Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

2C 402/2021

Arrêt du 10 novembre 2021

IIe Cour de droit public

Composition
MM. et Mme les Juges fédéraux
Seiler, Président, Aubry Girardin et Donzallaz.
Greffière : Mme Kleber.

Participants à la procédure
A._____ SA
représentée par Me Michel Z. Cabaj, avocat,
recourante,

contre

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

Objet
Taxe sur la valeur ajoutée (TVA); lieu de la prestation de services; périodes du 1er trimestre 2011 au 4ème trimestre 2015,

recours contre l'arrêt du Tribunal administratif fédéral, Cour I, du 29 mars 2021 (A-2727/2019).

Faits :

A.
La société A._____ SA (ci-après: la société), sise à Genève, a pour but de fournir des prestations juridiques en Suisse et à l'étranger par des avocats inscrits dans un registre des avocats suisse ou étranger et par des conseillers qualifiés. B._____ en est l'administrateur unique. La société est inscrite au registre des assujettis à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) depuis le 1er juillet 2010.

B.

B.a. Le 30 novembre 2017, l'Administration fédérale des contributions (ci-après: AFC) a procédé à un contrôle de la société, portant sur les périodes fiscales correspondant aux années 2011 à 2015. Elle a constaté à cette occasion que la société avait notamment renoncé à soumettre à la TVA des prestations de services qu'elle avait rendues à des clientes sociétés "offshore" (clients "Tower" dans les fichiers de la société). Ce contrôle a donné lieu à un rapport de révision, daté du 8 décembre 2017.
Le 12 décembre 2017, l'AFC a adressé à la société une notification d'estimation fixant, pour les années 2011 à 2015, le montant total de la créance fiscale à 359'766 fr. et la correction de l'impôt à 205'471 fr.
Le 12 janvier 2018, la société a contesté le bien-fondé de cette notification, en concluant à son annulation partielle. Elle a notamment requis la non-imposition des prestations fournies, selon elle, à l'étranger. Se prévalant du secret professionnel de l'avocat consacré dans la loi cantonale genevoise sur le profession d'avocat, la société n'a pas produit de preuves relatives à la localisation des prestations en cause.

B.b. Par décision du 4 juin 2018, l'AFC, considérant que la preuve de la localisation à l'étranger des prestations litigieuses n'avait pas été apportée, a confirmé le principe de leur imposition. Elle a fixé, pour les années 2011 à 2015, le montant de la créance fiscale à 361'766 fr. (51'644 fr. [2011], 52'111 fr. [2012], 84'263 fr. [2013], 94'464 fr. [2014] et 79'284 fr. [2015]) et la correction d'impôt due par l'assujettie pour la période allant du 1 er trimestre 2011 au 4 e trimestre 2015 à 207'472 fr. (dont

47'985 fr. pour 2011), plus intérêt moratoire dès le 1 er mai 2014.

Contre cette décision, la société a formé une réclamation, en concluant à son annulation partielle et en s'engageant à produire les documents prouvant la localisation à l'étranger des prestations fournies à ses clientes sociétés "offshore". Le 16 avril 2019, l'AFC a rejeté la réclamation et confirmé sa décision du 4 juin 2018.

B.c. La société a interjeté un recours contre la décision sur réclamation du 16 avril 2019 auprès de la Cour I du Tribunal administratif fédéral, en répétant que les prestations taxées étaient localisées à l'étranger. Au cours de la procédure, la société a produit un rapport de contrôle TVA effectué par la société "Revidor - Société fiduciaire SA" (ci-après: Revidor), daté du 17 février 2020, ainsi que des factures de prestations à ses clients étrangers, mentionnant une ville de domicile, et des pièces d'identité de clients étrangers, indiquant un lieu de domicile. Par la suite, la société a demandé qu'un expert soit nommé pour confirmer le rapport de Revidor.
Par arrêt du 29 mars 2021, le Tribunal administratif fédéral a rejeté le recours.

C.
Contre l'arrêt du 29 mars 2021, la société A._____ SA forme, le 11 mai 2021, un "recours fiscal en matière de droit public" au Tribunal fédéral. Elle conclut préalablement à ce que lui soit octroyé un délai au 10 juin 2021 pour compléter et/ou modifier son recours. Au fond, elle conclut, sous suite de frais et dépens, principalement à l'annulation de l'arrêt attaqué et à sa réforme en ce sens que les services rendus aux clients étrangers "Tower" ne sont pas soumis à la TVA, car localisés à l'étranger, et, subsidiairement, au renvoi de la cause à l'AFC au sens des considérants.
Le Tribunal administratif fédéral se réfère intégralement à son arrêt et indique ne pas avoir d'observations à formuler. L'AFC conclut au rejet du recours, sous suite de frais. Dans ses observations finales, la société relève que si le Tribunal fédéral ne réformait pas l'arrêt entrepris, il y aurait subsidiairement lieu de retourner la cause au Tribunal administratif fédéral pour qu'il nomme un expert indépendant.
Le Juge chargé de l'instruction a interpellé les parties sur la question de la prescription relative en lien avec la période fiscale 2011. L'Administration fédérale des contributions a fait valoir, documents à l'appui, qu'un contrôle TVA avait été annoncé le 16 novembre 2016 pour les 28 et 29 novembre 2016, puis reporté à la demande de la fiduciaire de la recourante. Le conseil actuel de la recourante a indiqué qu'il n'y avait pas eu, à sa connaissance, d'acte interruptif de prescription avant le 30 novembre 2017.

Considérant en droit :

1.

1.1. L'arrêt attaqué est une décision finale (art. 90 LTF), émanant du Tribunal administratif fédéral (art. 86 al. 1 let. a LTF) dans une cause de droit public (art. 82 let. a LTF) ne tombant pas sous le coup des exceptions de l'art. 83 LTF. La voie du recours en matière de droit public est donc en principe ouverte. Déposé en temps utile compte tenu des féries (art. 46 al. 1 let. a et 100 al. 1 LTF) et dans les formes prescrites (art. 42 LTF) par la destinataire de l'acte attaqué qui a un intérêt digne de protection à son annulation ou à sa modification, de sorte qu'il faut lui reconnaître la qualité pour recourir (art. 89 al. 1 LTF), le recours en matière de droit public est recevable, sous réserve de ce qui suit.

1.2. La possibilité de déposer un mémoire complémentaire n'est prévue qu'en matière d'entraide pénale internationale (art. 43 LTF). Dans tous les autres domaines, il n'est possible de compléter la motivation - et uniquement la motivation - que dans le cadre d'une éventuelle réplique, et seulement si cela s'avère nécessaire en raison des déterminations de la partie intimée (arrêt 2C 66/2013 du 7 mai 2013 consid. 1.2 et l'arrêt cité). Il est en tous les cas exclu de présenter de nouvelles conclusions après la fin du délai de recours (ATF 135 I 19 consid. 2.2; 134 IV 156 consid. 1.7; 132 I 42 consid. 3.3.4).
En l'occurrence, la conclusion formée le 11 mai 2021 par la recourante et tendant à l'octroi d'un délai au 10 juin 2021 pour compléter et/ou modifier son recours était d'emblée irrecevable, puisque le délai de recours est arrivé à échéance le 11 mai 2021.
Par ailleurs, la conclusion contenue dans la réplique tendant au renvoi de la cause au Tribunal administratif fédéral pour qu'il nomme un expert indépendant est irrecevable.

2.

Le recours en matière de droit public peut être formé pour violation du droit, au sens des art. 95 et 96 LTF. Sous réserve de la violation de droits fondamentaux et de dispositions de droit cantonal et intercantonal, qui suppose un grief invoqué et motivé (cf. art 106 al. 2 LTF), le Tribunal fédéral applique le droit d'office (art. 106 al. 1 LTF).

3.
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 2C 29/2020 du 3 avril 2020 consid. 3.2.4).

3.1. En vertu de l'art. 42 al. 1 de la loi fédérale du 12 juin 2009 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (Loi sur la TVA, LTVA; RS 641.20), 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).

3.2. En l'espèce, la prescription absolue de dix ans n'est pas atteinte, pour aucune des périodes.
En ce qui concerne la prescription relative de cinq ans, la Cour de céans relève que le seul acte interruptif mentionné dans l'arrêt attaqué est le contrôle de l'AFC du 30 novembre 2017. Il ressort du dossier qui a été transmis au Tribunal fédéral qu'une révision des comptes par le contrôleur AFC a eu lieu du 24 au 26 avril 2017 et le 17 mai 2017, mais aucun document n'atteste de démarches antérieures. Or, le droit de taxer pour la période 2011 arrivait à échéance fin 2016.
Interpellée à ce sujet, l'AFC a toutefois fourni les documents attestant que la prescription a été valablement interrompue pour toutes les périodes fiscales sous revue, y compris 2011, par l'annonce, le 6 juillet 2016, d'un contrôle (cf. art. 42 al. 2 LTVA), agendé initialement pour les 28 et 29 novembre 2016. La recourante avait, d'après les documents produits, expressément admis à l'époque que la prescription était interrompue, de sorte que ses objections actuelles ne sauraient être prises en compte. La présente cause n'est donc pas prescrite. La Cour de céans note toutefois que, dans la mesure où la question de la prescription doit être examinée d'office lorsqu'elle joue en faveur du contribuable, l'arrêt du Tribunal administratif fédéral, respectivement le dossier de l'Administration fédérale des contributions communiqué aux autorités judiciaires, devraient permettre d'établir que la prescription relative a été valablement interrompue, sans qu'il soit nécessaire d'interpeller les parties comme cela a été le cas en l'espèce.

4.
Citant l'art. 97 al. 1 LTF et l'art. 9 Cst., la recourante demande au Tribunal fédéral de se fonder sur l'état de fait qu'elle présente dans son recours, car des faits indispensables ne ressortiraient pas de la décision entreprise. A l'appui de ses allégations, elle produit un courrier du 11 mai 2021 de la société Revidor.

4.1. Le Tribunal fédéral fonde son raisonnement juridique sur la base des faits établis par l'autorité précédente (art. 105 al. 1 LTF), hormis dans les cas prévus à l'art. 105 al. 2 LTF. Selon l'art. 97 al. 1 LTF, le recours ne peut critiquer les constatations de fait que si les faits ont été établis de façon manifestement inexacte - notion qui correspond à celle d'arbitraire - ou en violation du droit au sens de l'art. 95 LTF et si la correction du vice est susceptible d'influer sur le sort de la cause (ATF 145 V 188 consid. 2; 142 II 355 consid. 6; 139 II 373 consid. 1.6). Conformément à l'art. 106 al. 2 LTF, la partie recourante doit expliquer de manière circonstanciée en quoi ces conditions seraient réalisées. A défaut, il n'est pas possible de tenir compte d'un état de fait qui diverge de celui qui est contenu dans l'acte attaqué (ATF 145 V 188 consid. 2; 137 II 353 consid. 5.1). Par ailleurs, aucun fait nouveau ni preuve nouvelle ne peut en principe être présenté devant le Tribunal fédéral (art. 99 al. 1 LTF). En tous les cas, le Tribunal fédéral ne peut pas tenir compte de faits ou moyens de preuve survenus postérieurement au prononcé de la décision entreprise, c'est-à-dire de véritables nova (ATF 139 III 120 consid.
3.1.2).

4.2. En l'occurrence, la recourante procède à son propre exposé de l'intégralité de la procédure, ainsi que des faits qu'elle estime pertinents. Elle n'explique toutefois à aucun moment en quoi l'état de fait

contenu dans l'arrêt attaqué serait manifestement inexact ou incomplet et partant arbitraire, de sorte qu'il n'y a aucun motif de s'écarter de celui-ci.
Par ailleurs, le Tribunal fédéral ne peut pas prendre en considération le courrier du 11 mai 2021 de Revidor produit à l'appui du recours, qui est une pièce postérieure à l'arrêt attaqué.
Le Tribunal fédéral statuera donc exclusivement sur la base des faits établis dans l'arrêt entrepris.

5.
Le litige concerne l'imposition au titre de la TVA de prestations de conseil fournies par la recourante, une étude d'avocats, à ses clientes qui sont des sociétés "offshore", soit des sociétés enregistrées à l'étranger. Il convient de commencer par présenter le régime applicable à de telles prestations.

5.1. Sont soumises à l'impôt les prestations fournies sur le territoire suisse par des assujettis moyennant une contre-prestation, à moins que la loi ne l'exclue (cf. art. 1 al. 2 let. a et 18 LTVA; cf. ATF 142 II 488 consid. 2.3.1). La notion de "prestations" englobe, selon l'art. 3 let. e LTVA, la prestation de services, qui est toute prestation autre qu'une livraison de biens (cf. art. 3 let. d LTVA) et dont les conseils juridiques font partie (cf. ATF 133 II 153 consid. 4.2).
En principe, le lieu de la prestation de services est celui où le destinataire de la prestation a le siège de son activité économique ou l'établissement stable pour lequel la prestation de services est fournie ou, à défaut d'un tel siège ou d'un tel établissement, le lieu où il a son domicile ou le lieu où il séjourne habituellement (art. 8 al. 1 LTVA; ATF 142 II 388 consid. 9.3; 139 II 346 consid. 6 et 7; sous l'ancien droit, cf. déjà l'art. 14 al. 3 let. c de la loi fédérale du 2 septembre 1999 régissant la taxe sur la valeur ajoutée [aLTVA; RO 2000 1300]). Si le destinataire d'une prestation de services en principe imposable se trouve à l'étranger, la prestation est réputée située à l'étranger et n'est par conséquent pas imposable en Suisse (cf., en lien avec l'art. 14 al. 3 aLTVA, ATF 142 II 388 consid. 9.1; 133 II 153 consid. 5.1).

5.2. Du point de vue de la TVA, on entend par société "offshore" ou société de domicile étrangère, une société d'investissement passive qui possède uniquement un siège statutaire, ne dispose d'aucune infrastructure ni de personnel propre, n'exerce aucune activité à proprement parler, se limite à se présenter en tant que détenteur d'un compte pour la réception d'argent ou en tant que propriétaire de fortune (par ex. portefeuille de titres) et se voit fournir des prestations de services qui ne consistent, en règle générale, qu'en la gestion des valeurs patrimoniales qui sont en leur propriété (cf. AFC, Info TVA no 14 concernant le secteur Finance [ci-après: AFC, Info no 14], point 7.1, consulté pour la dernière fois le 8 novembre 2021 sur www.estv.admin.ch > Taxe sur la valeur ajoutée > Publications > Publications de la TVA basées sur le web).
Selon une pratique qu'elle a développée sous l'ordonnance du 22 juin 1994 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (OTVA; RO 1994 1464; cf. arrêt 2A.534/2004 du 18 février 2005 consid. 4.3; JAAC 70.7), puis reprise sous l'ancienne LTVA (cf. MOLLARD/OBERSON/BENEDETTO, Traité TVA, 2009, p. 389, n. 690) et confirmée sous l'actuelle LTVA, L'AFC retient que le traitement fiscal des prestations de services fournies par des assujettis à des sociétés offshore telles que définies ci-avant (sociétés d'investissement étrangères passives répondant aux quatre critères énoncés) "dépend du lieu de domicile des détenteurs de la majorité des parts de participation à de telles sociétés (en règle générale ayant droit économique) " (AFC Info TVA n° 14, point 7.1). Ainsi, selon l'AFC, "si le domicile de l'ensemble des personnes qui détiennent la majorité (plus de 50 %) des parts de participation d'une société offshore se trouve à l'étranger, les prestations de services au sens de l'art. 8 al. 1 LTVA fournies à cette société sont réputées être fournies à l'étranger et de ce fait ne sont pas soumises à l'impôt" (AFC, Info TVA no 14, point 7.1).
Le Tribunal fédéral a approuvé cette pratique sous l'angle de l'OTVA (arrêt 2A.534/2004 du 18 février 2005 consid. 6.2 à propos de l'ancienne notice no 13 de l'AFC concernant l'exonération de certaines prestations de services fournies à l'étranger ou acquises de l'étranger, édition du 31 janvier 1997), en retenant qu'il convient de déterminer si la société de domicile étrangère est effectivement établie à l'étranger, car de telles sociétés sont fréquemment constituées dans le but d'économiser des impôts par des personnes ayant leur domicile ou leur siège dans un autre pays. Il importe donc de savoir où se trouve le domicile ou le siège des personnes qui contrôlent la société de domicile (cf. arrêt 2A.534/2004 du 18 février 2005 consid. 6.2). Il n'y a pas lieu de s'écarter de cette jurisprudence.

5.3. D'après la maxime inquisitoire, applicable en matière de TVA (cf. art. 81 al. 2 LTVA et art. 12 PA [RS 172.021] applicable par le renvoi de l'art. 81 al. 1 LTVA), l'autorité définit les faits pertinents et ne tient pour existants que ceux qui sont dûment prouvés (ATF 140 I 285 consid. 6.3.1; en matière de TVA, arrêt 2C 562/2020 du 21 mai 2021 consid. 5.2.4.1). L'Administration fiscale doit prendre en considération d'office l'ensemble des pièces pertinentes qui ont été versées au dossier (ATF 140 I 285 consid. 6.3.1). En vertu de l'art. 81 al. 3 LTVA, le principe de la libre appréciation des

preuves s'applique. La maxime inquisitoire ne dispense pas les parties de collaborer à l'établissement des faits; il leur incombe d'étayer leurs propres thèses, de renseigner l'autorité sur les faits de la cause et de lui indiquer les moyens de preuves disponibles, spécialement lorsqu'il s'agit d'élucider des faits qu'elles sont le mieux à même de connaître (ATF 140 I 285 consid. 6.3.1 et les arrêts cités; cf. art. 13 LPA). En matière de TVA, l'assujetti a une connaissance directe des transactions et dispose généralement des éléments de preuve pertinents; il a donc une obligation de collaboration relative à ces éléments (arrêt 2C 562/2020
du 21 mai 2021 consid. 5.2.4.1). De plus, selon l'art. 68 al. 1 LTVA, l'assujetti doit renseigner en conscience l'AFC sur les faits qui peuvent influencer de manière déterminante la constatation de l'assujettissement ou le calcul de l'impôt et lui remettre les documents nécessaires.

5.4. La protection du secret professionnel prévue par la loi est réservée (art. 68 al. 2 première phrase LTVA). D'après l'art. 68 al. 2 deuxième phrase LTVA, les détenteurs du secret professionnel ont toutefois l'obligation de présenter leurs livres et les documents pertinents; ils peuvent masquer les nom et adresse des clients ou les remplacer par des codes, mais le nom de la localité doit être lisible.
Les détenteurs du secret professionnel ne sont ainsi pas dispensés de fournir des informations aux autorités fiscales, mais le législateur a pesé les intérêts en présence, soit l'intérêt des autorités fiscales à pouvoir apprécier la situation fiscale et l'intérêt lié à la protection du secret professionnel, en posant à l'art. 68 al. 2 LTVA (cf. art. 57 al. 2 aLTVA) une règle de compromis entre une information complète et une protection absolue du secret (cf. PER PROD'HOM, Les procédures de taxation, in Ordre romand des experts fiscaux, Les procédures en droit fiscal, 3e éd. 2015, p. 298 ss, p. 307 s.; XAVIER OBERSON, in Zweifel et al. [éd.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, 2015, n. 14 ad art. 68 LTVA; cf., lorsque la loi ne prévoyait rien, arrêt 2A.247/2000 du 20 avril 2001 consid. 2, in Archives 71 p. 394, RDAF 2001 II p. 273).
L'essentiel, sous l'angle de l'art. 8 al. 1 LTVA, est que l'autorité puisse localiser la prestation (cf. supra consid. 5.1). Par conséquent, le détenteur du secret professionnel peut masquer les nom et adresse de ses clients, mais pas la localité où se situe leur siège ou leur domicile (cf. message du 25 juin 2008 sur la simplification de la TVA, FF 2008 6277, 6384; BEATRICE BLUM, in Geiger/Schluckebier [éd.], MWSTG Kommentar, 2e éd. 2019, n. 19 ad art. 68 LTVA; OBERSON, op. cit., n. 27 ad art. 68 LTVA; MOLLARD/OBERSON/BENEDETTO, op. cit., p. 388, n. 687; cf. sous l'OTVA 1995, arrêt 2A.247/2000 du 21 avril 2001, in RDAF 2001 II 273). Lorsque les prestations de conseil sont fournies à des sociétés offshore au sens défini ci-avant (société étrangère d'investissement passive, supra consid. 5.2), l'AFC doit pouvoir s'assurer du domicile du détenteur de la majorité des parts de la société offshore, puisqu'il s'agit de l'élément déterminant pour la localisation de la prestation (cf. supra consid. 5.2; cf. NIKLAUS HONAUER, in Zweifel et al. [éd.], op. cit., n. 6 ad art. 8 LTVA).
L'art. 68 al. 2 dernière phrase LTVA prévoit que "en cas de doute, le président de la cour compétente du Tribunal administratif fédéral, sur demande de l'AFC ou de l'assujetti, désigne des experts neutres comme organe de contrôle". Comme le prévoit la disposition, tant l'autorité fiscale que l'assujetti peuvent demander la désignation d'un expert neutre. L'expertise envisagée à l'art. 68 al. 2 in fine LTVA n'a toutefois pas à être requise par l'autorité fiscale ou ordonnée à la demande de l'assujetti en l'absence complète de collaboration de celui-ci avec les autorités. En effet, le secret professionnel ne doit pas permettre à ses détenteurs d'échapper à leur devoir de collaboration (cf. arrêt 2A.247/2000 du 20 avril 2001 consid. 2, in Archives 71 p. 394, RDAF 2001 II p. 273; repris in ATF 132 IV 63 consid. 4.6, in SJ 2006 I 287). La possibilité de requérir une expertise ne doit pas constituer un moyen de contourner les obligations de collaboration ou permettre de servir des fins dilatoires.

6.
Dans son arrêt, le Tribunal administratif fédéral a en substance retenu que la recourante n'avait pas apporté d'éléments permettant de localiser à l'étranger les détenteurs majoritaires de parts de participation de ses clientes sociétés offshore. Considérant par ailleurs que la recourante avait violé son devoir de collaboration, le Tribunal administratif fédéral a considéré que l'AFC n'avait pas l'obligation de recourir à la procédure de l'art. 68 al. 2 LTVA en demandant la désignation d'un expert neutre comme organe de contrôle et qu'il n'y avait pas lieu de renvoyer la cause à l'autorité inférieure pour d'autres mesures d'instruction.

7.
Sous un grief intitulé "appréciation arbitraire des faits", la recourante expose que "dans le contexte des violations du droit fédéral (art. 95 lit. a LTF) et des droits fondamentaux (art. 106 al. 2 LTF) qui sont soulevées sous l'angle des art. 29 ss Cst., le présent litige porte sur une contestation

essentiellement liée au droit d'être entendu sous l'angle d'une violation du droit à un procès équitable (art. 6 par. 1 CEDH) dans l'appréciation des preuves produites".
Par la suite, la recourante ne développe aucune argumentation en lien avec les art. 29 ss Cst. et l'art. 6 par. 1 CEDH. Il n'y a donc pas lieu de traiter ces dispositions (cf. art. 106 al. 2 LTF), étant au surplus relevé que l'art. 6 par. 1 CEDH ne trouve de toute façon pas application dans les procédures purement fiscales comme celle en l'espèce (ATF 144 I 340 consid. 3.3.5). La recourante se plaint en définitive uniquement d'appréciation arbitraire des preuves (art. 9 Cst.). Elle estime en effet avoir apporté la preuve que la totalité des prestations qu'elle a fournies à ses clientes sociétés "offshore" est localisée à l'étranger.

7.1. En matière d'établissement des faits et d'appréciation des preuves, il n'y a arbitraire (art. 9 Cst.) que si le juge n'a manifestement pas compris le sens et la portée d'un moyen de preuve, s'il a omis, sans raison sérieuse, de tenir compte d'un moyen important propre à modifier la décision attaquée ou encore si, sur la base des éléments recueillis, il a fait des déductions insoutenables (cf. ATF 144 II 281 consid. 3.6.2; 142 II 355 consid. 6; 140 III 264 consid. 2.3).

7.2. En l'espèce, la question qui se pose est celle de savoir si les détenteurs majoritaires des parts de participation dans les sociétés offshore clientes de la recourante sont domiciliés à l'étranger.
Selon l'arrêt attaqué, la recourante, invoquant initialement le secret professionnel de l'avocat, puis s'engageant à produire des pièces justificatives, mais ne s'exécutant pas, n'a présenté aucune documentation à l'AFC permettant de se prononcer sur ce point. Devant le Tribunal administratif fédéral, elle a produit, au stade de la réplique, le rapport de Revidor, daté du 17 février 2020, ainsi que des factures de prestations à ses clients étrangers "Tower", mentionnant une ville de domicile, et des pièces d'identité de clients étrangers "Tower", indiquant un lieu de domicile. A teneur de l'arrêt attaqué, non contesté sur ce point, Revidor a constaté ce qui suit dans son rapport: "Nous avons pu vérifier que les bénéficiaires des prestations facturées, faisant l'objet du litige, ont bien été réalisées au profit d'un client ou d'un ayant droit économique résidant à l'étranger, à l'exception de celles facturées aux numéros de clients suivants, dont la preuve de la résidence à l'étranger n'a pas pu nous être apportée: [...]".
Sur la base de ces éléments, on ne peut reprocher au Tribunal administratif fédéral d'être tombé dans l'arbitraire en retenant que les preuves au dossier ne permettaient pas de localiser à l'étranger les prestations fournies. Le fait que la société Revidor fasse état d'un lien entre une facture de la recourante mentionnant une société "offshore" cliente et le nom d'une personne physique qu'elle qualifie d'ayant droit économique de ladite société n'établit en effet pas qui sont effectivement les ayants droit économiques majoritaires des sociétés clientes de la recourante. A fortiori, cela ne montre pas que lesdits ayant droits économiques seraient domiciliés à l'étranger.

7.3. La recourante ne démontre du reste pas en quoi l'appréciation du Tribunal administratif fédéral serait arbitraire. Elle se contente en effet d'indiquer que le rapport de Revidor établit une corrélation entre le domicile du client étranger et les factures qu'elle a émises. Or, cet élément ne permet pas de déterminer qui sont les ayants droit économiques majoritaires des sociétés clientes de la recourante et leur domicile. Il en va de même des documents d'identité produits, ainsi que l'a relevé sans arbitraire le Tribunal administratif fédéral.
Contrairement à ce que la recourante laisse entendre, constater qu'elle n'a pas fourni les indications nécessaires pour établir la localisation à l'étranger des ayants droit économiques majoritaires des sociétés "offshore" qui sont ses clientes ne revient pas à lui reprocher de ne pas avoir indiqué le nom de ses clientes. Il n'est en effet nullement contesté que la recourante pouvait, conformément à l'art. 68 al. 2 LTVA, ne pas divulguer cette information. Le secret professionnel ne l'empêchait toutefois pas de fournir les pièces utiles (par ex. copies de l'acte de fondation/de contrats, extrait du registre du commerce ou encore attestation des conseillers d'administration de la société offshore concernant le domicile de l'actionnaire majoritaire, cf. Info TVA no 14, point 7.1), tout en préservant l'anonymat de ses clientes.
Par ailleurs, ainsi que l'a relevé le Tribunal administratif fédéral, il n'est d'aucune utilité à la recourante d'essayer de justifier l'absence de production de justificatifs par les contentieux entre ex-associés de l'étude. En effet, la raison concrète pour laquelle un assujetti n'est pas en possession des documents et pièces comptables est considérée comme non pertinente (cf., en lien avec la taxation par voie d'estimation, arrêt 2C 835/2011 du 4 juin 2012 consid. 2.3, résumé in RF 67/2012 p. 709).

7.4. En définitive, le Tribunal administratif fédéral n'a pas versé dans l'arbitraire en retenant qu'il n'était pas établi que le domicile ou siège des ayants droit économiques majoritaires des sociétés clientes de la recourante se trouvait à l'étranger.
A défaut d'éléments permettant de localiser à l'étranger les destinataires des prestations fournies par

la recourante, c'est en outre à bon droit que le Tribunal administratif fédéral a confirmé l'imposition desdites prestations. La recourante ne saurait en effet tirer un avantage de son défaut de collaboration. Dans la mesure où un renvoi pour complément d'instruction est évoqué à la fin du mémoire du recours, on relèvera qu'en l'absence de collaboration d'une partie et d'éléments probants au dossier, l'autorité qui met fin à l'instruction du dossier en considérant qu'un fait ne peut être considéré comme établi ne tombe ni dans l'arbitraire, ni ne viole l'art. 8 CC (ATF 140 I 285 consid. 6.3.1). Par ailleurs, eu égard au défaut de collaboration de la recourante, la désignation d'un expert neutre selon l'art. 68 al. 2 LTVA n'avait en l'espèce pas à être demandée par l'autorité fiscale. On ne saurait en outre faire grief au Tribunal administratif fédéral d'avoir retenu qu'il n'y avait pas lieu de donner suite à la demande de la recourante, formulée au stade des observations finales dans la procédure de recours, d'ordonner une telle expertise.

8.
Les considérants qui précèdent conduisent au rejet du recours, dans la mesure où il est recevable. La recourante, qui succombe, doit supporter les frais judiciaires (art. 66 al. 1 LTF). Il n'est pas alloué de dépens (art. 68 al. 3 LTF).

Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce :

1.
Le recours est rejeté dans la mesure où il est recevable.

2.
Les frais judiciaires, arrêtés à 7'500 fr., sont mis à la charge de la recourante.

3.
Le présent arrêt est communiqué au mandataire de la recourante et à l'Administration fédérale des contributions, Division principale de la taxe sur la valeur ajoutée, ainsi qu'au Tribunal administratif fédéral, Cour I.

Lausanne, le 10 novembre 2021

Au nom de la IIe Cour de droit public
du Tribunal fédéral suisse

Le Président : Seiler

La Greffière : Kleber