescription du droit de taxation. Ainsi, la créance d'impôt complémentaire (« correction due au contrôle ») fixée initialement dans la notification d'estimation, puis finalement dans la décision dont est recours, ne s'est pas substituée à la créance d'impôt fixée dans le décompte remis par la recourante pour la période fiscale 2011, puisqu'il s'agit bien d'une créance complémentaire. Ainsi, la créance déclarée par la recourante dans son décompte est entrée en force au plus tard par l'effet de la prescription au 31 décembre 2021. Cela concerne bien le montant de CHF 15'206.-- et aucunement le montant de la créance complémentaire de CHF 13'336.--.

E. 5.2.3

Troisièmement, il est constant que la recourante s'est partiellement acquittée de l'impôt dû par paiements du 9 juillet 2018 (CHF 12'386.30) et du 20 avril 2020 (CHF 22'905.50). Il y a lieu de déterminer l'effet de ces paiements partiels au regard de la prescription intervenue au 31 décembre 2021. Selon l'art. 43 al. 1 let. b LTVA, la créance fiscale entre également en force, par la reconnaissance écrite ou le paiement sans réserve, par l'assujetti, du montant figurant dans la notification d'estimation. Par conséquent, la reconnaissance écrite ou le paiement sans réserve par l'assujetti du montant figurant dans la notification d'estimation entraîne l'entrée en force de la créance fiscale. C'est donc l'acceptation expresse par l'assujetti - dans la mesure où elle se manifeste sous l'une de ces deux formes - qui permet l'entrée en force (Marie-Chantal May Canellas, *Kommentar MWSTG*, N 16 ad art 43). Dans ce cadre, il doit être admis que la reconnaissance écrite ou le paiement sans réserve peut porter sur une partie seulement du montant figurant dans la notification d'estimation. Dans cette hypothèse, la créance fiscale n'entre en force, en application de l'art. 43 al. 1 let. b LTVA uniquement à concurrence de ce seul montant (dans ce sens, May Canellas, *op. cit.*, N 24 ad art. 43). Il faut ainsi y voir une exception à l'entrée en force globale de la créance fiscale complémentaire issue du contrôle pour une période fiscale entière, mentionnée ci-avant au considérant 5.2.1. L'art. 43 al. 1 let. b LTVA fait référence à la notification d'estimation, qui n'est, d'après la jurisprudence (cf. ATF 140 II 202), pas une décision en tant que telle. Se pose donc la question suivante : si l'AFC rend après la notification d'estimation une décision formelle, est-ce que le paiement sans réserve de la notification d'estimation peut encore intervenir au sens de l'art. 43 al. 1 let. b LTVA ? En principe, si l'AFC venait à prononcer une décision à la suite de cette notification d'estimation, c'est bien la lettre a et non la lettre b de l'art. 43 al. 1 LTVA qui devrait trouver application puisqu'il existe une décision formelle. Si la reconnaissance intervient cependant avant que l'AFC ait rendu une décision, alors la créance entrera en force déjà à ce moment, c'est-à-dire avant l'entrée en force de la décision (dans ce sens, May Canellas, *op. cit.*, N 17 ad art. 43). En revanche, si, comme en l'espèce, la reconnaissance intervient postérieurement à la décision de l'AFC, la situation est plus délicate. D'un côté, on ne saurait admettre que l'existence de cette décision formelle empêche une reconnaissance partielle de la créance fiscale par l'assujetti. En revanche, s'agissant de l'effet d'une telle reconnaissance sur la prescription, il n'y a pas lieu d'admettre, une fois une décision formelle rendue par l'AFC que la créance puisse entrer en force en application de l'art. 43 al. 1 let. b LTVA. Dans ce sens, le fait pour l'AFC de rendre une décision formelle ensuite de la notification d'estimation doit être considéré comme empêchant l'entrée en force de la créance fiscale, même en cas de reconnaissance ou paiement partiel sans réserve. L'entrée en force de la créance au sens de la lettre a de l'art. 43 al. 1 LTVA constitue une disposition dérogatoire spéciale rendant

inapplicable la lettre b de cette disposition dès le moment où la notification est couplée avec, ou suivie par, une décision formelle. En effet, s'il fallait admettre l'entrée en force de la créance fiscale à raison de la reconnaissance postérieure à la notification d'une décision formelle, cela contraindrait l'AFC à effectuer un suivi de ces créances désormais entrées en force, notamment pour sauvegarder le délai de prescription du droit d'exiger le paiement de l'impôt (art. 91 LTVA). Ainsi, il y aurait lieu, alors même que la décision formelle n'est pas en force et que la procédure est encore en cours, de percevoir la part d'impôt qui aurait été reconnue. En outre, dans sa jurisprudence en lien avec la notion de notification d'estimation (ATF 140 II 202 consid. 5), le Tribunal fédéral, en se basant sur les travaux préparatoires (citant notamment le Message LTVA, FF 2008 6277, p. 6393), a eu l'occasion de préciser que la procédure de contrôle fiscal est effectuée en deux phases, qui comprend une première phase non contentieuse, dans laquelle l'assujetti exerce son droit d'être entendu préalablement à toute décision. Il reçoit dans cette phase la notification d'estimation et il lui est alors loisible de discuter, de façon informelle, des constats établis par l'inspecteur et, le cas échéant, d'obtenir leur correction; la seconde phase intervient en cas de désaccord persistant et permet alors à l'assujetti d'ouvrir une procédure administrative, en sollicitant du fisc ou en provoquant une décision formelle sujette à contestation. Il découle de cette jurisprudence que la seconde phase du contrôle n'intervient que si le désaccord persiste. Sous l'angle d'une interprétation systématique, il se justifie donc de ne pas mélanger les deux phases non plus lorsqu'il s'agit d'interpréter l'art. 43 al. 1 LTVA. Ainsi, tant que le contrôle se situe dans sa phase non contentieuse, la créance peut entrer en force en application de la lettre b, par sa reconnaissance ou par le paiement de l'impôt. En revanche, dès que le contrôle se poursuit dans sa seconde phase, la créance ne peut plus entrer en force par une reconnaissance ou un paiement ultérieur et seule l'entrée en force de la décision formelle, comme l'indique la lettre a de l'art. 43 LTVA est alors possible. Par conséquent, il y a lieu d'admettre que l'hypothèse de l'art. 43 al. 1 let. b LTVA n'est applicable que pour autant et tant que l'AFC n'a pas rendu de décision formelle. Dès ce moment, seule une entrée en force fondée soit sur la lettre c, soit sur la lettre a de cette disposition est envisageable.

E. 5.2.4

Rapportée à la présente cause, il faut voir que la notification d'estimation a été effectuée le 18 juin 2018 alors que l'AFC a rendu une décision formelle le 3 septembre 2019. En outre, un premier paiement partiel sans réserve a été effectué par la recourante le 9 juillet 2018 (CHF 12'386.30) et un autre le 20 avril 2020 (CHF 22'905.50). Ce dernier paiement est lié à 8 des 9 prestations visées dans la décision du 3 septembre 2019 (cf. supra let. C) et correspond à un montant de CHF 4'016.85, pour la période fiscale 2011 (cf. supra let. D). S'agissant du premier montant, intervenu avant la décision de l'AFC, il a pu permettre l'entrée en force - partielle - de la créance complémentaire (« correction due au contrôle »), de telle sorte que la prescription absolue ne l'a pas atteinte. Cependant, il n'est pas possible en l'état du dossier de déterminer comment ce montant de CHF 12'386.30 doit être réparti entre les périodes fiscales ici litigieuses. Il reviendra à l'autorité inférieure, dans le cadre de la procédure de perception de la créance, de tenir compte de cet élément. En revanche, s'agissant du second versement, dès lors qu'il est intervenu après la décision, il ne peut pas avoir eu pour effet une entrée en force partielle de la créance fiscale pour 2011. Ainsi, faute d'avoir été fixée dans une décision entrée en force à la date précitée, il y a lieu de constater la prescription absolue (à vrai dire la péremption) de cette créance complémentaire. Ainsi, en résumé, la reprise à hauteur de CHF 13'336.--, sous déduction de la part du versement de

CHF 12'386.30 afférente à la période fiscale 2011, doit être annulée et le recours partiellement admis sur ce point.

E. 6

La Confédération perçoit, à teneur de l'art. 1 al. 1 LTVA, à chaque stade du processus de production et de distribution, un impôt général sur la consommation (taxe sur la valeur ajoutée, TVA), avec déduction de l'impôt préalable. Les prestations fournies sur le territoire suisse par des assujettis moyennant une contre-prestation sont soumises à l'impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse. Ces prestations sont imposables pour autant que la LTVA ne l'exclue pas (art. 18 al. 1 LTVA), étant précisé qu'une prestation exclue du champ de l'impôt n'est pas imposable si l'assujetti n'a pas opté pour son imposition en vertu de l'art. 22 LTVA (art. 21 al. 1 LTVA).

E. 6.1

Selon l'art. 21 al. 2 ch. 11 LTVA, sont en particulier exclues du champ de l'impôt (« exonérées au sens impropre ») en tant qu'opérations réalisées dans le domaine de l'éducation et de la formation : l'éducation des enfants et des jeunes, l'enseignement, l'instruction, la formation continue et le recyclage professionnel (let. a) ; de même que les cours, conférences et autres manifestations à caractère scientifique ou didactique (let. b). La jurisprudence constante du Tribunal fédéral a limité l'exonération ici visée aux opérations étroitement liées à un but éducatif et formateur. Les activités doivent donc servir principalement à transmettre ou à approfondir des connaissances, ou du moins être consacrées principalement à l'acquisition de connaissances ou de compétences. Ce qui détermine la qualification en tant que prestations de formation ou d'enseignement, c'est de savoir si l'activité vise à encourager ou à aider quelqu'un à atteindre un objectif d'apprentissage prédéfini dans un domaine donné (cf. arrêts du TF 2C_500/2019 du 6 février 2020 consid. 4.3, 2C_161/2019 du 8 octobre 2019 consid. 2.1 ; arrêts du TAF A-2176/2020 du 20 janvier 2021 consid. 5, A-5368/2018 du 23 juillet 2019 consid. 2.3.1 et 2.3.4, A-5906/2013 du 1er avril 2014 consid. 3.5.2 et les réf. cit. ; voir également, sous l'égide de l'ancien droit, ATF 140 I 153 consid. 2.5.3 et les réf. cit. ; arrêts du TF 2A.269/2005 du 21 mars 2006 consid. 3.1 [coaching ; confirmé, suite à une demande de révision, par le jugement du TF 2A.396/2006 du 22 janvier 2007] et 2A.485/2004 du 18 mai 2005 consid. 7.1 ; Alexandra Pillonel, in : Kommentar MWSTG, n° 87 ss ad art. 21 ; voir également, sous l'égide de l'ancien droit, arrêts du TF 2A.269/2005 du 21 mars 2006 consid. 3.1 et 2A.485/2004 du 18 mai 2005 consid. 7.1). Les prestations de formation doivent dès lors être distinguées d'autres prestations qui, si elles peuvent servir à communiquer des connaissances (par ex. prestations de conseil), n'en poursuivent pas moins un autre but premier. Certaines prestations de conseil comportent une part de « formation » spécifique à l'entreprise, mais ne constituent pas une formation au sens de l'art. 21 al. 2 ch. 11 LTVA et ne remettent ainsi pas en cause la qualification et le caractère imposable des prestations. Par ailleurs, certaines prestations de services comportent à la fois une part de conseil et une part de formation. En vertu du principe de l'unité de la prestation, le même traitement fiscal est alors applicable à l'ensemble des prestations (art. 19 al. 3 LTVA). On peut parler à cet effet d'opérations économiques homogènes (Pillonel, op. cit., n° 34 ss ad art. 19 LTVA). Selon le Tribunal fédéral, il est nécessaire que les différents éléments de la prestation globale soient liés sur le plan objectif, temporel et économique, de telle manière qu'ils forment les composants indissociables d'une seule opération (arrêts du TF 2C_639/2007 du 24 juin 2008 consid. 2.2, 2A.756/2006 du 22 octobre 2007 consid. 2.4; ATAF 2007/14 consid.

2.3.1, arrêts du TAF A-4321/2015 du 9 mai 2016 consid. 3.1.2, A-6108/2014 du 22 juillet 2015 consid. 3.3.2 et les références). Il faut alors déterminer si le but poursuivi par les parties au contrat est essentiellement le conseil ou la formation. Dans le premier cas, les prestations de conseil prédominent et la totalité de la contre-prestation est imposable. Dans le second, ce sont les prestations d'enseignement qui apparaissent au premier plan et la totalité de la contre-prestation est exclue du champ de l'impôt. Il sied de souligner que les questions de délimitations entre ces deux types de prestations sont souvent délicates. Les exclusions du champ de l'impôt contenues à l'art. 21 LTVA devraient, selon la jurisprudence fédérale, être interprétées de manière « plutôt restrictive », respectivement en tout cas pas de manière extensive (cf. ATF 124 II 372 consid. 6 et 124 II 193 consid. 5e). Cela étant, ces exceptions doivent, selon la jurisprudence du Tribunal administratif fédéral, avant tout être interprétées de manière ni extensive, ni restrictive, mais de manière correcte en fonction de leur sens et de leur but (cf. ATAF 2016/23 consid. 2.3.1 ; arrêts du TAF A-6966/2018 du 24 octobre 2019 consid. 2.3.1 et A-3061/2018 du 4 juin 2019 consid. 3.5). Cette solution est par ailleurs soutenue en doctrine (cf. Michael Beusch, in : Kommentar MWSTG, « Auslegung », n° 2 ; Anne Tissot Benedetto, in : Kommentar MWSTG, n° 16 ad art. 21 ; cf. déjà André Grisel, Droit administratif suisse, 1970, p. 57, selon lequel il ne se justifie pas toujours d'interpréter les dispositions exceptionnelles restrictivement ; le même, Traité de droit administratif, vol. I, 1984, p. 179, qui parle au sujet d'une telle interprétation restrictive de « pseudo-méthode » d'interprétation). Ainsi, une prestation ne saurait être exclue dès l'instant où elle entretient d'une manière ou d'une autre un rapport avec l'éducation ou la formation.

E. 6.2

Selon la pratique administrative, appliquée par l'AFC dans ce contexte pour distinguer les prestations de formation et celles de conseil (InfoWeb TVA concernant les secteurs, n° 20 « Formation » [ci-après : ITS 20], ch. 2.2.1, dans sa version valable pour les périodes concernées), il y a prestation imposable de conseil lorsque, premièrement, la prestation (contrat) est spécifiquement conçue pour le mandant, deuxièmement, elle repose sur une analyse préalable de la situation du mandant (entreprise) et, troisièmement, elle consiste à élaborer et, le cas échéant, à mettre en oeuvre des propositions de solutions concrètes aux problèmes. Dans la pratique administrative précitée, l'autorité inférieure propose au surplus de différencier les prestations de formation (exclues) de celles de conseil (imposables) en donnant les exemples suivants (ITS 20, ch. 2.1.2) : « Une société de conseil est mandatée pour mener à bien une session de coaching destinée aux membres de la direction d'une banque. Il ne s'agit pas ici d'une prestation de formation exclue du champ de l'impôt mais d'une prestation de conseil imposable. Un formateur de vente indépendant est mandaté pour mener à bien un training à la vente par téléphone auprès du personnel d'un commerce de vins. Le formateur conduit un séminaire de groupe sur trois jours en se basant sur un cours qu'il donne sous la même forme auprès d'autres mandants. Au terme de ce séminaire, il accompagne chaque participant pendant une demi-journée afin de superviser l'application des connaissances acquises, au titre du contrôle de qualité (coaching). Dans ce cas, la totalité de la prestation constitue une prestation de formation, puisque le coaching n'est qu'un complément à la prestation de formation. Si une nouvelle session de coaching a lieu ultérieurement, à l'occasion d'un nouveau mandat indépendant du mandat de training, il s'agit alors d'une prestation imposable, sans rapport avec la formation. » Selon la jurisprudence, qui a validé à cet égard la pratique précitée de l'AFC, la part de conseil prédomine lorsque (i) la prestation est adaptée au client de manière individuelle et/ou (ii)

repose sur une analyse préalable de la situation en cause et/ou (iii) des solutions aux problèmes sont élaborées et éventuellement mises en pratique (cf. arrêt du TF 2A.269/2005 consid. 3.2 ; arrêts du TAF A-3190/2008 du 15 juillet 2010 consid. 5.2.3.3 et A-1913/2007 du 12 décembre 2008 consid. 4.1.1 et 4.1.2 ; Pillonel, op. cit., n° 92 ss ad art. 21).

E. 6.3

On retiendra, en résumé, que la prestation de conseil sera destinée avant tout à régler un problème concret, respectivement qu'elle répond à l'attente concrète du mandant pour une solution à un problème concret, tandis que la prestation de formation consiste en la transmission de connaissances a priori standardisées. Ces dernières ne nécessitent en principe pas d'adaptation en lien avec l'apprenant, qui décide de suivre cette formation pour le contenu qui lui est proposé, même s'il est tenu compte des capacités de ce dernier pour configurer la transmission de connaissances et l'adapter, par exemple au niveau initial de l'apprenant. Ainsi des modules standards adaptés aux besoins particuliers d'une entreprise mais qui - moyennant de légères modifications - pourraient être dispensés à un autre client, sont qualifiés de prestations de formation, car c'est ce dernier élément qui prédomine (dans ce sens déjà, arrêt du TAF A-1913/2007 du 12 décembre 2008 consid. 4.1.1 ; dans le même sens, Pillonel, op. cit. n° 94 ad art. 21).

E. 7.1

En l'espèce, selon les propres indications de la recourante, elle était initialement active sur le marché du conseil en management. Dans ce cadre, elle faisait en sorte que les participants aux cours exercent les techniques de management sur des mises en situation qui étaient le reflet parfait de leur réalité quotidienne. Les participants s'approprièrent ainsi les bonnes techniques pour un transfert effectif dans leurs habitudes de travail. La recourante utilisait la méthodologie MAP (Modèle théorique - Atelier pratique - Plan d'action), qui a pour vocation notamment d'inscrire les participants dans un mode de fonctionnement permettant une production et un engagement effectif sur des plans d'action. La recourante s'est par la suite spécialisée dans la conduite de transformations d'entreprises et dans la gestion du changement. Elle indique d'ailleurs actuellement dans une vidéo visible depuis son site internet (page d'accueil, « quel est ce p*** facteur humain » dernière consultation le 1.2.2022) que, en raison du facteur humain, chaque organisation fonctionne de manière différente et que le processus mis en place pour une entreprise ne peut être utilisé pour une autre et qu'ainsi il n'y a pas de processus de formation « clef en mains ». Force est donc de constater que les produits proposés par la recourante sont en principe adaptés aux clients, débutent par une analyse de la situation et visent à solutionner des problèmes. En tant que tels, ils relèveraient ainsi plutôt du conseil, ou à tout le moins comportent tous une part de conseil. Par nature, l'intérêt des formations proposées par la recourante, telles qu'elles résultent de son catalogue, de ses offres et des descriptifs figurant au dossier, consiste dans l'individualisation et la personnalisation vis-à-vis du client. Rien au dossier ne permet, au-delà des pièces effectivement produites en lien avec certaines prestations spécifiques et qui feront l'objet d'une analyse détaillée (ci-après consid. 10), d'une manière générale d'admettre que la recourante effectue de pures prestations de formation standardisées reproduites uniformément chez tous ses clients. La recourante ne le prétend au demeurant pas, ou en tout cas pas de cette manière. Compte tenu de la variété importante des différents clients de la recourante et des objectifs propres à chacun, il y a lieu d'admettre que les formations qu'elle propose supposent toutes une forme d'adaptation et d'une individualisation, probablement d'une ampleur variée, mais présente dans tous les cas. Les

formations, même si elles sont fondées sur une andrologie standardisée (sur cette question cf. consid. 7.3 ci-après), nécessitent toutes une individualisation aux besoins du client. Que cette individualisation implique une immersion ou pas, voire un accompagnement ultérieur de mise en place des conclusions, ce sont à chaque fois les besoins propres du client et de ses employés qui sont analysés. Ainsi, cette adaptation porte à la fois sur le type de cours, mais aussi sa durée et le matériel pédagogique fourni au client.

E. 7.2

Le recourante conteste d'une manière générale les critères posés par la jurisprudence pour distinguer entre les formations et les prestations de conseil. Elle estime que le facteur d'adaptation mis en avant dans la pratique et dans la jurisprudence ne pouvait s'appliquer que si la prestation est adaptée au client (l'employeur des personnes physiques bénéficiant du cours), mais pas si une formation prétendument standardisée est adaptée aux participants au cours selon les principes de l'andragogie que tous les prestataires de formation de qualité mettent en oeuvre. Elle reproche à l'AFC de ne pas avoir procédé à une telle distinction. Or, il n'en est rien. En effet, l'individualisation d'une prestation de formation qui la fait sortir du champ d'application de l'art. 21 al. 2 ch. 11 LTVA peut être effectuée tant en lien avec les besoins de l'employeur, à savoir la personne qui mandate la recourante, qu'avec ceux des employés. On ose imaginer que dans le meilleur des cas, les besoins individuels de toutes les parties sont pris en compte. Il n'est donc pas déterminant de procéder comme le suggère la recourante en distinguant en fonction d'une forme particulière d'individualisation. Comme cela résulte de la jurisprudence (supra consid. 6.1), la prestation de formation consiste pour l'essentiel à permettre à un apprenant d'atteindre un objectif d'apprentissage prédéfini dans un domaine donné. L'individualisation qui peut mener à requalifier une prestation de formation en une prestation de conseil doit être interprétée dans ce contexte. Par conséquent, une prestation ne devient dans ce sens « conseil » que si elle vise non plus à transmettre un savoir, mais à solutionner un problème. Ainsi, les principes de l'andragogie en tant qu'ils prévoient une adaptation du cours aux apprenants n'empêchent aucunement la reconnaissance d'une prestation de formation.

E. 7.3

Dans le même sens, la recourante fait grand cas du label Eduqua dont elle bénéficie, en soulignant que cette norme a pour objectif d'assurer l'efficacité des formations d'adultes par l'application des principes de l'andragogie. Elle estime que les impératifs de ce label se recouperaient avec la définition de la prestation de conseil telle que définie par la pratique de l'AFC et que cette coïncidence exclurait de facto toute formation labellisée du statut fiscal de formation pour la TVA. Cet argument ne permet pas à la recourante de modifier ce qui a été retenu ci-dessus par la Cour de céans. En effet, quand bien même l'entier des instituts de formation qui bénéficient du label Eduqua - soit plus de 1000 entités selon leur site internet (<https://alice.ch>, consulté en dernier lieu à la date du jugement) - cela ne change rien au fait que le label est octroyé à un institut de formation globalement et pas au regard d'une formation spécifique. Au surplus, contrairement à ce qu'indique la recourante, la norme Eduqua (cf. Norme de qualité eduQua : 2021, ch. 1.1.3, « conception de la qualité ») précise bien ce qui suit : « Les institutions de formation qui se conforment aux critères eduQua : ... se caractérisent par leur préoccupation élevée de la qualité, ancrée culturellement et institutionnellement tant au niveau de la direction que de l'exécution ; ... favorisent la réussite de l'apprentissage à long terme et la satisfaction élevée des participantes et des participants ; ... prennent en compte les compétences ou les objectifs

poursuivis ainsi que les besoins des personnes destinataires de leurs offres de formation ; ... assurent une information transparente pour les personnes à la recherche de cours et les participantes et participants ; ... structurent leur management de la qualité sur la base d'une boucle qualité ; ... formulent des objectifs et des exigences de qualité, jugent et évaluent leur conformité et se développent constamment ; ... pratiquent une culture forte de l'évaluation et du retour d'information ; ... identifient les évolutions sociétales et les aspects de la politique de formation qui y sont liés et orientent leurs offres en conséquence ; ... assurent le succès économique des offres de formation et gèrent, en tant qu'organisation, les risques de manière responsable. » On ne saurait cependant, comme le fait la recourante, déduire de ces exigences de qualité que toutes les formations dispensées par une institution labélisée devraient certainement être entièrement qualifiées de prestations de conseil. En effet, l'individualisation qui fait l'objet des recommandations de la norme eduQua, notamment par la prise en compte des compétences ou des objectifs poursuivis ainsi que les besoins des apprenants, ne transforme pas la prestation de formation en prestation de conseil au sens de la TVA. En d'autres termes, il n'est pas dommageable que le formateur individualise sa méthode d'enseignement en fonction de l'apprenant qu'il a concrètement en face de lui et cela n'en fait pas déjà pour ce motif une prestation de conseil sous l'angle de la LTVA. Au contraire, l'individualisation en tant que prestation de conseil tient dans l'adaptation de la formation à une problématique rencontrée par le client. Dans ce sens, si deux ou plusieurs clients ont des attentes et des objectifs similaires, il se peut que deux prestations soient « individualisées » de manière identique. Il n'en restera pas moins que cette « individualisation identique » aura pour conséquence une qualification en tant que prestations de conseil et non de formation. En résumé, l'augmentation de l'attention autour de la qualité de l'apprentissage et les principes de l'andragogie ne justifient pas une modification de la jurisprudence concernant les critères de distinction entre la formation et le conseil.

E. 7.4

La recourante conteste également (recours p. 16), dans la majorité des cas, conduire une immersion ou un accompagnement de terrain. Or, l'immersion en tant que telle n'est absolument pas un obstacle dirimant à la qualification d'une prestation de formation. Comme indiqué ci-avant (consid. 6.1) une analyse au cas par cas doit être effectuée pour déterminer, en fonction des critères de distinction posés par la jurisprudence, si la présence du formateur en immersion emporte une prépondérance de conseil ou si, malgré cette présence, la prestation peut être qualifiée de formation. Dans tous les cas, l'immersion ne permet pas déjà en soi de nier l'aspect de formation. Ainsi les critiques générales de la recourante sur la pratique et la jurisprudence ne conduisent pas la Cour de céans à modifier les critères de distinction permettant de délimiter des prestations de formation de celles de conseil. Au regard des critères développés par la jurisprudence (cf. consid. 6.3 ci-avant), il y a lieu d'admettre en l'espèce et d'une manière générale que la part de conseil prédomine sur la part de formation dans les prestations fournies par la recourante. En effet, il résulte du dossier que les formations proposées par celle-ci comportent une part individualisée prépondérante (la prestation est adaptée au client de manière individuelle) et que ces prestations visent à solutionner un problème individualisé propre au client : ainsi les solutions aux problèmes sont élaborées et éventuellement mises en pratique. Il résulte de ce qui précède que prises globalement, les prestations fournies par la recourante comportent une composante majoritaire de conseil, de telle sorte que c'est à juste titre que l'autorité inférieure les a qualifiées de prestations imposables à la TVA. Ce traitement fiscal doit donc

être considéré d'une manière générale comme approprié pour toutes les prestations de la recourante qui ne sont pas documentées dans un sens contraire. Cette conclusion intermédiaire permet ainsi de rejeter deux griefs spécifiquement soulevés par la recourante en lien avec certains documents qu'elle a fournis (consid. 8 ci-après) et à la méthodologie adoptée par l'autorité inférieure (consid. 9 ci-après).

E. 8

Ainsi c'est à tort que la recourante estime, outre les prestations clairement identifiées comme litigieuses, avoir prouvé que d'autres recettes de son chiffre d'affaires sont le résultat de prestations de formation qui auraient dû être exclues.

E. 8.1

Son grief est en particulier lié aux pièces 1,4,5,6,11,12,16,17,18,19 et 35 du bordereau du 30 juillet 2021. Elle fonde ainsi en partie son recours sur ces documents, estimant qu'ils lui permettraient de prouver l'exclusion du champ de l'impôt des prestations qui leur correspondent. A l'inverse, l'autorité inférieure conteste non tant la valeur probante des documents, mais leur aptitude à prouver la qualification fiscale des prestations fournies par la recourante. En effet, dans la décision entreprise, l'autorité inférieure n'est pas revenue sur les montants en relation avec lesquels l'assujettie ne lui a remis aucun document. Faute de reconstitution du chiffre d'affaires déclaré comme exclu du champ de l'impôt, ces montants furent considérés comme la contrepartie de prestations imposables et la réclamation fut rejetée les concernant. La recourante explique que les pièces 12 et 18 correspondraient à une formation « techniques de management » pour le service *** de la ville [Y. _____] mais qu'elle ne trouve pas de trace d'une offre pour ce mandat. Selon elle, elle aurait probablement uniquement eu une discussion avec la responsable formation qui aurait ensuite donné lieu au bon de commande (pièce 35 au recours). En outre, la pièce 16 concernerait la formation « Gestion du temps et des priorités » figurant au catalogue de [canton Y. _____] que l'AFC aurait considérée comme exclu du champ de l'impôt dans sa décision sur réclamation en 2020. Enfin, la pièce 19 concernerait une formation technique de management qui aurait été donnée pro bono (le consultant ne l'aurait pas facturée) à l'entreprise B. _____ qui était alors en grande difficulté financière. La recourante n'aurait facturé que le recours au comédien. Il n'y aurait pas eu d'offre pour cette formation mais le contenu aurait été standard tout comme le recours à des comédiens. Dans sa réponse, l'autorité inférieure, s'agissant des pièces 1, 4, 5, 6, 11, 12, 16, 17, 18, 19 et 35, persiste à considérer que la nature des prestations fournies (conseil ou formation) ne peut être arrêtée en l'absence des offres et contrats qui décrivent les services rendus par la recourante.

E. 8.2

Force est ici de constater pour la Cour à la suite de l'autorité inférieure, qu'il n'est pas possible de déterminer avec précision à quelles prestations facturées se rapportent les pièces mentionnées ci-dessus. Compte tenu du fardeau de la preuve (consid. 2.3 ci-avant) et des éléments précités s'agissant de prestations exclues du champ de l'impôt, il revenait à la recourante d'apporter, pour chaque prestation, la preuve des faits qui diminuent ou lèvent l'imposition, à savoir de mettre en lien les recettes concernées avec la documentation propre à permettre la qualification fiscale à laquelle elle prétendait. Par conséquent, la Cour ne saurait suivre la recourante en tant qu'elle estime avoir prouvé avoir effectués d'autres prestations exclues que celles dont il sera question ci-après.

E. 9

Dans un grief distinct la recourante conteste le montant de la reprise effectuée au motif qu'il serait matériellement impossible de contrôler la manière avec laquelle l'AFC a qualifié la nature de chacune des factures.

E. 9.1

Elle se plaint du fait que l'AFC n'a jamais produit de tableau listant toutes les factures (pièce 4) en indiquant facture par facture le traitement fiscal qu'elle entendait y donner. La recourante explique que suite à la décision du Tribunal de céans du 20 janvier 2021, elle a ajouté les colonnes faisant le lien avec les 19 cours ainsi que les numéros de pièces pour les nouvelles prestations à étudier. La recourante estime ainsi avoir fait sa part du travail en fournissant à l'AFC les outils permettant de se prononcer. Selon la recourante, le tableau qu'elle aurait fourni à l'AFC serait un outil clair qui aurait permis à l'autorité inférieure de faire le lien entre le chiffre d'affaires qu'elle a comptabilisé et les différentes prestations qu'elle a effectuées. Elle poursuit en exposant que l'AFC disposait en outre des copies de toutes les factures mentionnées pour le cas où elle aurait souhaité approfondir ses recherches. Dès lors, tant que l'AFC ne produit pas ce tableau avec une prise de position facture par facture, il serait impossible de contrôler que le montant de la reprise correspond bien aux différentes décisions qui ont déterminé la nature de la prestation.

E. 9.2

A cet égard, la Cour de céans relève que c'est à raison que l'autorité inférieure rappelle dans sa réponse que l'assujetti doit tenir ses livres comptables et les documents pertinents conformément aux principes du droit commercial (art. 70 al. 1 LTVA), soit de manière à ce que tous les faits importants pour la détermination de l'assujettissement, le calcul de l'impôt et celui de l'impôt préalable déductible puissent y être constatés aisément et de manière sûre. Il doit en particulier être en mesure d'établir la concordance des chiffres d'affaires entre ses déclarations périodiques et ses comptes. La sanction d'une comptabilité lacunaire ou incomplète est la taxation par voie d'estimation. En l'occurrence, l'AFC n'est pas parvenue lors du contrôle à reconstituer le chiffre d'affaires exclu du champ de l'impôt, dès lors que les montants déclarés ne correspondent pas à ceux comptabilisés. Chiffre d'affaires exclu déclaré (en CHF) Chiffre d'affaires exclu comptabilisé (en CHF) 2012 365'527 333'776 2013 188'459 188'044 2014 242'430 222'570 2015 268'674 432'064 L'AFC poursuit en expliquant que ceci est la raison pour laquelle elle fut contrainte de procéder à une sorte d'estimation en procédant comme suit : elle a premièrement considéré que le chiffre d'affaires déclaré comme exclu était en fait imposable et a ensuite déduit dudit chiffre d'affaires les prestations dont le caractère exclu était établi. L'autorité inférieure explique encore que ce motif l'a conduite à inviter une nouvelle fois la recourante par courrier du 1er juin 2021 à reconstituer son chiffre d'affaires exclu (pièce AFC 23) puis, en l'absence d'une telle reconstitution, à considérer comme imposables les prestations pour lesquelles la recourante n'avait produit aucune pièce. L'AFC considère en outre, et à raison encore, que le simple ajout au tableau d'une colonne énumérant les pièces nouvellement produites ne permet pas de faire concorder chiffres d'affaires déclarés et comptabilisés, et que ce tableau ne saurait servir de base pour la détermination des prestations exclues du champ de l'impôt. En effet, dans de telles circonstances, il n'appartenait pas à l'autorité inférieure d'établir une liste de toutes les prestations de la recourante en indiquant pour chacune d'elles le traitement fiscal applicable. Bien au contraire et dès lors que la concordance entre les décomptes TVA et les comptes n'a jamais été dressée, il incombait à la recourante d'identifier chaque prestation qu'elle considère comme exclue et d'en apporter

la preuve. Tout chiffre d'affaires pour lequel aucune preuve n'est fournie doit être considéré comme imposable. Dans ce contexte, on ne peut reprocher à l'AFC d'avoir procédé de manière illicite. Enfin, c'est encore à juste titre que l'autorité inférieure estime que la recourante est particulièrement malvenue de lui reprocher d'avoir procédé à une reprise matériellement impossible à contrôler. En effet, la difficulté d'arrêter les prestations exclues résulte de son incapacité à faire concorder ses chiffres d'affaires déclarés et comptabilisés, ce qui a ici contraint l'AFC à fixer la créance fiscale en opérant une sorte d'estimation. Partant et dans la mesure où dans le cadre de la présente procédure de recours, la recourante n'a ni allégué ni produit d'élément susceptible de démontrer que les cours dont il est question ici consistaient en des prestations de formation exclues du champ de l'impôt, il s'agit de constater que le recours est mal fondé et qu'il doit être rejeté sur ce point.

E. 10

Cela dit, il y a finalement lieu de contrôler au cas par cas, les prestations explicitement critiquées par la recourante en lien avec un certain nombre de produits qu'elle propose. Il s'agira donc ici pour la Cour de céans d'analyser les différentes prestations litigieuses pour lesquelles une documentation adéquate a été fournie par celle-ci.

E. 10.1

Dans sa décision du 1er octobre 2021, l'AFC a admis que le cours dispensé par l'assujettie auprès de la [Haute Ecole X], dans le cadre de la filière Master Business Administration - orientation ***, relève de la formation exclue du champ de l'impôt. Selon elle, celui-ci s'insère dans le cadre d'un enseignement standard dispensé par la Haute Ecole et n'est nullement spécialement adapté aux participants. Elle a par conséquent corrigé sur ce point la notification d'estimation et cette prestation n'est plus litigieuse. En outre, il ressort du recours que, s'agissant des projets d'intervention « Outplacement pour Monsieur C. _____ », de la « Formation en management » destinée à D. _____ et de la « Proposition d'intervention "Formation en leadership sur mesure pour les chefs de service du [...]" » destinée à la Ville Y. _____, la recourante admet qu'il s'agit bien de prestations soumises à la TVA. Le traitement fiscal de ces prestations n'est ainsi plus litigieux. Dans la mesure où rien au dossier ne permet de douter du bien-fondé du point de vue des parties sur ces points, il n'y a pas lieu de les examiner plus avant (cf. consid. 2.2.2 ci-avant).

E. 10.2

S'agissant du « Projet d'intervention manager son temps et ses priorités », destiné à la Ville Y. _____, il y a lieu de relever ce qui suit. Dans la décision entreprise, l'autorité inférieure, se basant sur les pièces 2, 2' et 3 jointes au courrier de l'assujettie du 30 juillet 2021, a constaté que cette prestation repose sur la méthodologie MAP, dans laquelle le temps consacré aux ateliers, à la production de plans d'action et aux interventions du consultant dans son rôle de coach représente 70 à 80% de la durée de chaque module. Il ressort des constatations de l'autorité inférieure que le consultant, employé de la recourante, aurait eu, en amont du cours, connaissance des profils des participants, des difficultés que ceux-ci rencontraient dans leur mission et de leurs attentes, afin d'ajuster le contenu de la prestation. La prestation en question aurait consisté notamment en l'élaboration d'un plan personnel d'action sous forme d'objectifs concrets à mettre en oeuvre dans le travail quotidien et en l'étude de cas réels apportés par les participants. Il était accompagné d'un support de formation personnalisé pour chaque participant et de conseils personnalisés. Le projet de formation aurait donc été adapté au client et aurait visé à solutionner des

problèmes. L'autorité inférieure a donc considéré que la prestation ici en cause ne relevait pas de la formation exclue du champ de l'impôt. La recourante concède pour sa part que ce projet utilise bel est bien la méthodologie MAP et ajoute que cette prestation serait intégrée au catalogue de formation de la Ville Y. _____ (pièce 21 au recours, pièces 2, 2' et 3 jointes au courrier du 30 juillet 2021, pièce AFC 24) qui fournit cette formation à son personnel et qui la revend également à d'autres administrations publiques. La recourante affirme que ce projet d'intervention serait identique au cours 16, dont l'AFC a reconnu le caractère exclu du champ de l'impôt dans sa décision sur réclamation du 10 mars 2020. La recourante précise en outre que, bien que la pièce 21 jointe au recours corresponde au catalogue 2012 de la Ville Y. _____, elle aurait effectué des prestations dans ce catalogue chaque année entre 2011 et 2015. Il s'agirait donc ici pour la Cour de céans de constater que cette prestation serait exclue du champ de l'impôt. Dans sa réponse, l'autorité inférieure relève cependant que si certes, les deux produits portent sur la gestion du temps, un examen des circonstances les entourant permet néanmoins de les distinguer clairement. Par exemple, le prix des deux produits n'étant pas le même (CHF 4'946.60 et CHF 4'000.--). Enfin, dans sa réplique la recourante explique que cette prestation serait parfaitement identique dans ses objectifs, son architecture pédagogique, son public cible et dans le fait qu'elle est proposée dans le catalogue de la formation continue des deux clients. Le fait que les prix soient différents n'aurait rien d'anormal dans la mesure où la recourante cherche à maximiser son profit. En outre, le canton Y. _____, aurait imposé des tarifs plus bas que ceux de la Ville Y. _____. Il n'y aurait dès lors ici aucune raison objective de considérer cette prestation comme imposable alors que celle donnée à la Ville Y. _____ ne le serait pas. Au préalable, il faut souligner que la ressemblance entre les deux prestations qui est fortement contestée entre les parties n'est pas déterminante en elle-même. Les deux prestations indiquées peuvent être deux prestations de formation tout comme deux prestations de conseil. La recourante ne peut donc rien tirer de ce que l'autorité inférieure aurait admis que l'autre prestation était exclue du champ de l'impôt. Cela étant, il résulte de la documentation fournie par la recourante que cette prestation consiste dans une formation standard sur la gestion du temps. En offrant cette prestation, la recourante visait non pas tant à solutionner un problème pour les employés de la Ville Y. _____ - si ce n'est bien entendu le manque de connaissances de certains employés dans ce domaine - que de transmettre des connaissances et un savoir-faire en matière de gestion du temps de travail. Il découle également du « déroulé pédagogique » que la prestation n'est pas orientée vers la solution d'un problème au sein de l'entreprise mais consiste dans une formation relativement standard. Les autres éléments de contenu du cours, tels que présentés ci-dessus, conduisent également la Cour à reconnaître un caractère largement prépondérant de formation dans cette prestation. Pour ce motif, il y a lieu d'admettre le recours en lien avec cette prestation.

E. 10.3

Concernant le « Projet d'intervention "*** Communiquer avec son équipe" » destiné à la [...] de la Ville Y. _____, il y a lieu de relever ce qui suit. Dans la décision entreprise, l'autorité inférieure, en se basant sur la pièce 7 jointe au courrier de l'assujettie du 30 juillet 2021 (pièce AFC 24), a considéré que cette prestation intègre la méthodologie MAP et consiste notamment à rédiger des plans d'action individuels d'amélioration de pratiques de la police municipale. Elle est donc arrivée à la conclusion que cette prestation constituait une prestation de conseil soumise à la TVA. Il ressort du recours que l'objectif de cette prestation serait d'enseigner la communication à des managers et que les compétences de communication seraient les mêmes quel que soit le contexte en Suisse romande. La

recourante utiliserait donc toujours les mêmes supports de formation, seuls les exemples seraient choisis en fonction des participants, à nouveau ici pour répondre aux enjeux andragogiques en faisant en sorte que l'adulte intègre réellement la matière enseignée. Elle considère ainsi que cette prestation serait bien une formation et non un conseil, non soumise à TVA. Dans ce cadre, les parties divergent sur la preuve apportée ou non par la recourante d'une utilisation pour cette formation de supports de formation standards dans lesquels seuls les exemples auraient différé. L'AFC estime que cette affirmation n'est étayée par aucune preuve. La recourante soutient avoir fourni des exemplaires de ces supports de cours au début de la procédure de contrôle et que le numéro de pièce dans le tableau des factures permettrait de retrouver cette pièce prétendument manquante. Certes, le dossier de l'autorité inférieure contient un descriptif du planning de formation pour la Ville Y._____ ([...] 2011), ainsi que de nombreux autres documents indiquant que la recourante a fourni durant les périodes ici litigieuses de nombreuses formations aux polices municipales des cantons romands. En revanche, il n'est pas possible sur la base des pièces du dossier de déterminer avec précision si ce sont exactement les mêmes supports qui ont été utilisés. Quoi qu'il en soit, il n'est pas nécessaire ici de trancher cette question. En effet, le fait d'utiliser un support de base qui a déjà été utilisé pour d'autres cours ne permet pas encore d'exclure le caractère individualisé de la prestation. Ainsi, typiquement une formation comprenant une analyse de cas pratiques relevant de la réalité professionnelle spécifique au client et à ses employés, comme c'est le cas en l'espèce, emporte une individualisation suffisante pour que la prestation soit caractérisée dans son ensemble comme une prestation imposable (dans ce sens également arrêt du TAF A-1533/2020 du 21 octobre 2021 consid. 5.4.3). Que le concept puisse être reproduit plusieurs fois au motif que les enjeux sont similaires d'une police municipale à une autre n'ôte pas le caractère individualisé de la prestation. Sur la base de la documentation au dossier, la Cour ne peut admettre que cette prestation a consisté dans une formation. Par conséquent, s'agissant de la prestation ici en cause, il y a lieu de constater que, compte tenu de son individualisation, elle doit, comme l'a fait l'AFC, être qualifiée de prestation de conseil imposable.

E. 10.4

A propos du « Projet d'intervention "savoir conduire une négociation" » destiné à la Ville Y._____, la Cour observe ce qui suit. Dans la décision entreprise, l'autorité inférieure s'est basée sur les pièces 8, 9 et 10 jointes au courrier de l'assujettie du 30 juillet 2021. Selon elle, cette prestation reposerait comme celles analysées précédemment sur la méthodologie MAP, qui privilégie l'élaboration de plans d'action individuels et les conseils d'un coach. L'AFC explique que les participants disposaient à l'issue du cours d'un modèle personnel de négociation. Le projet serait ainsi adapté au client et relèverait du conseil imposable. Dans son recours, la recourante réitère quant à elle ses observations en ce qui concerne la méthodologie MAP. Elle ajoute que ce cours a été intégré au catalogue de formation de la Ville Y._____. Pour ce cours, il y a lieu de constater que l'aspect de formation est prédominant. Déjà fondamentalement, il s'agit d'une prestation destinée aux cadres ayant des responsabilités hiérarchiques de telle sorte que le cours peut être proposé de manière relativement uniforme à tous les clients. On peut ensuite constater que si certes chaque participant rentre chez lui avec sa propre compréhension de la matière acquise, il n'est pas ici démontré que la formation serait individualisée de manière prépondérante. Il s'agit au contraire avant tout d'enseigner et de transmettre des techniques de négociation. Le caractère de formation est donc prédominant et la prestation correspondante est exclue du champ de l'impôt. Sur ce point le recours doit être admis.

E. 10.5

S'agissant du « Projet d'intervention "Formation management" » (pièces 14 et 15 jointes au courrier du 30 juillet 202, pièce 22 au recours et pièce AFC 24) destiné à la commune de Z._____, il s'agit de constater ce qui suit. La décision entreprise, qui prend appui sur les pièces 14 et 15 jointes au courrier de l'assujettie du 30 juillet 2021, constate que cette prestation a été proposée après une immersion dans les locaux de la commune (cf. préambule qui se réfère au "rendez-vous d'hier en vos locaux") et comprenait la fixation de plans d'action individuels pour les participants. L'AFC est donc arrivée à la conclusion que cette prestation était fondée sur une analyse de la situation et visait l'élaboration de solutions. Ainsi, l'autorité inférieure a considéré que le projet constituait un conseil imposable. La recourante estime pour sa part, dans son recours et sa réplique, qu'il ne s'agissait pas d'une immersion au sens propre. Selon la recourante, l'on serait en présence d'une véritable immersion lorsque, dans des mandats, ses consultants accompagnent durant plusieurs heures voire, plusieurs jours, le personnel des clients sur le terrain. Lorsque ses prestations comprennent une immersion, le terme « immersion » serait alors explicitement mentionné dans les offres. Selon elle, contrairement à ce qu'affirme l'AFC, il n'existe pas de trace d'immersion pour cette prestation. Comme l'indiquerait le préambule de l'offre (pièce 22 au recours), cette commande aurait été passée sur un simple coup de téléphone avec une demande de formation en management. La recourante poursuit en arguant avoir utilisé un module et des manuels de formation standards. Cette formation aurait été donnée uniquement pour du personnel communal avec des participants issus de différents services. Elle considère dès lors qu'il s'agit ici non pas d'un conseil imposable mais bien d'une prestation de formation non soumise à TVA. Compte tenu de l'individualisation admise par la recourante, et indépendamment de savoir si une véritable immersion a été effectuée, il y a lieu de rejeter le grief de la recourante sur ce point. Que l'individualisation découle d'une présence sur place prolongée d'un employé de la recourante en vue de l'adaptation de la formation ou que cette adaptation puisse, plus simplement, découler d'un ou de plusieurs entretiens téléphoniques, il sied de constater que la formation est adaptée, et ainsi que son caractère individualisé prédomine. Le recours est rejeté s'agissant de cette prestation.

E. 10.6

Concernant le « Projet d'intervention "formation des patrouilleuses scolaires" » destinée à la Ville de W._____, le dossier révèle ce qui suit. Dans la décision entreprise, l'autorité inférieure a considéré que cette prestation aurait été formulée après une immersion auprès de la Ville de W._____ afin de bien cerner les attentes de celle-ci. Elle serait par ailleurs centrée sur la pratique. Ces constatations se basent sur les pièces 21 et 22 jointes au courrier de l'assujettie du 30 juillet 2021. Il ne s'agirait donc pas d'un cours standard mais d'un produit spécialement formaté pour la Ville de W._____ qui relèverait du conseil imposable. Il ressort en revanche du recours que la volonté de la Ville de W._____ aurait été d'offrir une formation à une catégorie de son personnel particulièrement délaissée par les programmes de formation. L'intitulé du besoin dans l'offre de la recourante (pièce 23 au recours) le déterminerait bien : « vous avez l'intention d'organiser un cours... ». Il s'en suivrait, qu'en l'occurrence, le client de la recourante n'aurait pas souhaité de conseil mais aurait voulu un cours. La recourante poursuit en exposant que si l'on reprenait les trois critères cumulatifs définis par l'AFC pour déterminer s'il s'agit d'une prestation de conseil, seuls deux sont remplis : la formation serait conçue pour le mandant, elle serait basée sur une analyse du métier de patrouilleuse scolaire (que la recourante ne connaît pas) au travers

d'une immersion, en revanche, elle ne vise nullement à solutionner un problème ni à mettre en oeuvre des solutions. La recourante aurait créé un module de formation avec un contenu pertinent grâce à l'immersion et elle aurait ensuite formé ces personnes avec les mêmes processus andragogiques que pour les autres formations et la prestation s'arrêterait là. La prestation ne serait dès lors pas soumise à TVA. La Cour de céans ne saurait suivre l'avis de la recourante. En effet, il résulte clairement de la documentation en lien avec la prestation que l'offre de formation a en l'occurrence nécessité une séance de travail destinée à bien cerner les attentes de la commune et des patrouilleuses, de telle sorte que la recourante a pu construire une « formation sur mesure ». Or, ce caractère individualisé doit conduire ici à la qualification de prestation de conseil et non de formation. Le fait que la prestation ne vise pas à solutionner un problème concret n'est pas ici déterminant. Si, véritablement comme le soutient la recourante, il s'agissait de laisser à cette catégorie de personnel communal une formation, une formation standard aurait été proposée, à laquelle les patrouilleuses auraient plus simplement été inscrites. A l'inverse la prestation fournie par la recourante ici repose sur une prise en compte des besoins des patrouilleuses scolaires de la commune et vise à satisfaire des attentes concrètes au-delà du besoin plus général de formation. Le recours doit être rejeté sur ce point.

E. 10.7

A propos de la « Proposition d'intervention "formation en management et leadership pour ***" », destinée à la Ville de W. _____, la Cour observe ce qui suit. Dans la décision entreprise, l'autorité inférieure a constaté, se basant sur la pièce 33 jointe au courrier de l'assujettie du 30 juillet 2021, que la proposition mentionne expressément qu'il s'agit d'une offre sur mesure spécialement composée pour la Ville de W. _____. Les prestations de l'assujettie ont donc été soumises à la TVA. Cela dit, la recourante argue dans son recours qu'elle aurait formé les cadres de tous les corps de police du canton Y. _____ depuis 2009. Selon elle, si tous les corps de police municipale sont des entités juridiques indépendantes, celles-ci se sont toujours organisées pour grouper les sessions de formation afin de rationaliser les coûts. Cela ressortirait du tableau des factures fourni par la recourante où le même jour elle aurait envoyé des factures à différentes communes. Le recours expose également que le programme de formation management et leadership des cadres durerait normalement cinq jours pour des groupes de 8 à 12 personnes. Selon la recourante, en 2015, seule la commune de W. _____ a promu [...]. Cette commune aurait tout de même souhaité leur offrir la même formation que celle offertes [dans d'autres cantons]. La recourante aurait donc adapté l'architecture pédagogique de la formation pour que celle-ci soit efficace avec 3 personnes. Elle poursuit en exposant qu'il serait évident qu'une même formation puisse se dérouler plus rapidement lorsqu'elle s'adresse à un public réduit. Les thèmes abordés dans cette formation seraient identiques à ceux abordés dans l'intégralité des autres modules de formation en management et leadership dispensés aux autres clients de la recourante. La Cour de céans ne saurait suivre l'avis de la recourante. En effet, il résulte clairement des explications de cette dernière qu'elle a dû adapter sa formation pour ces trois nouveaux ***. Il s'agit donc bien d'une prestation individualisée dans laquelle le caractère de transmission des connaissances, qui ne peut pas être nié, cède le pas sur l'aspect de conseil individualisé. Il s'agit là encore d'une « formation sur mesure ». Or, ce caractère individualisé doit conduire ici à la qualification de prestation de conseil et non de formation. Le recours doit être rejeté sur ce point.

E. 10.8

Concernant la « Proposition d'intervention "Transfert de compétences en matière de gestion du changement" » pour E._____, il a lieu d'observer ce qui suit. La décision entreprise prend appui sur la pièce 34 jointe au courrier de l'assujettie du 30 juillet 2021. Sur cette base, l'AFC a constaté que cette prestation a été formulée après une immersion et qu'elle consistait en un processus sur mesure. L'autorité inférieure a donc conclu qu'il s'agissait d'une prestation de conseil impossible. Cela dit, il ressort du recours que, contrairement à ce qu'affirme l'AFC dans sa décision, aucune immersion n'aurait été effectuée pour ce mandant. Cette prestation aurait eu trait à un transfert de compétences en matière de « gestion du changement », à savoir une branche du management et l'expertise de la recourante serait par ailleurs reconnue dans ce domaine. La recourante poursuit en exposant que sa cliente lui aurait demandé de transférer ses compétences à l'une de leurs collaboratrices qui serait par la suite devenue responsable d'une cellule d'accompagnement au changement créée par le directeur des ressources humaines. La proposition intégrerait trois journées d'accompagnement qui n'ont finalement pas été effectuées. Cela ressortirait de la facture 2015-0048 démontrant que seuls les 2 jours de formations théoriques ont été dispensés en 2015. Les éléments théoriques suivants sont précisés dans l'offre (pièce 25 au recours). L'offre dont il est question ici inclurait des éléments théoriques (psychologie du changement ; communication en gestion de changement ; éléments clés de la gestion de projet ; processus de gestion du changement étape par étape et enfin la toolbox [...]). La recourante expose encore que cette formation aurait été effectuée spécifiquement pour un mandant mais n'aurait pas été adaptée à celui-ci et n'aurait pas visé à résoudre un problème. L'offre préciserait d'ailleurs en page 2 que l'accompagnement sur des cas pratiques serait un accompagnement de Madame F._____ et non du projet lui-même. La prestation ne serait ainsi pas soumise à TVA. La Cour admet qu'il s'agit ici d'une prestation à prépondérance de formation. En effet, comme l'indique la recourante, sa prestation a consisté dans la formation d'une employée du client dans un domaine spécifique qu'est la gestion du changement. Comme dans l'exemple de l'ITS 20 (cf. supra consid. 6.3), la recourante a donné une formation en gestion du changement en se basant sur un cours qu'elle donne sous la même forme auprès d'autres mandants et les prestations de coaching n'ont finalement pas été effectuées. Il s'agissait donc bien d'une prestation de formation exclue du champ de l'impôt et le recours doit être admis sur ce point.

E. 10.9

A propos de la « Proposition d'intervention "Formation : *** - Manager responsable" » destinée aux [...] de Y._____ la Cour observe ce qui suit. Dans la décision entreprise, l'autorité inférieure a considéré que cette proposition comprenait des journées d'immersion, qui devaient permettre d'adapter le contenu du cours. Cette constatation se base sur la pièce 36 jointe au courrier de l'assujettie du 30 juillet 2021. Dès lors, l'AFC a retenu qu'il s'agissait d'un produit sur mesure soumis à la TVA. Dans son recours, la recourante expose en revanche que cette intervention aurait été initiée suite au constat de son client que ses cadres manquaient de leadership. Cette problématique serait mentionnée dans la première phrase du préambule : « A la lecture de votre cahier des charges, nous comprenons que la genèse de ce projet est liée à un manque de confiance dans les capacités managériales des cadres intermédiaires » (pièce 26 au recours). La recourante poursuit en expliquant qu'elle aurait intégré une immersion dont le but n'aurait pas été d'établir un diagnostic mais de constater le niveau actuel des compétences en leadership. Ceci afin de définir l'effort de formation à mettre en oeuvre et de comprendre les contraintes et le contexte pour trouver les bons exemples à jouer lors des jeux de rôles. En procédant ainsi, la recourante considère

avoir pu définir un parcours de formation efficace en respectant les principes de l'andragogie. Il résulte ici clairement du dossier que le but prépondérant de cette prestation consistait bien plus dans du conseil que dans de la formation à proprement parler. Comme l'admet la recourante, elle a pour origine un constat de lacune au sein du personnel de sa cliente et sa formation a été adaptée pour tenir compte du niveau de compétences en leadership effectif des employés de celle-ci. Surtout, la prestation ainsi individualisée en vue de solutionner une problématique de la cliente et mélangée, de l'aveu même de la recourante, à une prestation de communication a prépondérance de conseil. Au final, on est bien ici en présence d'une prestation suffisamment individualisée pour que le caractère prépondérant du conseil soit reconnu. Le recours doit être rejeté sur ce point.

E. 10.10

S'agissant de la « Proposition de formation sur mesure "Formation à l'animation de séances - Directeurs d'établissement" » destinée à la Direction *** du Canton Y._____, il y a lieu d'observer ce qui suit. Dans la décision entreprise, l'autorité inférieure, qui se base sur la pièce 23 jointe au courrier de l'assujettie du 30 juillet 2021, constate que cette prestation fait suite à une immersion de la recourante auprès de la Direction qui a permis de déterminer les besoins de celle-ci. Il fut constaté que cette immersion consista en particulier à observer la tenue des séances en assistant à un conseil d'établissement et à élaborer des plans d'action personnels, éléments constitutifs d'une prestation de conseil. Dans son recours, la recourante expose que les objectifs de cette formation seraient de disposer d'un espace d'échange d'expériences, d'acquérir les bases de la technique d'animation de séance et de connaître les principes fondamentaux de la communication. Il s'agirait selon elle de transmettre des compétences standards de communication et de management. Elle précise qu'une de ses consultantes aurait assisté à l'un de ces conseils pour bien comprendre le contexte et ainsi utiliser la réalité des participants pour illustrer les concepts théoriques. Elle poursuit en exposant que le processus utilisé par le Département de l'instruction publique illustrerait bien qu'il s'agit d'une formation dès lors qu'il constate un manque de compétences de ses directeurs, mandate le service de formation du canton Y._____ qui mandate à son tour la recourante pour former ce personnel. Enfin, elle concède que si certes la formation est conçue spécifiquement pour le mandant, seuls les exemples de travail sont tirés du contexte et le consultant n'a pas pour rôle de résoudre des problèmes ni d'assurer l'implémentation de plans d'action personnels. Pour les mêmes motifs que ceux évoqués ci-dessus (consid. 10.9), il y a lieu d'admettre ici le caractère prépondérant de conseil : il n'importe en réalité pas, contrairement à ce que soutient la recourante, de déterminer si la prestation implique une transmission de connaissances qui peuvent être qualifiées de standards ou de spécifiques, mais bien plus de déterminer si, globalement, la prestation est adaptée ou individualisée par rapport au client. Or, tel est également le cas ici puisque la prestation est fournie par la recourante, après une prise de connaissance des problèmes rencontrés par sa cliente et est adaptée à ses besoins. Le recours est rejeté sur ce point.

E. 10.11

Concernant la « Proposition de formation "Leadership" » destinée à la police de V._____, il s'agit de retenir ce qui suit. Dans la décision entreprise, l'autorité inférieure, sur la base des pièces 24 et 25 jointes au courrier de l'assujettie du 30 juillet 2021, releva que cette prestation comprenait une journée de pratique avec un acteur d'improvisation, dont le but était de mettre les participants au plus proche de leur réalité afin de les aider à mettre en pratique les règles exposées. Cette prestation visait la fixation de plans d'action individuels,

spécialement adaptés aux participants, raison pour laquelle la décision considère que cette dernière relève du conseil imposable. Dans son recours, la recourante expose qu'il s'agirait d'une formation standard, à savoir un module de cinq journées effectuées chez plusieurs clients. La police de V. _____ aurait d'ailleurs offert des places à ses homologues des autres corps et leur aurait refacturé la formation. La recourante aurait donc formé dans une même session des personnes (policiers et personnel administratif) provenant d'entreprises différentes (pièce 32 au recours). S'agissant du recours aux comédiens, elle considère que ce procédé serait un simple outil pédagogique qui permet de jouer des jeux de rôles réalistes. Le recours expose encore que le chef de la formation pour la police du canton Y. _____, aurait confirmé que l'Institut suisse de police, fondation de droit privé qui ferait près de neuf millions de chiffre d'affaires en formant l'ensemble de la profession en Suisse, aurait recours à des comédiens et ne facturerait pas de TVA pour ses formations (pièces 29 et 30 au recours). Dès lors, elle considère que si l'AFC estime que le simple recours à un comédien qualifie la prestation de conseil, celle-ci devrait procéder de la même manière avec toutes les prestations qui incorporent des exercices pratiques. En conclusion, la recourante considère que la prestation dont il est question ici n'est pas soumise à la TVA. Sur ce point, la Cour est convaincue par l'argumentation de la recourante. La formation proposée ici est une formation standard qui présente un caractère de transmission de connaissances prépondérant. Le fait que des employés d'autres corps de police aient pu participer à la formation montre d'ailleurs que le cours n'a pas été spécifiquement préparé pour la cliente (police V. _____). Au surplus, le recours à des comédiens, comme l'indique la recourante, ne permet pas de préjuger de la qualification fiscale de la prestation. Elle ne laisse en particulier pas présumer d'une forme d'adaptation, la présence de comédiens pouvant très bien être intégrée dans une véritable formation. Il y a donc lieu d'admettre que la prestation « Leadership » destinée à la police de V. _____ est qualifiée de formation et qu'elle constitue donc une prestation exclue du champ de l'impôt. Le recours est admis sur ce point.

E. 10.12

A propos de la « Proposition de formation "police municipale : formation management et conduite" » destinée à la Ville Y. _____, la Cour constate ce qui suit. En se basant sur la pièce 26 jointe au courrier de l'assujettie du 30 juillet 2021, la décision entreprise a constaté que cette prestation comprend la fixation et la mise en oeuvre de plans d'action personnels, la capitalisation sur les acquis, la correction des erreurs, la reprise des situations délicates et l'entraînement avec des jeux de rôles filmés. L'AFC a donc estimé que cette prestation était ainsi adaptée aux participants et relevait du conseil imposable. Dans son recours, la recourante explique que cette formation serait parfaitement standard et serait donnée à tous les corps de police avec lesquels elle travaille. L'utilisation d'exemples concrets, de la méthodologie MAP ainsi que le recours à des comédiens ne sont que des techniques andragogiques comme préalablement exposé. Comme indiqué précédemment (consid. 6.3), la prestation de formation est caractérisée par la transmission de connaissances. Cela implique a priori une forme de standardisation de l'enseignement et permet de la distinguer de la prestation de conseil qui vise plutôt à solutionner un problème. Par conséquent, des modules standards adaptés aux besoins particuliers d'une entreprise mais qui - moyennant de légères modifications - pourraient être dispensés à un autre client, peuvent être qualifiés de prestations de formation exclues du champ de l'impôt. A l'inverse, une prestation de conseil qualifiée comme telle car consistant essentiellement à solutionner un problème du destinataire de la prestation peut malgré cela prendre une forme standard, en raison de

l'identité du problème à solutionner, sans perdre pour autant sa qualification de prestation imposable. En l'espèce, dans la mesure où la requérante montre qu'elle effectue une prestation standardisée de formation auprès de plusieurs corps de police municipaux, ce qui résulte par ailleurs bien du dossier, il y a lieu d'admettre ici que cette prestation doit être qualifiée de formation. Sur ce point, le recours doit être admis.

E. 10.13

Concernant les propositions de formation « techniques de management » et « manager par objectif » inscrites au catalogue de formation de la Ville Y. _____, il s'agit de relever ce qui suit. S'agissant de ces deux prestations et en se basant sur les pièces 27 à 29 jointes au courrier de l'assujettie du 30 juillet 2021, l'AFC constata qu'elles comprenaient, entre autres, la fixation et la mise en oeuvre de plans d'action personnels, la capitalisation sur les acquis, la correction des erreurs, la reprise des situations délicates et l'entraînement avec des jeux de rôles filmés. Selon l'autorité inférieure il semble par ailleurs ressortir des documents manuscrits que chaque participant travaille sur sa situation personnelle. Dès lors, l'AFC conclut que ces deux prestations relevaient du conseil imposable. Il ressort du recours que la technique de management aurait été vendue chaque année sous le même format à la commune (celle-ci apparaît à la page 55 de la pièce 21). Selon la requérante, cette formation utiliserait également les mêmes méthodes andragogiques en poussant les participants à réfléchir et à formaliser des plans d'action pour transférer les compétences acquises en formation dans la pratique. Le fait que, comme l'indique la requérante, la formation ici examinée figure dans son catalogue de formation tend à montrer qu'il s'agit bien d'une prestation de formation. Plus important est encore, il faut bien voir que ce type de cours, destiné à des cadres du secteur public ou privés comporte intrinsèquement une part d'acquis personnels et d'interactivité avec l'apprenant. Ce ne peut pas être un motif empêchant de les qualifier de prestations de formation. Dans la mesure où ces prestations sont proposées dans un format standard et visent à la transmission de techniques particulières de management, elles doivent être qualifiées de formations. Le recours doit être admis sur ce point.

E. 10.14

S'agissant de la « Proposition de formation "Management et Leadership" » destinée à G. _____, il est le lieu d'observer ce qui suit. Dans la décision entreprise, l'autorité inférieure s'est basée sur la pièce 30 jointe au courrier de l'assujettie du 30 juillet 2021, pour constater que cette prestation comprenait une journée d'ateliers pratiques avec un acteur d'improvisation, dont le but était de mettre les participants au plus proche de leur réalité afin de les aider à mettre en pratique les règles exposées. Il ressort de la décision entreprise que cette prestation vise la fixation de plans d'action individuels, spécialement adaptés aux participants et qu'elle relève donc du conseil imposable. Le recours mentionne que la requérante utiliserait effectivement des comédiens pour entraîner des compétences standard de management, dans le cadre de cette formation. Il s'en suivrait qu'il s'agirait ainsi d'une formation, donc une prestation non imposable TVA. La Cour ne peut suivre la requérante sur ce point. Comme déjà indiqué (cf. consid. 10.11 ci-avant), l'implication de comédiens ne préjuge en rien de la qualification sous l'angle de la TVA de prestations de formation. En l'espèce, cependant force est de constater que la prestation comprend une individualisation pour la cliente qui est prépondérante. Il s'agit ainsi bien d'une prestation de conseil imposable. Le recours est rejeté en rapport avec cette prestation.

E. 11

En résumé, le recours doit être partiellement admis en lien avec la période fiscale 2011 conformément au considérant 5 ci-avant. Le recours est également partiellement admis en relation avec certaines prestations effectuées par la recourante, qui parvient à prouver qu'il s'agit bien de prestations de formations exclues du champ de l'impôt au sens de l'art. 21 al. 2 ch. 11 LTVA. Il s'agit des prestations énumérées aux considérants 10.2, 10.4, 10.8, 10.11, 10.12 et 10.13. Le recours est rejeté pour le surplus.

E. 12.1

Les frais de procédure, lesquels comprennent en règle générale l'émolument d'arrêté, les émoluments de chancellerie et les débours, sont mis dans le dispositif à la charge de la partie qui succombe ; si celle-ci n'est déboutée que partiellement, ces frais sont réduits (art. 63 al. 1 PA). L'autorité de recours impute, dans le dispositif, l'avance sur les frais de procédure correspondants et rembourse le surplus éventuel (cf. art. 1 ss, plus particulièrement art. 5 al. 3, de l'ordonnance du 10 septembre 1969 sur les frais et indemnités en procédure administrative [RS 172.041.0]). En outre, aucun frais de procédure n'est mis à la charge de l'autorité inférieure déboutée (cf. art. 63 al. 2 PA).

E. 12.2

Selon l'art. 64 al. 1 PA, l'autorité de recours peut allouer, d'office ou sur requête, à la partie ayant entièrement ou partiellement obtenu gain de cause, une indemnité pour les frais indispensables et particulièrement élevés qui lui ont été occasionnés (cf. également art. 7 du Règlement du 11 décembre 2006 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral [FITAF, RS 173.320.2]). Les parties qui ont droit aux dépens doivent faire parvenir, avant le prononcé, un décompte de leurs prestations au Tribunal (cf. art. 14 al. 1 FITAF). Les autorités fédérales n'ont pas droit aux dépens (cf. art. 7 al. 3 FITAF).

E. 12.3

En l'occurrence, vu les effets du recours sur la décision entreprise (cf. à ce sujet ATF 123 V 156 consid. 3c et 123 V 159 consid. 4b ; arrêts du TAF A-5259/2017 du 12 août 2020 consid. 7.3 et A-2786/2017 du 28 février 2019 consid. 4.1), les frais de la procédure, qui sont fixés à CHF 3'000.--, sont mis à la charge de la recourante à hauteur de CHF 1'500.--. L'autorité de recours impute, dans le dispositif, l'avance de frais déjà versée par celle-ci, la différence de CHF 1'500.-- lui étant restituée dès que le présent arrêt sera devenu définitif et exécutoire. Le solde de frais de procédure est pris en charge par la caisse du Tribunal (cf. consid. 12.1 ci-avant). En raison du gain partiel du procès, la recourante a en outre droit à des dépens réduits, lesquels sont arrêtés à CHF 1'500.-- sur la base de la moitié du décompte fourni par son mandataire (cf. consid. 12.2 ci-avant) et mis à la charge de l'autorité inférieure. (Le dispositif de l'arrêt se trouve à la page suivante.)

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