



Cour I
A-6806/2016

Arrêt du 27 mars 2018

Composition

Pascal Mollard (président du collège),
Marianne Ryter, Michael Beusch, juges,
Lysandre Papadopoulos, greffier.

Parties

A. _____,
représentée par
Maître Jacques Pittet et Madame Alexandra Pillonel,
recourante,

contre

Administration fédérale des contributions AFC,
Division principale de la taxe sur la valeur ajoutée,
Schwarztorstrasse 50, 3003 Berne,
autorité inférieure.

Objet

taxe sur la valeur ajoutée (1er trimestre 2006 - 4e trimestre
2009).

Faits :**A.**

A. _____ (ci-après: recourante), inscrite au registre du commerce du canton *** depuis ***, a pour but ***. La recourante est immatriculée au registre de l'Administration fédérale des contributions (ci-après: AFC ou autorité inférieure) depuis le 1^{er} juillet 2001.

B.

Le 8 et 9 juin 2011, la recourante a fait l'objet d'un contrôle pour les périodes fiscales du 1^{er} trimestre 2006 au 4^{ème} trimestre 2009. L'AFC a notamment exprimé l'avis selon lequel la recourante n'avait, à tort, pas imposé les prestations de management et d'architecture d'intérieur fournies à B. _____ (ci-après: B. _____) et à C. _____ (ci-après: C. _____), toutes deux sises en Suisse, pour deux hôtels et une villa situés au Qatar. Ces sociétés ont été créées par la recourante "pour des raisons de politique de l'image et de financement" (voir arrêt 2C_947/2014 du 2 novembre 2015 [ci-après: arrêt du TF 2C_947/2014 du 2 novembre 2015 ou arrêt 2C_947/2014] consid. 4.2), ce qui n'est pas contesté.

C.

Le 2 novembre 2011, l'AFC a adressé à la recourante une notification d'estimation valant, selon elle, décision. Cette dernière a fixé les montants de la créance fiscale pour les années 2006 à 2009, à savoir Fr. 29'303.- pour 2006, Fr. 153'176.- pour 2007, Fr. 129'757.- pour 2008 et Fr. 57'032.- pour 2009, le montant total de la correction d'impôt s'élevant à Fr. 379'523.-.

D.

La recourante a demandé l'annulation de cette notification d'estimation par réclamation du 5 décembre 2011, au motif que, selon elle, les prestations litigieuses étaient localisées au lieu de situation des immeubles, soit au Qatar, et n'étaient de ce fait pas imposables. Le 6 décembre 2012, l'AFC a partiellement admis la réclamation s'agissant des prestations relatives à la "Villa ****" et ramené la créance fiscale à Fr. 361'118.-. La recourante a recouru contre cette décision sur réclamation auprès du Tribunal administratif fédéral, qui a rejeté le recours par arrêt A-412/2013 du 4 septembre 2014 (ci-après: arrêt A-412/2013).

E.

La recourante a recouru contre l'arrêt A-412/2013 auprès du Tribunal fédéral, qui a, par arrêt 2C_947/2014, admis le recours et annulé l'arrêt A-412/2013. Le Tribunal fédéral a renvoyé la cause au Tribunal administratif fédéral afin qu'il statue à nouveau, dans le sens des considérants.

F.

Par arrêt A-7273/2015 du 3 décembre 2015 (voir son consid. 5), le Tribunal administratif fédéral a considéré qu'au vu des explications du Tribunal fédéral, l'état de fait devait être considéré comme incomplet au sens de l'art. 49 let. b de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA, RS 172.021), de sorte que le recours en l'affaire A-412/2013 a été admis, et la décision attaquée, annulée. Le dossier de la cause a été renvoyé à l'autorité inférieure pour complément d'instruction et nouvelle décision au sens des considérants.

G.

Par décision du 4 octobre 2016, l'AFC a décidé ce qui suit:

"1. La présente décision sur réclamation remplace celle du 6 décembre 2012, qui est de ce fait annulée.

2. La réclamation est partiellement admise.

3. L'assujettie doit acquitter pour les périodes susmentionnées:

a. CHF 361'118.00

./. CHF 2'473.60 solde créditeur résultant du décompte du 2^e trimestre 2011

CHF 358'644.40 solde taxe sur la valeur ajoutée plus intérêt moratoire dès le 1^{er} septembre 2008 (lendemain de l'échéance moyenne).

b. CHF 350.00 intérêt moratoire sur le montant porté en déduction.

4. Il n'est pas prélevé de frais de procédure."

H.

Par recours du 4 novembre 2016 déposé auprès du Tribunal administratif fédéral, la recourante conclut au fond, sous suite de frais et dépens, de la manière suivante:

"- Annuler partiellement la décision sur réclamation de l'AFC du 4 octobre 2016 en tant qu'elle lui réclame (i) un solde de CHF 361,118 plus intérêts moratoires (ou CHF 358,714.40 après déduction du crédit du décompte TVA du 2^e trimestre 2011), soit CHF 12,714 pour l'année 2006, CHF 162,133 pour 2007, CHF 130,119 pour 2008 et CHF 56,152 pour 2009, ainsi que (ii) un montant de CHF 350 au titre d'intérêt moratoire;

- Autant que besoin, constater que le consid. 4.3 de la décision sur réclamation relatif au chantier de la Villa *** n'est pas contesté. Partant, cette partie de la décision sur réclamation, sans réelle correspondance chiffrée dans le dispositif (hormis peut-être le ch. 2), est entrée en force."

I.

Dans sa réponse du 16 décembre 2016, l'AFC conclut au rejet du recours avec suite de frais et sans octroi de dépens. Par réplique du 27 mars 2017, la recourante persiste dans ses conclusions, sollicitant au surplus la mise en œuvre d'une expertise. Dans sa duplique du 13 avril 2017, l'AFC maintient ses conclusions et sollicite le "rejet de la demande telle qu'énoncée dans la réplique, avec suite de frais".

Les autres faits pertinents seront repris en tant que besoin dans les considérants qui suivent.

Droit :**1.**

1.1 Sous réserve des exceptions prévues à l'art. 32 de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal administratif fédéral (LTAF, RS 173.32), cette juridiction connaît, selon l'art. 31 LTAF, des recours contre les décisions au sens de l'art. 5 PA, prises par les autorités mentionnées à l'art. 33 LTAF, notamment l'AFC. La procédure est régie par la PA, pour autant que la LTAF n'en dispose pas autrement (art. 37 LTAF).

1.2 En l'occurrence, le mémoire de recours a été déposé en temps utile par le destinataire de la décision attaquée (art. 48 al. 1 et 50 al. 1 PA). En outre, un examen préliminaire du recours révèle qu'il remplit les exigences de forme et de contenu posées à l'art. 52 PA, de sorte que le recours est recevable.

1.3 L'acte du 4 octobre 2016, qui remplace l'acte du 6 décembre 2012, constitue indéniablement une décision au sens de l'art. 5 PA. Même si ces actes ne peuvent être qualifiés de "décisions sur réclamation" (sur le recours "omisso medio", voir art. 83 al. 4 LTVA et son application par analogie; voir aussi arrêt du TAF A-362/2017 du 3 mai 2017 [attaqué au Tribunal fédéral] consid. 2 s.), la compétence fonctionnelle du Tribunal est donnée ici, comme déjà jugé dans l'arrêt A-412/2013 consid. 1.2.1.

2.

Une interprétation *restrictive* de la loi (ATF 138 II 251 consid. 2.3.4, arrêt du TF 2C_1100/2012 du 20 mai 2013 consid. 7.3.1) ou *plutôt restrictive* (ATF 124 II 372 consid. 6, 124 II 193 consid. 5e) d'un concept n'est pas une méthode d'interprétation mais seulement un résultat – possible – d'une interprétation effectuée selon les règles usuelles (interprétations littérale, historique, téléologique, respectivement systématique; ATF 138 III 166 consid. 3.2, 140 II 202 consid. 5.1, arrêt du TF 2C_607/2014, 2C_608/2014

du 13 avril 2015 consid. 5.1). Il faut ainsi d'abord chercher à trouver le sens véritable des dispositions concernées (arrêts du TAF A-7514/2014 du 4 février 2016 consid. 2.4.2, A-666/2012 du 28 octobre 2013 consid. 3.2).

3.

3.1

3.1.1 La loi fédérale du 12 juin 2009 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (LTVA, RS 641.20) est entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2010. En vertu de l'art. 112 al. 1 LTVA, les dispositions de l'ancien droit ainsi que leurs dispositions d'exécution demeurent applicables à tous les faits et rapports juridiques ayant pris naissance avant leur abrogation.

3.1.2 En l'occurrence, le litige porte sur les périodes fiscales allant du 1^{er} trimestre 2006 au 4^{ème} trimestre 2009. Sous réserve d'exceptions (consid. 3.2 ci-dessous), la présente cause doit dès lors être examinée au regard des dispositions de l'ancienne loi fédérale du 2 septembre 1999 régissant la taxe sur la valeur ajoutée, ainsi que celles de l'ancienne ordonnance du 29 mars 2000 relative à la loi sur la TVA (aLTVA [RO 2000 1300 et les modifications ultérieures, en particulier in RO 2002 1480], respectivement aOLTVA [RO 2000 1347], en vigueur jusqu'au 31 décembre 2009).

3.2 En dérogation au principe général interdisant l'application d'une norme à des faits entièrement révolus avant son entrée en vigueur (ATF 137 II 371 consid. 4.2), les nouvelles règles de procédure s'appliquent en principe pleinement dès leur entrée en vigueur aux causes qui sont encore pendantes (voir art. 113 al. 3 LTVA; arrêt du TF 2C_947/2014 du 2 novembre 2015 consid. 3.2). Dès lors, le principe procédural de la libre appréciation des preuves prévu par le nouveau droit (voir consid. 4.2 ci-dessous) trouve en principe application dans le domaine de la localisation des prestations de services à l'étranger, sauf exception (voir arrêts du TF 2C_947/2014 du 2 novembre 2015 consid. 7.2.2, 2C_1151/2014 du 4 juin 2015 consid. 2.2), non pertinente en l'occurrence – même si l'ancien droit matériel demeure applicable (arrêt du TF 2C_947/2014 du 2 novembre 2015 consid. 3.2, 7.2.2 et 7.2.5).

4.

4.1 Le recourant 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 ou l'inopportunité (art. 49 PA). Le Tribunal administratif fédéral constate les faits et applique le droit d'office, sans être lié par les motifs invoqués à l'appui du recours (art. 62 al. 4 PA), ni par l'argumentation juridique développée dans la décision entreprise (arrêt du

TAF A-1622/2015 du 30 juin 2017 consid. 2.2). La procédure est régie par la maxime inquisitoire, ce qui signifie que le Tribunal définit les faits d'office et librement (voir art. 12 PA).

4.2 A son art. 81 al. 3, la LTVA a introduit le principe de la libre appréciation des preuves (arrêt du TF 2C_411/2014 du 15 septembre 2014 consid. 2.3.3; arrêt du TAF A-4783/2015 du 20 février 2017 consid. 1.4), tandis que l'ancien droit n'admettait en règle générale que certaines preuves formelles précises, en particulier d'ordre documentaire (ATF 131 II 185 consid. 5, arrêts du TF 2C_947/2014 du 2 novembre 2015 consid. 7.2.1 s., 2C_842/2014 du 17 février 2015 consid. 3.2, 2C_614/2007 du 17 mars 2008 consid. 3.3 s.). Néanmoins, les documents écrits continuent en droit fiscal, singulièrement en matière de TVA, à avoir une importance considérable, la facture conservant par exemple sa qualification d'indice (arrêt du TAF A-2888/2016 du 16 juin 2017 consid. 3.3.2).

5.

5.1 A teneur de l'art. 1 al. 1 aLTVA, la Confédération perçoit à chaque stade du processus de production et de distribution un impôt général à la consommation (taxe sur la valeur ajoutée, TVA) avec déduction de l'impôt préalable (voir ATF 123 II 295 consid. 5a [*Allphasenprinzip*], 122 I 213 consid. 3a). Il en découle que, dans une chaîne des opérations TVA telle qu'elle existe ici (voir consid. 6.3.2 ci-dessous), il convient de bien distinguer les différents stades des prestations de services en cause ("théorie des stades" ou "principe directeur de l'impôt multistade"; XAVIER OBERSON, Droit fiscal suisse, 4e éd., 2012 [cité: Droit fiscal suisse], n° 16 p. 362; arrêt du TF 2C_947/2014 du 2 novembre 2015 consid. 5.1).

5.2 En tant qu'impôt ayant pour objet la dépense de consommation des particuliers, la TVA doit être prélevée au moment et au lieu où la prestation est consommée. C'est pourquoi, lorsque la prestation est fournie dans un pays (pays d'origine) et consommée dans un autre (pays de destination), la TVA doit être prélevée dans ce dernier (principe du pays de destination [*Bestimmungslandprinzip*], aussi appelé "principe de l'imposition dans le pays de destination").

Ce principe peut être mis en œuvre de deux manières. Selon la première méthode, les biens et les services sont assujettis à la taxe, mais font l'objet d'une exonération proprement dite (détaxation), soit d'une imposition au taux zéro, dans le pays d'origine; leur exportation donne droit à la déduction de la charge fiscale préalable. Les biens et services sont imposés dans

le pays de destination. L'autre méthode consiste à définir le lieu de l'opération imposable de telle manière que celle-ci soit soumise à la souveraineté fiscale du pays de destination. L'opération n'est alors passible de la TVA que dans ce pays, qui est également celui de la consommation des biens et services; l'impôt préalable peut néanmoins être déduit dans le pays d'origine (ATF 133 II 153 consid. 3; arrêt du TAF A-1107/2008, A-1108/2008 du 15 juin 2010 consid. 4.1; JEAN-MARC RIVIER/ANNIE ROCHAT PAUCHARD, Droit fiscal suisse, La taxe sur la valeur ajoutée, 2000, p. 3, 22, 259).

5.3 Selon l'art. 5 let. b aLTVA, sont soumises à l'impôt, pour autant qu'elles ne soient pas expressément exclues du champ de l'impôt (art. 18 aLTVA), les prestations de services fournies à titre onéreux sur le territoire suisse, effectuées par des assujettis. A teneur de l'art. 7 al. 1 aLTVA, est une prestation de services toute prestation qui ne constitue pas la livraison d'un bien (art. 6 aLTVA; arrêt du TF 2C_319/2014 du 9 septembre 2014 consid. 5). Il y a opération TVA lorsqu'il y a échange d'une prestation et d'une contre-prestation, entre lesquelles doit exister un rapport économique étroit, entre un prestataire et un bénéficiaire (ATF 138 II 239 consid. 3.2, 132 II 353 consid. 4.1; arrêt du TAF A-7514/2014 du 4 février 2016 consid. 2.2).

5.4 Dès lors que la TVA se concentre sur les prestations objets de l'impôt et non sur la personne de l'assujetti (OBERSON, Droit fiscal suisse, n° 83 p. 377), il n'importe en principe pas, dans l'optique de qualifier une prestation déterminée, de savoir à quel titre contractuel ou dans quelle fonction un prestataire a interagi avec un client, pour autant que les opérateurs économiques ne soient pas liés par un rapport de représentation (voir, sur ce point, art. 11 aLTVA; arrêt 2C_319/2014 du 9 septembre 2014 consid. 5).

Plus généralement, pour déterminer le destinataire matériel de prestations données, il faut d'abord considérer les choses dans une perspective économique, les rapports de droit privé qui peuvent être à la base des prestations ayant en principe seulement une valeur d'indice et ne pouvant à eux seuls justifier une classification ayant valeur générale (arrêt du TF 2A.202/2004 du 28 avril 2005 consid. 5.1 et les références citées; arrêts du TAF A-4321/2015 du 9 mai 2016 consid. 4.1, A-1524/2006 du 28 janvier 2008 consid. 2.3.2). Il faut ainsi rappeler la prééminence de l'appréciation économique sur l'analyse de droit civil (décision de la CRC 2005-021 du 20 mars 2006 consid. 3b et 4b, confirmée par arrêt du TF 2A.202/2006 du 27 novembre 2006). Cela étant, ce clivage est parfois simplement apparent, dans la mesure où perspective économique et civile se rejoignent bien

souvent en pratique (voir arrêt du TAF A-1341/2006 du 7 mars 2007 consid. 2.3.1 et 3.3).

5.5

5.5.1 Intitulé "Lieu de la prestation de services", l'art. 14 aLTVA dispose à son al. 1 que, sauf exception, est réputé lieu de la prestation de services l'endroit où le prestataire a le siège de son activité économique ou un établissement stable à partir duquel la prestation de services est fournie ou, à défaut d'un tel siège ou d'un tel établissement, le lieu de son domicile ou l'endroit à partir duquel il exerce son activité (ATF 133 II 153 consid. 5.1, arrêt du TF 2C_717/2010 du 21 avril 2011 consid. 6.2; arrêts du TAF A-632/2013 du 19 février 2014 consid. 2.5; PASCAL MOLLARD/XAVIER OBERSON/ANNE TISSOT BENEDETTO, *Traité TVA*, 2009, n° 142 p. 207; à noter que l'art. 8 al. 1 LTVA entraîne, pour le lieu des prestations de services, un changement majeur: alors que sous l'aLTVA, le rattachement de principe pour le lieu de la prestation de services est l'endroit du siège du *fournisseur* [art. 14 al. 1 aLTVA], la LTVA prévoit désormais que c'est l'endroit du siège du *destinataire* [MOLLARD/OBERSON/TISSOT BENEDETTO, *op. cit.*, n° 34 p. 1091]).

5.5.2 L'art. 14 al. 2 et 3 aLTVA, en dérogation au principe général, énumère diverses règles spécifiques de localisation, inspirées, pour la plupart, du droit de l'UE. Tout d'abord, les services visés à l'art. 14 al. 2 aLTVA (voir consid. 5.6 ci-dessous) ont ceci de commun qu'ils se rattachent en un lieu précis, indépendant du siège du prestataire ou du bénéficiaire (lieu de situation du bien, de l'exercice de l'activité ou de destination du service). Ensuite, pour les prestations dites immatérielles de l'al. 3 (voir consid. 5.7 ci-dessous), le domicile du preneur est déterminant (MOLLARD/OBERSON/TISSOT BENEDETTO, *op. cit.*, n° 145 p. 209; XAVIER OBERSON, *Qualification et localisation des services internationaux en matière de TVA*, Archives 69 [cité: Localisation] 403 ss, p. 414 s.).

5.6

5.6.1 L'art. 14 al. 2 let. a aLTVA prévoit ce qui suit:

"Est réputé lieu de la prestation de services: pour les prestations de services en relation avec un bien immobilier (administration et estimation de ce bien, prestations de services en relation avec l'acquisition ou la constitution de droits réels immobiliers, prestations de services en relation avec la préparation ou la coordination de travaux immobiliers, notamment les travaux d'architectes et d'ingénieurs): le lieu où se trouve le biens-fonds."

5.6.2 L'art. 14 al. 2 let. a aLTVA codifie la pratique qui avait déjà cours sous l'ancienne ordonnance du 22 juin 1994 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (art. 12 al. 2 let. a aOTVA; RO 1994 1464 et les modifications ultérieures; voir ch. 2 let. a de la notice n° 13 du 31 janvier 1997 concernant l'exonération de certaines prestations de services fournies à l'étranger ou acquises de l'étranger; voir aussi Initiative parlementaire: loi fédérale sur la taxe sur la valeur ajoutée [Dettling] - Rapport de la Commission de l'économie et des redevances du Conseil national du 28 août 1996 [ci-après: rapport CER-N], FF 1996 V 701, 729; MOLLARD/OBERSON/TISSOT BENEDETTO, op. cit., n° 146 p. 209), de sorte que la jurisprudence y relative peut être reprise (arrêt du TF 2C_947/2014 du 2 novembre 2015 consid. 6.2).

5.6.3 Les travaux préparatoires relatifs à l'aLTVA, qui évoquent la nécessité "d'un lien étroit avec l'immeuble", soulignent que ce lien est donné "lorsque le rapport entre la prestation de services et la construction, l'utilisation ou l'entretien du bien immobilier est prédominant" (rapport CER-N, FF 1996 V 701, 730). La jurisprudence a développé la notion de "lien étroit". Elle retient que les prestations en relation avec des travaux immobiliers correspondent à des coûts d'investissement incorporés à un bien matériel dont elles augmentent la valeur sans qu'il soit possible de les en dissocier ou d'en bénéficier autrement qu'avec l'immeuble situé à l'étranger. Elles se trouvent dans un rapport spécial avec l'immeuble (arrêt du TF 2A.193/2001 du 27 février 2002 consid. 4c; NICOLAS SCHALLER/YVES SUDAN/PIERRE SCHEUNER/PASCAL HUGUENOT, TVA annotée, 2005, p. 14). Cela implique l'existence d'un rapport étroit (*enger Zusammenhang* ou *eng verbunden*) avec un immeuble individuel et concret (arrêts du TF 2C_613/2007 du 15 août 2008 consid. 3.1, 2A.541/2006 du 21 février 2007 consid. 2.2; ALOIS CAMENZIND, in Kompetenzzentrum MWST der Treuhand-Kammer [éd.], mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, 2000, n° 51 ad art. 14) et exclut, dans la pratique, les pures prestations de conseil (y compris la recherche) en lien avec des biens-fonds, la conduite de procédures judiciaires afférentes à un immeuble ou l'obtention d'autorisations en vue de l'acquisition d'une propriété foncière (arrêt du TF 2C_613/2007 du 15 août 2008 consid. 3.1; voir aussi ATAF 2007/38 consid. 5.1.2, arrêt du TAF A-1558/2006 du 3 décembre 2009 consid. 4.2). Dans ces cas, en raison du défaut de lien suffisant avec l'immeuble, les services seront localisés conformément aux autres règles, à savoir celles de l'art. 14 al. 3 LTVA (MOLLARD/OBERSON/TISSOT BENEDETTO, op. cit., n° 148 p. 209 s.; voir consid. 5.7 ci-dessous).

Une partie de la doctrine considère que si les "travaux classiques des architectes ou ingénieurs" et "la gestion proprement dite" d'un bien immobilier

entrent dans le champ de l'art. 14 al. 2 let. a aLTVA, il n'en va pas ainsi "des conseils en matière d'achat, de vente, de location, de recherche ou de procès en matière immobilière" ou des "autres activités préparatoires ou de conseil" (arrêt du TF 2C_947/2014 du 2 novembre 2015 consid. 6.3; PER PROD'HOM, La définition des services immatériels, L'Expert-comptable suisse 1-2/2002 119 ss, p. 121 et 124; voir aussi OBERSON, Localisation, p. 403, 412). D'autres auteurs ont par ailleurs souligné que, par exemple, des prestations qui "se réfèrent essentiellement à la construction, à l'utilisation, à la manutention du terrain et de l'édifice, etc." sont des prestations de services liées étroitement au terrain ou à l'édifice (ALOIS CAMENZIND/NIKLAUS HONAUER, Manuel du nouvel impôt sur la taxe à la valeur ajoutée [TVA] destiné aux entreprises et conseillers fiscaux, Ed. française par Marco Molino, 1996, p. 127, au sujet de l'art. 12 al. 2 let. a aOTVA).

5.6.4

5.6.4.1 Il n'y a pas lieu de faire une liste exhaustive des prestations comprises *au sein* de chacune des trois catégories (administration et estimation de bien; prestations de services en relation avec l'acquisition ou la constitution de droits réels immobiliers; prestations de services en relation avec la préparation ou la coordination de travaux immobiliers) figurant entre parenthèses à l'art. 14 al. 2 let. a aLTVA (CAMENZIND, op. cit., n° 42 ad art. 14; rapport CER-N, FF 1996 V 701, 729 s.; voir le mot *notamment* à l'art. 14 al. 2 let. a aLTVA). Cela dit, la liste elle-même de ces trois catégories n'est pas précédée du mot *notamment*, au contraire de ce qui figure à l'art. 8 al. 2 let. f LTVA (le lieu de la prestation selon cet article subissant par ailleurs peu de modifications par rapport l'art. 14 al. 2 let. a aLTVA [message sur la simplification de la TVA du 25 juin 2008 {ci-après: message TVA}, FF 2008 6277, 6335]), qui contient expressément ce mot au début de la liste, de sorte que cette dernière est indiscutablement exemplative (voir FELIX GEIGER, in Geiger/Schluckebier [éd.], MWSTG Kommentar, 2012, n° 62 ad art. 8; IVO P. BAUMGARTNER/DIEGO CLAVADETSCHER/MARTIN KOCHER, Vom alten zum neuen Mehrwertsteuergesetz, 2010, n° 76 p. 145).

On peut donc se demander si les trois catégories évoquées limitent le champ d'application de l'art. 14 al. 2 let. a aLTVA ou si elles doivent se comprendre comme des exemples (voir arrêt du TF 2C_613/2007 du 15 août 2008 consid. 3.1 utilisant le mot *beispielhaft*) de cas dans lesquels un lien étroit (consid. 5.6.3 ci-dessus) doit être retenu. La doctrine paraît retenir que les trois catégories sont exhaustives (BRITTA REHFISCH/ROGER ROHNER, in Zweifel/Beusch/Glauser/Robinson [éd.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht: Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer/Loi

fédérale régissant la taxe sur la valeur ajoutée, 2015, n° 45 ad art. 8; GEIGER, op. cit., n° 62 ad art. 8). Néanmoins, il sera exposé ci-dessous que cette liste est bien exemplative (consid. 6.2.1). Quoi qu'il en soit, les prestations de services entrent dans une des catégories légales (consid. 6.4.3.3, 6.4.4.3 et 6.4.5.2 ci-dessous).

5.6.4.2 Il convient ainsi de discuter les catégories ici pertinentes de l'art. 14 al. 2 let. a aLTVA. La notion de "prestations de services en relation avec la préparation ou la coordination de travaux immobiliers, notamment les travaux d'architectes et d'ingénieurs" comprend les prestations d'architectures et d'ingénierie de confection de projets, de plans, de modèles, et de devis dans une perspective de réalisation d'une construction concrète (arrêt du TF 2A.541/2006 du 21 février 2007 consid. 2.2; REHFISCH/ROHNER, op. cit., n° 54 ad art. 8; MOLLARD/OBERSON/TISSOT BENEDETTO, op. cit., n° 147 p. 209), de même que le sondage, l'examen du terrain, de l'eau, et de la prise de mesures de toutes sortes (ALOIS CAMENZIND/NIKLAUS HONAUER/KLAUS A. VALLENDER, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], 2e éd., 2003, n° 556 p. 205). La coordination de travaux immobiliers comprend toutes les prestations de services de la direction locale et générale des travaux ainsi que l'établissement de rapports de chantier (*Baubrechnung*; CAMENZIND, op. cit., n° 54 ad art. 14).

5.6.5 Enfin, il faut souligner que le terme de bien immobilier, respectivement d'immeuble, revient aussi bien à l'art. 14 al. 2 let. a aLTVA, ici discuté, que, par exemple, à l'art. 18 ch. 20 aLTVA (exonérations au sens impropre; voir arrêt du TAF A-7514/2014 du 4 février 2016 consid. 2.3; MOLLARD/OBERSON/TISSOT BENEDETTO, op. cit., n° 532 s. p. 332). La notion n'est pas toutefois la même dans les deux cas, puisque dans le premier, en particulier, une définition de la notion strictement fondée sur le droit civil suisse (voir art. 655 al. 2 du Code civil suisse du 10 décembre 1907 [CC, RS 210]) doit céder le pas à une interprétation conforme au droit de l'UE, dans la mesure où celle-ci est indiquée (GEIGER, op. cit., n° 60 ad art. 8; CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, op. cit., n° 547 p. 201).

5.6.6

5.6.6.1 Le message traduit "la nécessité de veiller à la compatibilité de la TVA suisse avec le système de l'UE", de même que l'intention d' "éviter les doubles impositions et les doubles exonérations d'impôt" (message TVA, FF 2008 6277, 6314 s.; ATF 139 II 346 consid. 7.3.3, 124 II 193 consid. 6; REHFISCH/ROHNER, op. cit., n° 44 ad art. 8). Ainsi, l'art. 14 al. 2 let. a aLTVA

se fonde largement (*weitgehend*) sur l'art. 9 par. 2 let. a de la Sixième directive évoquée ci-dessous (CAMENZIND, op. cit., n° 41 ad art. 14; voir aussi arrêt du TF 2A.193/2001 du 27 février 2002 consid. 3c).

5.6.6.2 Dans son arrêt 2C_947/2014 consid. 6.4, le Tribunal fédéral mis en évidence les règles jurisprudentielles suivantes du droit de l'UE relatif à la TVA, qui exige également qu'il y ait un lien étroit entre la prestation de services et l'immeuble considéré, que ce soit sous l'empire de l'art. 9 par. 2 let. a de la Sixième directive 77/388/CEE du Conseil du 17 mai 1977 (en matière d'harmonisation des législations des Etats membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme; JO L 145 p. 1) ou sous le régime de l'art. 47 de la directive 2008/8/CE du Conseil du 12 février 2008 8 (JO L 44 p. 11) modifiant la directive 2006/112/CE (JO L 347 p. 1) (qui avait repris la version contenue dans la Sixième directive; voir arrêt de la Cour de Justice de l'UE [ci-après: CJUE] *RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland sp z o.o.*, du 27 juin 2013, C-155/12, pt 28; BEN TERRA/JULIE KAJUS, *A guide to the European VAT Directives*, vol. 1, Introduction to European VAT, 2016, p. 629 ss) en ce qui concerne le lieu des prestations de services. En conséquence, les critères de base interprétés par la CJUE pour le rattachement d'une prestation au lieu de situation de l'immeuble sont demeurés inchangés. La CJUE a notamment nié un "lien suffisamment direct avec un bien immeuble" concernant les services de location de stands dans des foires et des expositions en raison du caractère ponctuel et temporaire de ces installations (arrêt *Inter-Mark Group sp. z o.o. sp komandytowa*, du 27 octobre 2011, C-530/09, pts 29 ss); elle a en revanche admis un tel lien par rapport à la vente de contingents de permis de pêche relatifs à une rivière, qui en constituait "un élément central et indispensable" (arrêt *Heger Rudi GmbH*, du 7 septembre 2006, C-166/05, pts 23 ss; voir, pour la confirmation récente de ce critère, arrêt *RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland sp z o.o.*, du 27 juin 2013, C-155/12, pts 32-39, cité dans un arrêt du TF 2C_628/2013 du 27 novembre 2013 consid. 2.4.5 et 2.6.2 [prestation de services complexe d'entreposage]), et au sujet de la commercialisation, par le biais d'un programme "d'options", de droits d'utilisation à temps partagé de logements et résidences touristiques (arrêt *MacDonald Resorts Ltd*, du 16 décembre 2010, C-270/09, pt 42).

5.7

5.7.1 Pour sa part, l'art. 14 al. 3 aLTVa établit une liste exhaustive de prestations de services – dites immatérielles (OBERSON, *Localisation*, p. 414 s.) – qui sont localisées à l'endroit où le *destinataire* a le siège de

son activité économique ou un établissement stable pour lequel les prestations de services sont fournies ou, à défaut d'un tel siège ou d'un tel établissement, le lieu de son domicile ou l'endroit à partir duquel il exerce son activité (arrêts du TAF A-632/2013 du 19 février 2014 consid. 2.5, A-666/2012 du 28 octobre 2013 consid. 3.6, A-3190/2008 du 15 juillet 2010 consid. 5.2.3.1, A-1558/2006 du 3 décembre 2009 consid. 4.3, A-1505/2006 du 25 septembre 2008 consid. 3.1.2, A-1418/2006 du 14 mai 2008 consid. 4.3 et les références citées).

5.7.2 L'art. 14 al. 3 aLTVA fait ainsi exception à la règle générale valant sous l'aLTVA, le lieu de la prestation se déterminant en fonction du destinataire et non du prestataire (consid. 5.5.1 ci-dessus). Cette exception se justifie, parce que le lieu où les prestations de services énumérées à l'art. 14 al. 3 aLTVA sont utilisées coïncide en général avec le lieu où se trouve le destinataire (arrêts du TAF A-617/2008 du 31 mars 2010 consid. 3.1, A-1418/2006 du 14 mai 2008 consid. 4.3; CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, op. cit., n° 600 p. 217; voir également ALOIS CAMENZIND/NIKLAUS HONAUER/KLAUS A. VALLENDER/MARCEL R. JUNG/SIMEON L. PROBST, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], 3e éd., 2012, n° 258 s. p. 136). Dès le moment où leur destinataire se trouve à l'étranger, les prestations visées à l'art. 14 al. 3 aLTVA sont localisées à l'étranger et, partant, ne sont pas imposables en Suisse, conformément au principe du pays de destination qui est ici mis en œuvre à l'aide de la seconde des méthodes décrites ci-dessus (consid. 5.2; arrêt du TAF A-1107/2008, A-1108/2008 du 15 juin 2010 consid. 5.1.3).

5.7.3 L'art. 14 al. 3 aLTVA énumère ainsi la liste des prestations de services concernées, à savoir notamment "les prestations des conseillers, gestionnaires de fortune, fiduciaires, bureaux d'encaissement, ingénieurs, bureaux d'études, avocats, notaires (sous réserve de l'al. 2, let. a), experts-comptables, interprètes et traducteurs, les prestations de management et les prestations analogues" (let. c). Les prestations de "management" pourraient être traduites par "prestations diverses de gestion" (PROD'HOM, op. cit., p. 123).

5.8 Un rapport de sous-traitance implique que celui qui s'est engagé à l'égard d'un tiers à effectuer une prestation la délègue en tout ou en partie à une autre personne, le sous-traitant. Dans un tel rapport, chacun des deux opérateurs agit pour son propre compte et fournit partant sa propre prestation imposable à l'égard de la TVA, ce qui le distingue de la représentation ou d'un lien d'auxiliaire (arrêts du TF 2C_947/2014 du 2 novembre 2015 consid. 5.3, 2A.215/2003 du 20 janvier 2005 consid. 3.5; voir

aussi arrêt du TF 2C_717/2010 du 21 avril 2001 consid. 5; MOLLARD/OBERSON/TISSOT BENEDETTO, op. cit., n° 479 s. p. 149).

5.9 En vue de localiser une prestation de services particulière (voir art. 14 aLTVa), on s'attachera à en examiner les spécificités ainsi que la nature juridique à chaque stade des opérations. En effet, tout comme elle pourrait demeurer inchangée au gré des opérations, la qualification de la prestation est également susceptible de varier, en fonction des transformations potentielles subies sur son cheminement vers le destinataire final, et la localisation en fonction du siège des différents opérateurs. On ne saurait par conséquent appliquer de façon mécanique la même qualification valant pour la prestation entre le fournisseur et le destinataire final à la prestation liant ce fournisseur à un opérateur qui lui délivrerait des prestations préparatoires en amont (arrêt du TF 2C_947/2014 du 2 novembre 2015 consid. 5.2).

5.10

5.10.1 Lorsque plusieurs prestations sont fournies ensemble, leur qualification suppose de savoir si, du point de vue de la TVA, elles doivent être traitées comme un tout ou séparément. A cet égard, l'art. 36 al. 4 aLTVa a consacré le principe de l'unité de la prestation (arrêt du TF 2A.499/2004 du 1^{er} novembre 2005 consid. 3.2; RIVIER/ROCHAT PAUCHARD, op. cit., p. 37). Il en découle que les prestations qui sont étroitement liées du point de vue économique et qui se combinent de telle manière qu'elles doivent être considérées comme un tout indissociable sont réputées constituer une opération économique unique (art. 36 al. 4 1^{ère} phrase aLTVa; ci-après: prestation globale). On ne peut conclure à l'existence d'une prestation globale que lorsque les différents éléments considérés sont liés sur un plan objectif, temporel et économique, de telle manière qu'ils forment les composantes indissociables d'une opération qui les englobe tous (arrêt du TF 2C_639/2007 du 24 juin 2008 consid. 2.2; ATAF 2007/14 consid. 2.3.1, arrêt du TAF A-4321/2015 du 9 mai 2016 consid. 3.1.2).

Les prestations accessoires sont, pour leur part, étroitement liées à la prestation principale d'un point de vue spatial ou temporel. La prestation principale caractérise l'opération, alors que la ou les prestations accessoires sont secondaires par rapport à celle-ci, se rattachent étroitement à elle – au sens d'un parachèvement et d'un complément économiquement justifiés – et elles s'inscrivent habituellement dans son prolongement (arrêts du TF 2C_299/2009 du 28 juin 2010 consid. 3.4, 2C_639/2007 du 24 juin 2008 consid. 2.2; ATAF 2007/14 consid. 2.3.1, arrêts du TAF A-4516/2008 du 5 janvier 2011 consid. 6.2.2, A-2999/2007 du 12 février 2010 consid. 2.3).

Pour déterminer la nature des prestations complexes (ou composites, à savoir des prestations globales ou des prestations principales assorties de prestations accessoires [voir RIVIER/ROCHAT PAUCHARD, op. cit., p. 37]), il faut se fonder sur une approche économique, qui l'emporte sur la qualification du droit privé (arrêts 2A.40/2007 du 14 novembre 2007 consid. 2.2, 2A.452/2003 du 4 mars 2004 consid. 3.1). En outre, la TVA étant un impôt sur la consommation, l'appréciation doit se faire en priorité du point de vue du destinataire (arrêts du TF 2C_717/2010 du 21 avril 2011 consid. 4.2, 2C_458/2009 du 16 mars 2010 consid. 2.1.1; CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, op. cit., n° 182 p. 84).

5.10.2 Les prestations complexes sont traitées de manière unique sur le plan de la TVA (arrêts du TF 2C_717/2010 du 21 avril 2011 consid. 4.2). Les différentes composantes de la prestation globale sont soumises – en tenant compte de la prestation qui, d'un point de vue économique, se trouve au premier plan – au même régime juridique concernant par exemple le lieu de la prestation, le taux de l'impôt ou une éventuelle exonération au sens propre. Quant aux prestations accessoires, elles suivent le sort fiscal de la prestation principale (art. 36 al. 4 in fine aLTVa; arrêts du TF 2C_807/2008 du 19 juin 2009 consid. 2.2, 2C_639/2007 du 24 juin 2008 consid. 2.2, 2A.567/2006 du 25 avril 2007 consid. 4.3).

6.

6.1

6.1.1 En l'espèce, étant précisé qu'il est lié par les instructions du Tribunal fédéral (voir arrêts du TAF A-1329/2009 du 13 juillet 2009, A-1513/2006 du 24 avril 2009 consid. 2; voir aussi arrêt du TAF A-4154/2016 du 15 août 2017 consid. 3), le Tribunal de céans clarifiera les règles juridiques applicables, dans la mesure notamment où les parties ne s'accordent pas sur elles (consid. 6.2), avant d'apprécier les preuves afin d'établir les faits (consid. 6.3). Enfin, les règles juridiques seront appliquées aux faits finalement retenus (consid. 6.4).

6.1.2 Cela précisé, en tout premier lieu, le Tribunal clarifie toute question concernant la Villa ***. Dans sa décision, l'AFC a décidé que dans le cadre de cette dernière, la recourante avait fourni "aussi bien des prestations d'architecture (concept architectural) que des prestations de conseil en design", toutes faisant partie d'un projet global d'édification et de décoration d'un immeuble et constituant dès lors une opération unique. Selon l'AFC, la prestation d'architecte se trouvant au premier plan, l'opération est réalisée au lieu de l'immeuble et n'est ainsi pas imposable. L'AFC en déduit que le montant de Fr. 200'000.- sur la facture 02/06 n'est pas imposable.

Cette approche de l'AFC n'est pas contestée. Les aspects relatifs à la Villa *** ne font ainsi pas partie de l'objet du litige. La conclusion en constatation que cet aspect n'est pas contesté est donc sans objet.

6.2

6.2.1 Les règles de droit applicables sont sujettes à interprétation (consid. 2 ci-dessus). Selon une interprétation littérale, ce sont certes les "travaux immobiliers" (*Bauleistungen; lavori immobiliari*) qui figurent à l'art. 14 al. 2 let. a aLTVA. Cette notion ne peut toutefois se comprendre qu'à la lumière de la notion de "prestations de services en relation avec un bien immobilier". D'entrée de cause, il est donc clair qu'on ne saurait limiter la portée de l'art. 14 al. 2 let. a aLTVA aux seuls travaux immobiliers, puisque le concept "en relation" avec un bien immobilier est plus large que ces derniers, comme cela ressort d'ailleurs des autres catégories de prestations de services mentionnées à cet article (consid. 5.6.4 ci-dessus). Du reste, ni le rapport CER-N cité par l'AFC ni l'arrêt 2C_947/2014 n'évoquent un lien "particulièrement" étroit, au contraire de ce que soutient l'AFC; c'est donc bien le "lien étroit" avec le bien-fonds qui vaut comme règle (consid. 5.6.3 ci-dessus).

A ce propos, la liste des trois catégories (administration et estimation de bien; prestations de services en relation avec l'acquisition ou la constitution de droits réels immobiliers; prestations de services en relation avec la préparation ou la coordination de travaux immobiliers) contenue à l'art. 14 al. 2 let. a aLTVA n'est qu'exemplative (consid. 5.6.4.1 ci-dessus), puisqu'elle est contenue entre parenthèses. D'ailleurs, l'art. 8 al. 2 let. f LTVA – qui peut, en tant que nouveau droit, être utile à l'interprétation de l'art. 14 al. 2 let. a aLTVA (voir ATF 124 II 193 consid. 5d, au sujet de travaux préparatoires relatifs à une loi fédérale qui n'est pas encore entrée en vigueur et qui peuvent être pris en considération pour l'interprétation d'une norme existante) – prévoit sans conteste une telle liste exemplative (consid. 5.6.4.1 ci-dessus).

En outre, selon l'AFC, qui cite une Info TVA 17 concernant le secteur administration, location et vente d'immeubles (publiée en janvier 2010, remplacée dès janvier 2014 par la version internet équivalente) ch. 2.1.2 ainsi qu'une Brochure 16 Administration, location et ventes d'immeubles ch. 2.7, la règle de rattachement à l'immeuble ne s'appliquerait pas aux prestations dont la composante intellectuelle apparaît au premier plan et, partant, dont le lien à l'immeuble serait plus lâche, comme par exemple le conseil, la conduite de procédures judiciaires et l'obtention d'autorisations en vue de

l'acquisition d'un immeuble. Toutefois, le concept de la composante intellectuelle ne trouve aucune assise dans la loi ni même dans les sources citées, pas plus que dans l'arrêt 2C_947/2014. Du reste, le caractère intellectuel d'un travail n'est pas déterminant pour ce qui concerne l'examen d'un lien étroit avec l'immeuble, comme le souligne à juste titre la recourante, puisqu'il est incontestable que le travail des architectes et ingénieurs – textuellement compris à l'art. 14 al. 2 let. a aLTVA – implique aussi un important travail intellectuel, de sorte que cette composante intellectuelle ne permet pas d'exclure un lien étroit avec un immeuble.

6.2.2

6.2.2.1 Sous un angle systématique, la mise en perspective de l'art. 14 al. 2 let. a aLTVA et de l'art. 14 al. 3 let. c aLTVA permet de constater que les architectes ne figurent pas dans le second, qui ne contient que les "prestations des [...] ingénieurs". Cette distinction suggère que le législateur a considéré que les travaux des architectes sont moins enclins à être compris dans les prestations dites immatérielles du second article, même si on ne peut exclure, il est vrai, que des conseils généraux fournis par des architectes entrent dans la catégorie de l'art. 14 al. 3 let. c aLTVA (PROD'HOM, op. cit., p. 121).

6.2.2.2 Par ailleurs, il est vrai, et l'AFC le rappelle, que le Tribunal fédéral a jugé que la notion de "prestations de services en relation avec un bien immobilier", au sens de l'art. 14 al. 2 let. a aLTVA, appelle une conception restrictive. Le Tribunal fédéral a toutefois ajouté que ladite conception devait se comprendre en ce sens que le lien entre l'immeuble et la prestation doit être caractérisé, respectivement que l'immeuble doit constituer un élément central et indispensable de la prestation en cause (arrêt 2C_947/2014 consid. 6.5; voir aussi PER PROD'HOM, La TVA en pratique, 4e éd., 2015, p. 806). C'est dans ce dernier sens qu'il faut appréhender l'art. 14 al. 2 let. a aLTVA, sans que la *conception restrictive* n'ait d'autre sens, puisqu'une interprétation restrictive n'existe pas à proprement parler (consid. 2 ci-dessus).

Il est en tout cas exclu qu'une approche excessivement stricte du lien étroit conduise à une analyse, en substance, analogue à celle suivie dans l'arrêt A-412/2013 au sujet des stades intervenant en Suisse avant que les prestations de services ne soient fournies à la faveur des immeubles sis à l'étranger, puisque le Tribunal fédéral a précisément jugé qu'il fallait plutôt, au contraire, adopter une approche focalisée sur la nature juridique des

prestations fournies. Ce faisant, le Tribunal fédéral a en effet rejeté la théorie des stades pour ce qui concerne l'examen du lieu des prestations de services de l'art. 14 al. 2 let. a aLTVa.

6.2.3 En outre, l'interprétation téléologique permet de relever qu'une harmonisation avec le droit européen est importante et nécessaire, même si avec la LTVa le rapprochement avec la TVA européenne s'estompé (PASCAL MOLLARD, in Zweifel/Beusch/Glauser/Robinson [éd.], op. cit., La genèse de la TVA suisse, n° 190). Or, il est vrai que cette harmonisation vise à éviter les doubles impositions et les doubles exonérations d'impôt (consid. 5.6.6.1 ci-dessus). Cela dit, d'une part, c'est avant tout le système de la TVA en tant qu'impôt ayant pour objet la dépense de consommation des particuliers qui doit être mis en avant, cette idée étant d'ailleurs parfaitement compatible avec le droit de l'UE. On rappelle ainsi que la localisation d'une prestation de services au lieu où se trouve l'immeuble vise avant tout à mettre en œuvre le principe du pays de destination (CAMENZIND, op. cit., n° 43 ad art. 14), la TVA devant être prélevée au moment et au lieu où la prestation est consommée (consid. 5.2 ci-dessus; voir aussi arrêt du TF 2A.541/2006 du 21 février 2007 consid. 2.3).

D'autre part, si le Tribunal de céans a relevé dans son arrêt A-412/2013 consid. 5.3.2.3 que le Qatar ne connaissait pas, à tout le moins antérieurement à 2018, la TVA (au sujet d'une introduction de la TVA dès 2018 au Qatar, voir ROBERT F. VAN BREDERODE/MARKUS SUSILO, International/GCC countries - The VAT in the Arab Countries of the Gulf Cooperation Council, International VAT Monitor, 2017), on ne voit pas qu'une éventuelle non-imposition au Qatar remettrait en cause l'objectif visant à éviter les doubles exonérations d'impôt *au sein de l'UE*, dès lors que le Qatar n'en fait pas partie.

Par ailleurs, on relève que dans le contexte des prestations de services, on doit faire face à des prestations dématérialisées, par essence difficilement localisables. Or, si celles-ci peuvent, en raison d'un rattachement à un bien aisément localisable comme un immeuble, profiter d'une possibilité de localisation aisée, alors la loi impose, par son but, une tendance à rattacher lesdites prestations au lieu de cet immeuble. En d'autres termes, le but de la loi n'autorise pas de distinctions trop subtiles entre des prestations de services qui seraient en lien avec un immeuble et celles qui ne le seraient pas, dès lors que ce dernier constitue l'objet de l'intervention litigieuse.

6.2.4 Dans le cadre de l'interprétation historique enfin, l'AFC soutient que seuls les "travaux intégrés matériellement à l'immeuble" (des parties intégrantes selon l'art. 642 al. 2 CC) seraient compris à l'art. 14 al. 2 let. a aLTVA. Or, il ne faudrait pas confondre ici une approche pouvant se calquer sur le système de l'impôt sur le chiffre d'affaires (ci-après: IChA; voir PASCAL MOLLARD, Histoire de la TVA: les étapes de la genèse, RDAF 1997 II 14ss), qui avait notamment pour objet les marchandises (art. 17 de l'ancien arrêté du Conseil fédéral du 29 juillet 1941 instituant un impôt sur le chiffre d'affaires [aAChA, RO 57 793 et les modifications ultérieures]) – en particulier celles pouvant faire l'objet d'une vente mobilière (DIETER METZGER, Handbuch der Warenumsatzsteuer, 1983, n° 323 p. 147 s.; ATF 100 Ib 56 consid. 1a, 98 Ib 21 consid. 2) – et non les biens-fonds.

C'est dans ce cadre notamment que le Tribunal fédéral s'est référé à l'art. 642 CC pour délimiter le champ d'application de l'art. 22 al. 1 dernière phr. aAChA (prévoyant que "[s]i une marchandise est employée à une construction, la contre-prestation imposable équivaut à la valeur de la marchandise au moment de son incorporation au terrain ou au bâtiment"), au regard du mot "incorporation" dudit article (ATF 80 I 44 consid. 3), ou pour expliciter la notion de "constructions" de l'art. 15 al. 2 aAChA, selon lequel "[s]ont aussi réputées livraisons de marchandises la remise d'une marchandise fabriquée en vertu d'un contrat d'entreprise ou d'un mandat, ainsi que l'union de matières premières au terrain dans des constructions faites professionnellement (art. 10, 2^e al.) pour le compte d'autrui" (ATF 80 I 375 consid. 1).

Ces deux articles de l'aAChA ayant toutefois pour objet de régler le calcul de l'impôt, respectivement la définition d'une livraison de marchandises, à savoir des questions sans rapport avec le lieu de la prestation de services de l'art. 14 al. 2 let. a aLTVA, il n'y a pas lieu de restreindre excessivement la portée de cet article aux "travaux intégrés matériellement à l'immeuble" ni à ses parties intégrantes selon l'art. 642 CC. Il est donc manifeste qu'une approche de l'AFC tirée du système de l'IChA ne lui est d'aucun secours.

6.3

6.3.1 Le Tribunal relève à présent ce qui suit quant aux faits qu'il lui appartient d'établir – conformément au principe procédural de la libre appréciation des preuves prévu par le nouveau droit (consid. 4.2 ci-dessus). Seront établis ci-dessous les faits relatifs à la sous-traitance (consid. 6.3.2), aux activités de la recourante (comme sous-traitante de C._____) ayant porté sur la Tour A (consid. 6.3.3) ainsi que sur la Tour B (consid. 6.3.4).

Seront également exposés les faits concernant les travaux de la recourante (comme sous-traitante de B._____) sur la Tour B (consid. 6.3.5).

6.3.2 Tout d'abord, l'AFC admet que C._____ et B._____, qui n'emploient pas de personnel, ont facturé aux propriétaires qataris des prestations de même valeur que les prestations facturées par la recourante et qu'elles n'enregistrent comme charge pratiquement que les prestations facturées à la recourante (décision p. 6 s.).

D'entrée de cause, le Tribunal souligne qu'aucune convention écrite liant la recourante à C._____ et B._____ n'est produite. Il ressort néanmoins de la Letter of Acceptance & Award of Contract (revised) The [Tour A] Project du 20 février 2007 et du Consultancy Services Agreement (Consultancy for Interior Architectural Design / Decoration Services of the [Tour A]) de février 2007 (ci-après: contrat 1; pièce 20 jointe à la réponse) que C._____ est liée à l'Etat du Qatar, qui, comme souligné par l'AFC, possède des intérêts dans la Tour A. En outre, le Contract for the Interior Design Services of *** & Executive Apartments ([Tour B]) du 26 juin 2008 (ci-après: contrat 2; pièce 3 annexe 6 jointe au recours) démontre que D._____ en tant que propriétaire de la Tour B – comme admis par l'AFC – est liée à C._____. Enfin, selon le Preopening and Technical Consultancy Agreement du 26 juin 2008 (ci-après: contrat 3; pièce 3 annexe 5 jointe au recours), D._____ est liée à B._____.

Certes, une approche fondée sur le droit civil n'est pas à elle seule déterminante (consid. 5.4 ci-dessus). Toutefois, le Tribunal relève que les éléments retenus par l'AFC relatifs aux rapports de sous-traitance ressortent effectivement des comptes de résultats de C._____ pour les exercices 2006 à 2009 (voir pièce 4 annexe 2 jointe au recours), des factures émises par la recourante à l'attention de C._____ pendant cette période pour une activité y relative (pièce 6 et pièce 4 annexe 21 jointes au recours), et des factures de cette dernière émises à l'attention des intéressés qataris (pièce 4 annexe 3 jointe au recours) pour un montant total de l'ordre de Fr. 4'500'000.-.

De plus, une partie des montants facturés par la recourante à B._____ (montant quelque peu inférieur à Fr. 1'000'000.-) figure dans les charges de celle-ci (voir pièce 4 annexe 1 jointe au recours). Même si les parties ne s'accordent pas tout à fait sur la proportion des montants facturés qui n'a pas été répercutée aux intéressés qataris, de sorte qu'une charge correspondante a été activée au bilan de B._____ (il s'agirait de quelque Fr. 309'000.- selon la recourante [pièce 4 jointe au recours p. 4], et de

Fr. 477'000.- selon la décision), les parties sont d'accord sur le fait que certains montants facturés par la recourante à C._____ et B._____ n'ont pas pu être répercutés par ces dernières en raison du ralentissement du projet de la Tour B inhérent à la crise économique. Enfin, plusieurs contrats de travail de 2007 et 2008 sont au dossier (pièce 3 annexe 2 jointe au recours). Ils lient, respectivement ont lié, la recourante à un architecte d'intérieur, un graphiste ou un dessinateur, par exemple.

Partant, le Tribunal retient, dans le cadre du contrôle de l'état de fait établi en première instance par l'AFC (arrêts du TAF A-2888/2016 du 16 juin 2017 consid. 2.3, A-704/2012 du 27 novembre 2013 consid. 3.3), que C._____ et B._____ ont sous-traité l'ensemble des activités discutées, respectivement l'exécution des trois contrats (consid. 6.3.3, 6.3.4, et 6.3.5 ci-dessous) à la recourante.

6.3.3

6.3.3.1 Pour ce qui concerne les activités ayant porté sur la Tour A, le Tribunal note d'entrée de cause que la recourante – comme sous-traitante de C._____ – a fourni de nombreux plans en pièce 3 annexes 26 et 27, pièce 4 annexes 5 à 10 jointe au recours et annexe 1 jointe à la réplique. Ces pièces contiennent des plans (datés de mai, respectivement juillet 2007) détaillés (mesures, descriptions, types de matériaux ornant l'intérieur) manifestement préparés avec des outils de spécialistes.

Certes, quelques plans du dossier ne portent pas la marque de C._____, mais indiquent uniquement "Tour A", sans que ne soit mise en évidence un plan qui contiendrait ces deux inscriptions. En comparant toutefois les deux types de plans, on comprend que la recourante s'est basée sur les seconds pour établir les premiers. D'ailleurs, l'AFC ne conteste pas fondamentalement que la recourante a établi les plans indiquant C._____, à savoir la plupart des plans soumis. Elle argumente plutôt sur la question des murs, qu'elle reproche à la recourante de ne pas avoir placés ou déplacés sur les plans. Ce point n'est toutefois pas déterminant (consid. 6.3.3.2 ci-dessous). En outre, figurent au dossier des présentations, indiquant notamment C._____, de type "Powerpoint" pour les intérieurs de l'hôtel de luxe Tour A (voir la présentation informatique "[Tour A] Project"), y compris des photos avec descriptifs de meubles (canapés, chaises) et d'objets devant garnir les lieux. La réalisation de ces plans et présentations sont en plus compatibles avec le contrat 1, que le Tribunal examine ici à titre indicatif et qui prévoit notamment que des dessins et listes doivent être fournis pour toute la Tour A ("the whole [Tour A]"; voir arrêt 2C_947/2014 consid. 7.3.2 relatif

à la nécessité de procéder à l'appréciation des éléments contenus dans les contrats).

Vu les preuves figurant au dossier, le Tribunal est donc convaincu que la recourante a établi ces plans indiquant C. _____ ainsi que les présentations, tous étant relatifs à la Tour A, ce d'autant plus que les factures indiquant être liées à l'activité sur la Tour A sont datées de 2007, date compatible avec la date des plans et que le Tribunal juge aussi établie. Au vu du contenu de ces pièces, pour ce qui est du concept général de décoration, le Tribunal constate que la recourante s'est occupée de l'organisation et de l'agencement des espaces intérieurs de toute la Tour A, ce en réalisant des plans, et en élaborant, toujours sur papier et support informatique, le design et la décoration, y compris le travail des lumières et couleurs, ainsi qu'en listant les biens mobiliers nécessaires.

6.3.3.2 Il est vrai que la mesure dans laquelle la recourante est intervenue sur les murs intérieurs, à savoir les murs autres que les murs porteurs, ne ressort pas clairement des plans de la pièce 5 annexe 2 jointe au recours ni des plans de la pièce 4 annexes 6 à 8, ni même du contrat 1. Des murs intérieurs figurent quoi qu'il en soit incontestablement sur les plans établis par la recourante. Il est donc clair que si la recourante devait ne pas avoir elle-même indiqué le nombre, le lieu et la nature des murs intérieurs, elle les aurait en tout cas très précisément inclus dans ses plans. Or, comme déjà suggéré, c'est ce dernier point qui s'avère déterminant ici (voir consid. 6.4.3.2 ci-dessous). D'ailleurs, l'AFC souligne que la recourante "a organisé l'espace en y répartissant les différents services (réception, spa, lobby, bar, lounge, etc.)", en sus de l'aménagement et de la décoration (décision p. 10). Dans ce cadre, on voit mal comment l'organisation de l'espace peut se faire sans prise en compte et placement de murs intérieurs.

6.3.3.3 Pour ce qui est du stade de la construction de la Tour A auquel la recourante est intervenue, le Tribunal relève que la lettre de C. _____ du 17 juillet 2007 (pièce 4 annexe 8 jointe au recours) fait état de la réalisation des obligations prévues dans le contrat 1 en listant les différents plans remis, sans toutefois mentionner de supervision de chantier. Selon la recourante, son intervention s'est située après l'achèvement de la structure extérieure de la Tour A, allégation par ailleurs étayée par les photos du bâtiment prises après finition de la structure du bâtiment (toit, murs porteurs, murs extérieurs, toit, escaliers). L'AFC soutient en revanche que sans plan d'architecte, il ne serait pas possible d'établir que la recourante est intervenue alors que seule existait la structure de l'hôtel. C'est toutefois oublier

que les nombreux plans remis et établis par la recourante tiennent justement compte d'une structure préétablie. Dès lors, il faut d'une part retenir que la recourante est intervenue après l'achèvement de la structure extérieure. C'est dans ce sens qu'il faut comprendre le concept d'intervention de la recourante dans la "phase initiale de construction" (voir courrier du 8 avril 2016 de la recourante p. 2 [pièce 5 jointe au recours]). D'autre part, la recourante n'est pas intervenue dans des réunions relatives au chantier comme tel a été le cas au sujet de la Tour B (consid. 6.3.4.1 ci-dessous; voir aussi réplique p. 2), sous réserve de son intervention relative aux chambres et à la suite évoquée ci-dessous.

6.3.3.4 Enfin, le Tribunal relève que l'AFC ne conteste pas que la recourante a conçu et surveillé dans le détail l'organisation de l'espace et la décoration de deux chambres et d'une suite (ce sur quoi les parties s'accordent, même si le contrat 1 prévoit "2 mock up rooms only" [à savoir des modèles de pièces et chambres]). A ce propos, et cela est déterminant, le Tribunal souligne l'existence au dossier de plans ("Mock-Up Room") avec légendes et photos notamment du mobilier (voir pièce 3 annexes 26 et 27 et pièce 4 annexes 9 et 10 jointes au recours, auxquelles l'AFC se réfère aussi), en sus des plans relatifs au bâtiment tout entier déjà cités.

Dès lors, même si ni le recours ni la décision ne fournissent de dates pendant lesquelles les activités relatives aux chambres et à la suite ont été réalisées, alors que les présentations "Powerpoint" portent la date de mai 2007 (pièce 3 annexe 27 jointe au recours), le Tribunal constate que la recourante est intervenue dans le sens admis par l'AFC (conception des plans et surveillance de leur réalisation ultérieure). Le Tribunal précise à ce propos que la recourante a agi pour les tâches de surveillance uniquement à un stade final (ce qui ressort en plus de L'Appendix 2 au contrat 1), à savoir après l'achèvement de la structure extérieure (consid. 6.3.3.3 ci-dessus), ce toujours dans le cadre temporel évoqué (consid. 6.3.3.1).

6.3.4

6.3.4.1 Pour ce qui est des activités de la recourante – ici aussi, en tant que sous-traitante de C. _____ – relatives à l'hôtel de luxe Tour B, le Tribunal distingue des pièces concernant deux types d'interventions. D'abord, la pièce 4 annexes 11 à 14 jointe au recours contient de nombreux plans datés de mars/avril 2009 (voir aussi annexe 2 jointe à la réplique pour des plans allant jusqu'à janvier 2010) incluant des descriptions détaillées de l'agencement interne de meubles (notamment réfrigérateur, TV) et autres éléments (comme la machine à laver ou les toilettes) à installer aux endroits donnés. Les descriptions portent aussi sur les tapis et tapisseries.

La pièce 3 annexe 25 jointe au recours, comprend, dans ce contexte, des premières versions encore dessinées à la main de plusieurs plans du 10 juillet 2009. En définitive, ces plans, analogues bien que non identiques à ceux de la Tour A, paraissent bien tous indiquer C. _____ aussi bien que "Tour B". Le "*** presentation", en format informatique, expose certes de manière générale le travail que C. _____ fournit dans le domaine de l'aménagement et du décor intérieur. Il n'en demeure pas moins que les plans cités, pour leur part, tiennent compte de toutes les spécificités des lieux. L'art. 4 du contrat 2 relatif au design et aux dessins techniques y relatifs confirme cette constatation.

Ensuite, des pièces, en particulier des procès-verbaux, font état de déplacements de représentants de la recourante, respectivement de C. _____, sur place au Qatar afin de contrôler et discuter l'évolution des travaux sur plans ("drawings" ou "preliminary concept design"). Il est de plus clair que ces procès-verbaux relatent des rencontres entre différents intervenants dans le cadre de l'établissement des plans de la Tour B. Selon ces pièces, la recourante s'est rendue à plusieurs reprises au Qatar (notamment E. _____ [C. _____] le 12 octobre 2008 [pièce 4 annexe 17 jointe au recours] ou F. _____ [C. _____] pour une réunion du 20 juillet 2009 [pièce 3 annexe 25 jointe au recours], tous deux ayant aussi été présents le 12 mai 2009 [pièce 4 annexe 18 jointe au recours]; voir aussi annexe 2 jointe à la réplique). C. _____ a d'ailleurs dit, le 12 octobre 2008, qu'elle travaillerait sur place ("C. _____ confirmed that they will be producing their drawings from [Qatar]"). L'AFC ne conteste pas l'existence de ces "rendez-vous de chantier". La recourante souligne encore dans sa réplique qu'elle est intervenue en amont de la pose de la première pierre, ses plans ayant pour leur part été établis en 2009 déjà; ces derniers portent sur la structure intérieure, soit sur la phase suivant la construction de la structure externe, les fondations du bâtiment datant d'août 2011. Ces allégations sont confortées par les pièces, notamment les photographies de juillet 2011 (pièce 3 annexe 27 jointe au recours).

En définitive, vu le dossier, les plans indiquant C. _____ et "Tour B" ont été établis par la recourante, qui s'est chargée, en travaillant sur papier et support informatique, de l'organisation et de l'agencement des espaces intérieurs dans le cadre de la conception générale de la décoration (design) intérieure de toute la Tour B, compte tenu d'une structure préétablie (fondations, murs et plafonds en béton). Le travail sur plan est analogue à celui fourni pour la Tour A. En outre, l'intervention de la recourante a impliqué la participation à des réunions au Qatar, pour que soit respectée ses diverses préoccupations (notamment taille de la cuisine, protection contre les

odeurs, mais aussi le positionnement des colonnes structurelles, celle-ci devant être compatibles avec l'agencement de l'espace prévu par C. _____). Certes, les plans sont datés de 2009, alors que la part la plus importante du montant facturé ressort de factures de 2008 (pièce 4 annexe 4 et pièce 6 jointes au recours). On peut toutefois tout à fait concevoir que l'intensité de la tâche a été plus importante en 2008 déjà, vu l'ampleur du travail à effectuer, ce qui permet de retenir que la recourante est avant tout intervenue en 2008 et 2009 pour les activités ici établies.

6.3.4.2 Il est vrai, ici aussi, que la mesure dans laquelle la recourante est intervenue sur les murs intérieurs, à savoir les murs autres que les murs porteurs, ne ressort pas clairement des plans de la pièce 4 annexes 11 à 14 jointe au recours, ni même du contrat 2. Des murs intérieurs figurent toutefois précisément sur les plans établis par la recourante, comme cela a été souligné au sujet de la Tour A (consid. 6.3.3.2 ci-dessus). Au surplus, l'AFC souligne que la recourante "a organisé l'espace en y répartissant les différents services (p. ex. bar, tables, chaises, toilettes [entrée et réception]; cuisine, tables, chaises, toilettes [restaurant]; [...])", en sus de la conception de la décoration (décision p. 9), ce qui implique la prise en compte et le placement des murs intérieurs.

6.3.4.3 Enfin, il n'est pas contesté que la recourante a "conçu puis surveillé dans le détail l'organisation de l'espace et la décoration" (décision p. 9) de deux chambres, dans le même sens que ce qui a été déjà exposé (consid. 6.3.3.4; voir aussi présentations informatiques [pièce 3 annexe 27 jointe au recours [Mock Up Rooms presentation]]; plans en pièce 3 annexe 26 et pièce 4 annexe 11 jointe au recours; art. 5.1 du contrat 2 ["complete installation of 2 mock up rooms"]).

Il est vrai que les présentations informatique des chambres semblent être réalisées de manière quelque peu abstraite, puisqu'elles doivent encore être examinées sur place ("All dimensions must be checked on site prior approval"; pièce 3 annexe 27 jointe au recours). On comprend toutefois que ces présentations ne constituent qu'une étape, parmi d'autres, vers la réalisation de la décoration et de l'agencement intérieur, ce dernier ne pouvant pas tenir intégralement – avec des détails comme des photos de poignées de portes et autres lampes – sur les plans techniques des lieux. Dès lors, les tâches de la recourante étaient précisément calquées sur les spécificités des emplacements disponibles dans la Tour B et le Tribunal tient ces activités pour établies, les plans ayant été achevés en mars 2009.

En dernier lieu, le Tribunal se demande quand la surveillance de la réalisation a pu avoir lieu, puisque la structure a été achevée en 2011 seulement. Ni le recours ni la décision ne fournissent de dates précises pendant lesquelles les tâches ont été réalisées, la recourante n'alléguant du reste que la "réalisation" des plans. En l'absence de photographies au dossier, contrairement à ce qui est le cas pour la Tour A, le Tribunal retient, en tant qu'il établit les faits d'office, que la recourante n'a fait que concevoir les plans et présentations citées, sans surveiller leur réalisation sur place.

6.3.5

6.3.5.1 Enfin, le Tribunal en vient au troisième volet des activités de la recourante qu'il convient de constater. D'emblée, le Tribunal relève l'existence au dossier de plusieurs procès-verbaux de réunions au sujet de la Tour B. Certains d'entre eux mentionnent aussi bien C._____ (voir consid. 6.3.4.1 ci-dessus) que B._____ comme participants. Il est vrai que cette dernière n'était pas toujours présente et n'est pas beaucoup intervenue selon ces pièces, ni d'ailleurs selon les courriers remis sous pièce 4 annexe 20. Néanmoins, l'AFC ne conteste pas, sur le plan des faits, la participation aux réunions de B._____ conformément aux procès-verbaux; elle conteste uniquement le "lien étroit", ce qui est une question d'appréciation juridique, examinée plus bas (consid. 6.4.5.2).

Le Tribunal constate plus précisément que la participation de la recourante (sous-traitante de B._____) ressort par exemple du Client Technical Meeting des 7 et 8 avril 2009 ayant eu lieu au Qatar (pièce 4 annexe 19 jointe au recours; voir aussi art. 3.1 du contrat 3), les procès-verbaux des réunions du 12 octobre 2008, 12 et 30 mai 2009 qualifiant au surplus B._____ de Hotel Operator & Manager, respectivement Operator (pièce 4 annexes 17 et 18 jointe au recours; pièce 3 jointe à la réplique; voir aussi pièces 4 à 9 jointes à la réplique relatives à plusieurs réunions de 2009), même si B._____ ne paraît pas avoir été présente le 12 octobre 2008. Selon un courrier non contesté, B._____ a d'ailleurs donné des instructions précises en ce qui concerne l'approvisionnement en électricité par exemple (pièce 4 annexe 20 jointe au recours); selon un e-mail du 10 juillet 2009 (pièce 3 annexe 25 jointe au recours), elle a revu de nombreux plans de la Tour B.

Cela précisé, le fait que la recourante n'ait pas participé à toutes les réunions ni ne soit beaucoup intervenue ne saurait impliquer qu'il faudrait ignorer ces pièces, qui seraient inutiles, au seul profit du contrat 3, comme le suggère l'AFC. En effet, le Tribunal ne voit pas qu'une intervention ou même une simple participation puisse avoir lieu sans une connaissance

pointue du projet immobilier, surtout lorsqu'il a l'ampleur du projet dont il est question ici. De toute façon, le contrat 3 prévoit que les travaux fournis par la recourante dans le cadre du chantier de la Tour B relèvent d'une assistance – limitée – afin que soient respectés les standards B._____ International Hotels dans le domaine du design, de la construction et de l'ameublement, y compris la surveillance y relative (art. 4; voir Development Specifications [pièce 5 annexe 1 jointe au recours]). De plus, B._____ est, en tant qu' "Operator", un mandataire fournissant des services techniques et de consultant dans le domaine du design, de la construction et de l'aménagement d'un hôtel remplissant des standards de B._____ (préambule let. c).

Or, dans son pli du 28 juin 2016, la recourante a exposé qu'elle était chargée de donner des instructions aux architectes, afin que ces derniers dessinent les plans en conformité aux règles applicables, ce qui ressort aussi de l'annexe 20 citée. De plus, le courrier du 1^{er} juin 2009 (pièce 8 jointe à la réplique) indique que B._____ a veillé au respect des standards en demandant la suspension des activités d'un intervenant, G._____. Dès lors, les clauses pertinentes du contrat 3 sont étayées par d'autres pièces du dossier. Par conséquent, selon l'ensemble de ces éléments, le Tribunal est convaincu du rôle de la recourante en tant qu'organisatrice et superviseur des différents intervenants destiné à veiller au respect, en faveur de la Tour B, des standards évoqués.

6.3.5.2 En plus des tâches d'organisatrice et de superviseur, l'AFC soutient que la recourante a fourni des services de management. Il est vrai, à ce titre, que les factures indiquent "Honoraires de management" (voir factures émises par la recourante à l'attention de B._____ [pièce 6 jointe au recours]); certaines factures détaillent ce qu'il faut entendre par ces termes, à savoir des activités de "Marketing" ou d' "Infographiste" (voir facture des 30 décembre 2008 et 2009). L'AFC cite par ailleurs le contrat 3, selon lequel les services relatifs à la préouverture de la Tour B relèvent de services de management (notamment gestion de l'information, de la comptabilité, du contrôle interne, de la préparation du personnel) et de la préparation du budget, ce avant la nomination d'un premier manager général (art. 5). Au contraire, la recourante s'en tient à alléguer que les activités exercées se réfèrent uniquement à la coordination et la supervision.

Le Tribunal rappelle ici que ni le libellé du contrat 3 ni celui des factures ne sont à eux seuls déterminants, sauf à adopter une approche excessivement formelle non conforme au principe de la libre appréciation de la preuve. Le Tribunal s'en tiendra donc aux faits établis en ce qui

concerne l'activité de la recourante en tant que sous-traitante de B._____ (consid. 6.3.5.1), vu les pièces déjà évoquées. En tout état, dans la mesure où les activités de l'art. 5 du contrat 3 impliquent que la Tour B soit achevée, elles ne peuvent pas avoir été effectuées ici puisque la Tour B a été achevée en 2011 au plus tôt (consid. 6.3.4.1 ci-dessus).

Vu le droit applicable (consid. 5 et 6.2 ci-dessus), il convient à présent de procéder à l'appréciation juridique des faits finalement retenus (consid. 6.3 ci-dessus).

6.4

6.4.1 Les parties ne contestent pas que les prestations que la recourante, sise en Suisse, a fournies en échange d'une rémunération à B._____ et à C._____, également établies en Suisse, constituent des prestations de services, ni que les factures citées (consid. 6.3.2) couvrent les activités établies (consid. 6.3.3, 6.3.4, et 6.3.5). Les parties admettent en outre que si ces prestations étaient localisées en Suisse, que ce soit au siège du prestataire (recourante; art. 14 al. 1 aLTVA et consid. 5.5.1 ci-dessus) ou à celui des destinataires (C._____ et B._____; art. 14 al. 3 aLTVA et consid. 5.7 ci-dessus), elles seraient soumises à la TVA suisse (consid. 5.3 ci-dessus; arrêt 2C_947/2014 consid. 4.5).

6.4.2 Même s'il est vrai qu'on ne saurait appliquer de façon mécanique la même qualification valant pour la prestation entre le fournisseur et le destinataire final – en l'occurrence, entre C._____ et B._____ et les propriétaires qataris – à la prestation liant ce fournisseur à un opérateur qui lui délivrerait des prestations préparatoires en amont, ici la recourante, il faut toutefois examiner les spécificités et la nature juridique des prestations fournies par la recourante aux propriétaires qataris, vu qu'en l'occurrence, aux fins de la présente analyse, c'est la recourante qui a fourni les prestations (consid. 6.3.2 ci-dessus), en tant que sous-traitante. Il convient donc d'examiner les spécificités ainsi que la nature juridique des prestations fournies par cette dernière, au regard de l'art. 14 al. 2 let. a aLTVA, étant rappelé qu'un rapport de sous-traitance entre deux opérateurs situés en Suisse ne permet pas d'exclure un examen du lien étroit avec l'immeuble (arrêt du TF 2C_947/2014 du 2 novembre 2015 consid. 5.4, 5.7 et 7.1), la théorie des stades ayant été rejetée (consid. 6.2.2.2 ci-dessus).

6.4.3

6.4.3.1 Au sujet des activités fournies par la recourante en lien avec la Tour A, le Tribunal note l'existence, d'une part, de prestations de services d'or-

ganisation et d'agencement des espaces intérieurs (consid. 6.3.3.1 ci-dessus), et d'autre part, des prestations de services de réalisation et de surveillance en faveur de deux chambres et d'une suite (consid. 6.3.3.4 ci-dessus); ces prestations doivent être appréhendées comme une prestation globale (consid. 5.10.1 ci-dessus) d'organisation et d'agencement des espaces intérieurs, y compris de décoration, vu la combinaison du point de vue économique entre les prestations, raison pour laquelle il n'y a pas lieu de retenir de prestation principale avec ses prestations accessoires. L'idée des parties au contrat 1 est en effet manifestement de viser le respect, de manière uniforme, des standards de la recourante aussi bien pour les espaces communs de tout le bâtiment que les espaces privés (chambres et suite). D'ailleurs, selon une approche – indicative (consid. 5.4 ci-dessus) – de droit civil, le Tribunal relève que la recourante devait fournir des prestations selon un échancier précis (d'abord devaient être effectuées les prestations pour les chambres et la suite, ensuite pour le bâtiment en entier; voir Appendix 1 du contrat 1), le paiement total n'intervenant qu'après l'exécution de ces deux étapes temporellement imbriquées (Schedule B du contrat 1). Ceci confirme qu'il faut retenir ici une prestation globale, ce qui est en substance, d'ailleurs, admis par l'AFC.

6.4.3.2 Le lien étroit entre les prestations de services ici discutées et la Tour A ressort des éléments suivants. Tout d'abord, la conclusion de l'AFC, selon laquelle un tel lien ne peut pas être retenu au sens de l'art. 14 al. 2 let. a aLTVA, est entachée de plusieurs vices au niveau des règles qu'elle a considérées applicables (consid. 6.2 ci-dessus). La position de l'AFC ne saurait donc être suivie pour ce motif déjà.

Cela précisé, la loi cite certes la "préparation ou la coordination de travaux immobiliers" (art. 14 al. 2 let. a aLTVA), de sorte qu'on pourrait comprendre les travaux d'architectes comme excluant tous travaux portant sur des meubles. C'est toutefois à tort que l'AFC insiste sur la notion de "travaux immobiliers" (consid. 6.2.1 ci-dessus), ce d'autant plus qu'il ne faut pas comprendre la liste des architectes et ingénieurs comme exhaustive (consid. 5.6.4.1 ci-dessus). On peut donc aussi parfaitement concevoir que les "travaux immobiliers" comprennent les prestations des "architectes d'intérieur ou [des] architectes intérieurs" (recours p. 11), du moment que le lien étroit avec l'immeuble est donné.

Ainsi, l'on remarque que si les prestations de services de la recourante ne relèvent pas de "l'intégration", dans le sens strict (consid. 6.2.4 ci-dessus), d'objets, elles ne sont pas moins en lien étroit (consid. 5.6.3 ci-dessus) avec la Tour A. Il ressort en effet du dossier que les prestations fournies

sont hautement individualisées et doivent être considérées comme des coûts d'investissement, ce que le Tribunal considère d'ailleurs justifiable au regard des exigences d'un hôtel de luxe. Du fait de l'individualisation des nombreux plans produits par la recourante et de ses propositions – tenant manifestement compte des murs, qu'ils soient porteurs ou d'ordre plus ornemental – ses prestations ne pourraient avoir aucun usage dans un autre contexte que dans celui de la Tour A (voir avis de droit [pièce 3 annexe 16 jointe au recours], qui n'a, certes, que valeur de simple allégué [arrêt du TF 2C_802/2011 du 22 mars 2012 consid. 4.1, 2C_762/2009 11 février 2010 consid. 8], mais cite fidèlement PETER HAUNOLD, Mehrwertsteuer bei sonstigen Leistungen: Die Besteuerung grenzüberschreitender Dienstleistungen Gebundene Ausgabe, Vienne 1997, p. 138, au sujet de l'art. 9 par. 2 let. a de la Sixième directive [consid. 5.6.6.2 ci-dessus]), les prestations ciblant chacune des spécificités particulières dudit bâtiment, qui constitue indubitablement un élément central et indispensable des prestations litigieuses. Le fait que des objets mobiliers soient aussi proposés pour l'aménagement intérieur ne suffit donc pas à rompre ici le lien étroit, puisque ces derniers se comprennent dans un concept global réalisé spécialement pour la Tour A.

Le fait que le propriétaire, respectivement ses représentants, ne seraient que guidés par les plans effectués par la recourante ne leur ôtent pas leur lien étroit avec la Tour A, puisque le texte même de la loi cite la "préparation ou la coordination de travaux", ces dernières servant nécessairement aussi à guider, d'une certaine manière, le propriétaire d'un bien dans les travaux à entreprendre. D'ailleurs, si on devait nier le lien étroit en l'occurrence, il ne serait pas évident de classer les prestations ici litigieuses dans une des catégories de prestations de services citées en exemples, comme les pures prestations de conseil ou les conseils en matière d'achat ou de vente (consid. 5.6.3 ci-dessus), ni dans les catégories de l'art. 14 al. 3 let. c aLTVA, qui ne mentionne pas les architectes (consid. 6.2.2.1 ci-dessus).

En définitive, le *lien* entre les prestations de services de la recourante et la Tour A est incontestable, et, en substance, incontesté, ce d'autant plus qu'il est exclu de retenir que la recourante n'a pas fourni de détail ou de pièces étayant le lien entre les prestations de services et la Tour A (voir arrêt du TF 2C_613/2007 du 15 août 2008 consid. 3.2). En réalité, seul le lien *étroit* est contesté. L'AFC s'efforce ainsi de démentir ce lien étroit en détaillant très précisément, sur plusieurs paragraphes, les prestations fournies par la recourante à la faveur de la Tour A, avant de conclure sur à peine une ligne que cette dernière aurait seulement fourni des conseils, de sorte que

ces conseils seraient localisés en Suisse. L'AFC ne détaille néanmoins aucunement en quoi la recourante aurait simplement fourni des conseils – au sens de l'art. 14 al. 3 let. c aLTVA (consid. 5.7.3 ci-dessus) –, pas plus qu'elle n'expose d'ailleurs de règles y relatives, étant souligné qu'il est exclu de parler ici de prestations de conseil en vue de l'acquisition d'une propriété foncière ("due diligence"; voir arrêt du TAF A-1558/2006 du 3 décembre 2009 consid. 5.3 et 5.5 s.). En outre, si l'AFC présente longuement sa vision des règles issues de l'art. 14 al. 2 let. a aLTVA dans sa décision, elle évoque de manière excessivement succinctes l'art. 14 al. 3 let. c aLTVA. D'ailleurs, il est pour le moins équivoque pour l'AFC de souligner que les prestations de la recourante relèvent de la "préparation [...] ou de la coordination des travaux" avant de conclure que la prestation ne "relève donc pas de la préparation ou de la coordination de travaux immobiliers" (décision p. 10).

6.4.3.3 Les prestations de la recourante relatives à l'organisation, l'agencement et la décoration de l'intérieur de la Tour A sont donc, au sens de l'art. 14 al. 2 let. a aLTVA, des prestations de services en relation avec un bien immobilier, à savoir des travaux d'architectes de préparation de travaux immobiliers, dans le cadre de la prestation globale d'organisation et d'agencement des espaces intérieurs retenue (consid. 6.4.3.1). Ces prestations se trouvent au lieu de la Tour A, à savoir au Qatar.

6.4.4

6.4.4.1 Ce qui vient d'être retenu (consid. 6.4.3.1) au sujet de la Tour A vaut mutadis mutandis pour ce qui est des prestations de services fournies par la recourante (sous-traitante de C. _____) en lien avec la Tour B. Aussi, les prestations relatives à toute la Tour B et celles concernant les deux chambres doivent être considérées comme une prestation globale d'organisation et d'agencement des espaces intérieurs, y compris de décoration.

6.4.4.2 Le lien étroit entre les prestations de services ici discutées et la Tour B doit aussi être admis ici, pour les raisons évoquées (consid. 6.4.3.2), ce d'autant plus que pour cet immeuble, la recourante a participé à des réunions sur place (consid. 6.3.4.1).

6.4.4.3 Les prestations de services de la recourante relatives à la Tour B sont donc, au sens de l'art. 14 al. 2 let. a aLTVA, des prestations de services en relation avec un bien immobilier, à savoir des travaux d'architectes de préparation de travaux immobiliers, dans le cadre de la prestation globale retenue (consid. 6.4.4.1). Ces prestations se trouvent ainsi au Qatar, au lien de la Tour B.

6.4.5

6.4.5.1 Enfin, les travaux fournis par la recourante (sous-traitante de B. _____) sur la Tour B se concentrent sur les prestations de services en tant qu'organisatrice et superviseur des différents intervenants, afin de veiller au respect, en faveur de la Tour B, des standards évoqués (consid. 6.3.5.1).

6.4.5.2 Les travaux visant le respect de standards donnés sont en lien étroit avec la Tour B pour les raisons suivantes. D'abord, B. _____ est intervenue notamment aux côtés de C. _____ (consid. 6.3.5.1). Or, les prestations de cette dernière ont un lien étroit avec la Tour B (consid. 6.4.4.2). Il n'y a donc pas de raison qu'il en aille autrement pour les prestations ici discutées (consid. 6.4.4.3 ci-dessus). Surtout, le niveau de connaissances spécifiques du projet immobilier de la Tour B nécessaires pour autoriser les interventions retenues implique un lien prédominant avec la construction. On ne voit pas, par exemple, que des instructions précises en ce qui concerne l'approvisionnement en électricité ou la révision de nombreux plans de la Tour B puissent avoir une quelconque valeur dans un autre contexte que celui de travaux d'architectes de préparation de travaux immobiliers dudit bâtiment.

6.4.5.3 En conséquence, ces prestations de services se trouvent au Qatar, au lieu de la Tour B, en vertu de l'art. 14 al. 2 let. a aLTVA.

6.5 En définitive, la position de l'AFC ne peut être suivie; la localisation des prestations de services fournies par la recourante au Qatar n'étant pas imposables en Suisse, c'est à tort que l'AFC a décidé que la recourante devait s'acquitter de Fr. 358'644.40 et des intérêts moratoires de Fr. 350.- pour la période litigieuse. La décision doit donc être annulée et le recours admis.

7.

Le recours étant admis, il n'est nul besoin de discuter de la question de la prescription, par ailleurs toujours régie par l'art. 49 de l'aLTVA (art. 112 al. 1 LTVA; arrêts du TAF A-3141/2015, A-3144/2015 du 18 janvier 2017 consid. 5.1, A-666/2012 du 28 octobre 2013 consid. 3.8). En outre, le dossier a été produit par l'AFC, dans le sens requis par la recourante. Enfin, ne sera pas discutée plus avant la requête d'expertise de la recourante, qui obtient gain de cause (art. 30 al. 2 let. c PA).

8.

8.1 Vu l'admission du recours, conformément à l'art. 63 al. 1 et 2 PA et aux art. 1 ss du règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et

indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral (FITAF, RS 173.320.2), les frais de procédure de Fr. 9'000.- ne sont ni mis à la charge de la recourante, qui obtient gain de cause, ni à la charge de l'AFC. L'avance de frais de Fr. 9'000.- versée par la recourante lui sera donc restituée une fois le présent arrêt définitif et exécutoire.

8.2 L'art. 64 al. 1 PA prévoit que 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 relativement élevés qui lui ont été occasionnés par le litige (art. 7 ss FITAF). Le Tribunal fixe les dépens sur la base de l'éventuel décompte remis par la partie concernée et, à défaut, sur la base du dossier (art. 14 al. 2 FITAF). Si un décompte est produit, celui-ci doit être détaillé et indiquer qui a passé combien de temps à faire quoi pour quel tarif (arrêts du TAF A-525/2017 du 29 janvier 2018 consid. 5.2, A-2317/2016 du 21 mars 2017 consid. 4, A-4232/2013 du 17 décembre 2013 consid. 8.1).

Les frais d'avocats engagés en relation avec la procédure menée devant l'administration elle-même ne sont pas couverts par les dépens (ATF 132 II 47 consid. 5.2).

Conformément à sa pratique, l'AFC ne sera pas invitée à se prononcer sur le contenu des notes fournies par la recourante, l'Administration n'étant, stricto sensu, pas titulaire du droit d'être entendu (voir arrêt du TAF A-2317/2016 du 21 mars 2017 consid. 4).

En l'occurrence, la recourante obtient gain de cause et a droit à des dépens. Dans le délai fixé au 19 mars 2018 sur requête de la recourante, cette dernière a produit quatre notes d'honoraires (incluant la TVA au taux de 8%), qui répondent aux exigences de forme et doivent donc être prises en compte. Il s'agit des factures suivantes: facture du 11 novembre 2016 comprenant un montant de Fr. 11'512.80 pour les prestations à compter du 5 octobre 2016; facture du 15 février 2017 (Fr. 10'195.20); facture du 10 mai 2017 (Fr. 5'624.65); facture du 20 décembre 2017 (Fr. 608.05). Le montant des honoraires d'avocat supportés par la recourante et correspondant aux actes relatifs à la procédure menée devant le Tribunal administratif fédéral est donc de Fr. 27'940.70, comme elle le soutient d'ailleurs.

Toutefois, le tarif maximum applicable est de Fr. 400.- de l'heure (art. 10 al. 2 FITAF). Même si le tarif appliqué par les représentants de la recourante (tarif horaire de Fr. 500.-, respectivement Fr. 600.-) n'a en soi rien d'inhabituel, le tarif doit être ramené à Fr. 400.- de l'heure maximum pour

le calcul des dépens. Comme le total des heures passées sur le dossier est de 47.85, les dépens dus s'élèvent à Fr. 19'140.- à charge de l'AFC. Les dépens ne comprennent aucun supplément TVA au sens de l'art. 9 al. 1 let. c FITAF.

(Le dispositif de l'arrêt se trouve à la page suivante.)

Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :

1.

Le recours est admis.

2.

La décision du 4 octobre 2016 est annulée.

3.

Il n'est pas perçu de frais de procédure. Le montant de l'avance de frais de Fr. 9'000.- (neuf mille francs) déjà versée par la recourante lui sera restitué, une fois le présent arrêt définitif et exécutoire

4.

L'Administration fédérale des contributions doit verser Fr. 19'140.- (dix-neuf mille cent quarante francs) à la recourante à titre de dépens.

5.

Le présent arrêt est adressé :

- à la recourante (Acte judiciaire)
- à l'autorité inférieure (n° de réf. *** ; Acte judiciaire)

Le président du collège :

Le greffier :

Pascal Mollard

Lysandre Papadopoulos

Indication des voies de droit :

La présente décision peut être attaquée devant le Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14, par la voie du recours en matière de droit public, dans les trente jours qui suivent la notification (art. 82 ss, 90 ss et 100 LTF). Le mémoire doit être rédigé dans une langue officielle, indiquer les conclusions, les motifs et les moyens de preuve, et être signé. La décision attaquée et les moyens de preuve doivent être joints au mémoire, pour autant qu'ils soient en mains du recourant (art. 42 LTF).

Expédition :