



Cour I
A-1533/2020

Arrêt du 21 octobre 2021

Composition

Annie Rochat Pauchard (présidente du collège),
Jürg Steiger, Keita Mutombo, juges,
John Romand, greffier.

Parties

A. _____,
représentée par
Cabinet TVA Serge Leuenberger,
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 (2011-2014) ; prestations de formation et de conseil.

Faits :

A.

A._____ (ci-après : l'assujettie ou la recourante) est une société inscrite au registre du commerce de (...), avec le but suivant : « (...) ». Elle est immatriculée au registre des assujettis à la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après : TVA) de l'Administration fédérale des contributions (ci-après : AFC), depuis le 1^{er} janvier 1995.

B.

Par notification d'estimation du 29 août 2017, l'AFC a clos un contrôle effectué par elle auprès de l'assujettie portant sur les périodes fiscales correspondant aux années 2011 à 2014. Elle précisait dès lors le montant de la créance fiscale pour les périodes contrôlées, et indiquait une correction de l'impôt d'un montant total de (...) francs plus intérêt moratoire. Parmi les corrections dues au contrôle figurait l'imposition, au taux de la dette fiscale nette de 6.1 %, de prestations considérées à tort, selon l'AFC, par l'assujettie, comme exclues du champ de l'impôt, pour un montant de (...) fr. (...), en tant qu'elles ne seraient pas des prestations de formation mais de conseil.

C.

C.a Dans son courrier du 28 septembre 2017, l'assujettie a contesté la requalification susmentionnée opérée par l'AFC.

C.b L'autorité fiscale a, le 28 mai 2018, adressé une demande de pièces et informations complémentaires à l'assujettie, laquelle lui a répondu le 11 janvier 2019.

C.c Par décision du 23 mai 2019, l'AFC a rejeté partiellement la contestation de l'assujettie. Elle a en effet réduit de (...) fr. (...) la somme de l'impôt corrigé, estimant que de la TVA avait été calculée à tort sur des montants versés à titre de dommages-intérêts (annulation de deux « séminaires »), et fixé le total de la créance fiscale pour les périodes fiscales litigieuses à (...) francs, plus intérêt moratoire dès le 1^{er} septembre 2013 (lendemain de l'échéance moyenne).

C.d L'assujettie a, le 21 juin 2019, formé réclamation contre la décision précitée, laquelle a été confirmée par l'AFC dans sa décision sur réclamation du 13 février 2020.

D.

Par recours du 16 mars 2020, formé par-devers le Tribunal administratif

fédéral (ci-après : Tribunal ou TAF), la recourante conclut, sous suite de frais et dépens, à l'annulation de la décision sur réclamation du 13 février 2010 (recte : 2020) de l'AFC en tant qu'elle confirme la reprise d'impôt de (...) fr. (...) (p. 2, recours) et, à la fin de son mémoire (p. 23, recours), comme suit :

[...]

- à confirmer que toutes ses prestations de formation sont exclues du champ de l'impôt du fait de leur standardisation et qu'elles présentent indiscutablement un caractère didactique prépondérant si ce n'est exclusif;
- à annuler la décision sur réclamation attaquée de l'AFC;
- à annuler, par voie de conséquence, la reprise de CHF (...), ramenée à CHF (...) résultant de la notification d'estimation No (...) du 29 août 2017.

A l'appui de son recours, et après une analyse en substance des critères appliqués par l'AFC pour distinguer une prestation de formation d'une prestation de conseil, la recourante estime que les prestations, selon elle de formation, qu'elle a fournies sont exclues du champ de l'impôt.

E.

Dans sa réponse du 11 mai 2020, transmise à la recourante par ordonnance du Tribunal du 13 suivant, l'AFC conclut au rejet du recours, avec suite de frais.

Les autres faits et arguments seront repris ci-après dans la mesure utile à la résolution du litige.

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), non réalisées en l'espèce, celui-ci connaît, selon l'art. 31 LTAF, des recours contre les décisions au sens de l'art. 5 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA, RS 172.021), prises par les autorités citées à l'art. 33 LTAF. En particulier, les décisions rendues par l'AFC peuvent être contestées devant le Tribunal de céans conformément à l'art. 33 let. d LTAF. La procédure est régie par la PA, pour autant que la LTAF n'en dispose pas autrement (art. 37 LTAF).

1.1 Conformément à l'art. 48 al. 1 PA, la recourante dispose de la qualité pour recourir. Interjeté en temps utile (cf. art. 50 al. 1 PA), le recours répond

en outre aux exigences de contenu et de forme requises (voir art. 52 al. 1 PA). Il convient donc d'entrer en matière.

1.2 La loi fédérale du 12 juin 2009 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (LTVA, RS 641.20) et son ordonnance d'exécution du 27 novembre 2009 (OTVA, RS 641.201) sont entrées en vigueur le 1^{er} janvier 2010. Elles s'appliquent au présent litige, lequel porte sur les périodes fiscales correspondant aux années 2011 à 2014, dans leur version valable jusqu'au 31 décembre 2017, sans tenir compte des éventuelles modifications apportées par la révision partielle de la loi entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2018 (Modification de la LTVA du 30 septembre 2016 [RO 2017 3575]).

1.3 Les brochures et autres instructions que l'AFC édicte en matière de TVA constituent des ordonnances administratives. Elles sont destinées à assurer l'application uniforme de certaines dispositions légales, en explicitant l'interprétation que l'administration leur donne. Dans le domaine de la TVA, où prévaut en large partie le principe de l'auto-taxation, les ordonnances administratives, qui sont publiées et/ou communiquées aux assujettis, visent de plus à faciliter la tâche de ces derniers dans l'accomplissement de leurs obligations et l'exécution de leurs droits ; affectant même directement la situation juridique des particuliers, elles déploient partant un effet externe (ATF 142 II 113 consid. 9.1 et les réf. cit.). L'autorité qui rend l'ordonnance administrative est liée par celle-ci, pour autant qu'elle n'emporte pas de violation claire de la Constitution ou de la loi. Elle n'a pas force de loi et ne lie pas les tribunaux, qui doivent toutefois en tenir compte, dans la mesure où elle autorise une interprétation appropriée et juste de la loi applicable. Une ordonnance administrative ne peut en aucun cas fonder à elle seule l'appréciation fiscale d'un état de fait ni se départir de l'ordre légal (arrêts du TAF A-2420/2019 du 3 décembre 2019 consid. 4.2, A-5044/2017 du 23 novembre 2018 consid. 2.4.1 et les réf. cit.). Ne contenant aucune règle de droit au sens strict, les ordonnances administratives (qu'elles soient de portée interne ou externe) sont en principe applicables dans le temps de la même manière que les dispositions qu'elles interprètent (ATF 142 II 113 consid. 9.1 et les réf. cit. [voir cependant arrêt du TF 2C_91/2015 du 31 mai 2016 consid. 10.5 non publié, qui laisse la question ouverte en l'occurrence] ; arrêt du TAF A-5044/2017 précité consid. 2.4.1).

2.

2.1 La requérante 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).

2.1 Le TAF 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 (parmi d'autres : arrêt du TAF A-5288/2018 du 10 septembre 2020 consid. 2.2.1 et les réf. cit., confirmé par jugement du TF 2C_859/2020 du 3 mars 2021).

La procédure est régie par la maxime inquisitoire, ce qui signifie que le Tribunal définit les faits d'office et librement ; cette maxime doit toutefois être relativisée par son corollaire, à savoir le devoir des parties de collaborer à l'établissement des faits (cf. art. 12 et 13 PA, applicables eu égard à l'art. 81 al. 1 LTVA), en vertu duquel celles-ci doivent notamment indiquer les moyens de preuve disponibles et motiver leur requête (art. 52 PA). En conséquence, l'autorité saisie se limite en principe aux griefs soulevés et n'examine les questions de droit non invoquées que dans la mesure où les arguments des parties ou le dossier l'y incitent (cf. ATF 135 I 91 consid. 2.1 ; ATAF 2014/24 consid. 2.2 et les réf. cit.).

2.2

2.2.1 Ressortissant au domaine de la procédure, le principe de la libre appréciation des preuves s'applique de façon générale à toute procédure de nature administrative (voir, notamment, art. 19 PA cum art. 40 de la loi fédérale du 4 décembre 1947 de procédure civile fédérale [PCF, RS 273], art. 81 al. 3 LTVA ; ATF 130 II 482 consid. 3.2 ; arrêt du TF 2C_947/2014 du 2 novembre 2015 consid. 7.2.1 et les réf. cit.). L'appréciation des preuves est libre avant tout en ce qu'elle n'est pas liée par des règles rigides sur la preuve qui prescriraient exactement au juge la manière dont se constitue une preuve valable ni la valeur probante des différents moyens de preuve les uns par rapport aux autres (ATF 130 II 482 consid. 3.2, cf. aussi 133 I 33 consid. 2.1 ; arrêt du TF 2C_709/2017 du 25 octobre 2018 consid. 3.3 et les réf. cit.).

2.2.2 Une fois les investigations requises terminées, et après une libre appréciation des preuves en sa possession, l'autorité (administrative ou judiciaire) se trouve à un carrefour. Si elle estime que l'état de fait est clair et que sa conviction est acquise, elle peut rendre sa décision. Dans cette hypothèse, elle renoncera à des mesures d'instruction et à des offres de preuve supplémentaires, en procédant si besoin à une appréciation anticipée de celles-ci. Un rejet d'autres moyens de preuve est également admissible, s'il lui apparaît que leur administration serait de toute façon impropre à entamer la conviction qu'elle s'est forgée sur la base de pièces écrites ayant une haute valeur probatoire (cf. ATF 140 I 285 consid. 6.3.1 et les réf. cit. ; arrêt du TF 2C_885/2019 du 5 mars 2020 consid. 3.1 ; parmi

d'autres : arrêts du TAF A-6074/2018 du 8 juillet 2021 consid. 2.8, A-270/2019 du 27 octobre 2020 consid. 2.2.2). Par ailleurs, il n'est pas nécessaire que la conviction de l'autorité confine à une certitude absolue qui exclurait toute autre possibilité. Il suffit qu'elle découle de l'expérience de la vie et du bon sens et qu'elle soit basée sur des motifs objectifs (cf. ATF 130 III 321 consid. 3.2, 128 III 271 consid. 2b/aa ; arrêts du TF 2C_582/2017 du 23 février 2018 consid. 5.1, 2C_89/2014 du 26 novembre 2014 consid. 7.2 et réf. cit. ; entre autres : arrêts précités du TAF A-6074/2018 consid. 2.8, A-270/2019 consid. 2.2.2 et les réf. cit.).

2.3 Selon un principe général, en matière fiscale, il appartient à l'autorité de taxation d'établir les faits qui fondent la créance ou qui l'augmentent, alors que le contribuable doit alléguer et prouver les faits qui suppriment ou réduisent cette créance (cf. ATF 133 II 153 consid. 4.3 ; parmi d'autres : arrêt du TF 2C_709/2017 précité consid. 3.2).

3.

Ancré à l'art. 9 de la Constitution fédérale du 18 avril 1999 de la Confédération suisse (Cst., RS 101), et valant pour l'ensemble de l'activité étatique, le principe de la bonne foi confère au citoyen, à certaines conditions, le droit d'exiger des autorités qu'elles se conforment aux promesses ou assurances précises qu'elles lui ont faites et ne trompent pas la confiance qu'il a légitimement placée dans ces promesses et assurances. Un renseignement ou une décision erronés de l'administration peuvent obliger celle-ci à consentir à un administré un avantage contraire à la réglementation en vigueur à condition que (a) l'autorité soit intervenue dans une situation concrète à l'égard de personnes déterminées, (b) qu'elle ait agi ou soit censée avoir agi dans les limites de ses compétences et (c) que l'administré n'ait pas pu se rendre compte immédiatement de l'inexactitude du renseignement obtenu. Il faut encore qu'il se soit fondé sur les assurances ou le comportement dont il se prévaut pour (d) prendre des dispositions auxquelles il ne saurait renoncer sans subir de préjudice, et (e) que la réglementation n'ait pas changé depuis le moment où l'assurance a été donnée (cf. ATF 137 II 182 consid. 3.6.2, 131 II 627 consid. 6.1 ; entre autres : arrêt du TF 2C_1120/2015 du 26 avril 2017 consid. 6.3.2 ; voir aussi ci-après consid. 4.3).

4.

4.1 La Confédération perçoit, à teneur de l'art. 1 al. 1 LTVA, à chaque stade du processus de production et de distribution, un impôt général sur la consommation (taxe sur la valeur ajoutée, TVA), avec déduction de l'impôt préalable. Les prestations fournies sur le territoire suisse par des assujettis

moyennant une contre-prestation sont soumises à l'impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse. Ces prestations sont imposables pour autant que la LTVA ne l'exclue pas (art. 18 al. 1 LTVA), étant précisé qu'une prestation exclue du champ de l'impôt n'est pas imposable si l'assujetti n'a pas opté pour son imposition en vertu de l'art. 22 LTVA (art. 21 al. 1 LTVA).

4.2

4.2.1 Selon l'art. 21 al. 2 ch. 11 LTVA, sont en particulier exclues du champ de l'impôt (« exonérées au sens impropre ») en tant qu'opérations réalisées dans le domaine de l'éducation et de la formation : l'éducation des enfants et des jeunes, l'enseignement, l'instruction, la formation continue et le recyclage professionnel (let. a) ; de même que les cours, conférences et autres manifestations à caractère scientifique ou didactique (let. b). La jurisprudence a limité l'exonération ici visée aux opérations étroitement liées à un but éducatif et formateur, qui tendent avant tout à approfondir ou à transmettre des connaissances, ou du moins à permettre d'acquérir un savoir-faire (cf. arrêts du TF 2C_500/2019 du 6 février 2020 consid. 4.3, 2C_161/2019 du 8 octobre 2019 consid. 2.1 ; arrêts du TAF A-2176/2020 du 20 janvier 2021 consid. 5, A-5368/2018 du 23 juillet 2019 consid. 2.3.1 et 2.3.4, A-5906/2013 du 1^{er} avril 2014 consid. 3.5.2 et les réf. cit. ; voir également, sous l'égide de l'ancien droit, ATF 140 I 153 consid. 2.5.3 et les réf. cit. ; arrêts du TF 2A.269/2005 du 21 mars 2006 consid. 3.1 [coaching ; confirmé, suite à une demande de révision, par le jugement du TF 2A.396/2006 du 22 janvier 2007] et 2A.485/2004 du 18 mai 2005 consid. 7.1).

4.2.2 Les prestations dans le domaine de la formation doivent être distinguées des prestations en matière de conseil qui sont, elles, imposables. Cela étant, certaines prestations de services comprennent à la fois une part de conseil et une part de formation. Il faut alors déterminer si le but poursuivi est essentiellement le conseil ou la formation. Dans le premier cas, l'activité de conseil prédomine et la totalité de la contre-prestation est imposable. Dans le second, c'est la formation qui apparaît au premier plan et la totalité de la contre-prestation est exclue du champ de l'impôt. Selon la jurisprudence, il y a avant tout prestation de conseil lorsque les parties concluent un accord qui est adapté au client de manière individuelle ; en outre, la personne qui fournit les prestations doit procéder à une analyse de la situation et élaborer, sur cette base, des propositions en vue de résoudre des problèmes existants voire, éventuellement, se charger de la réalisation des mesures proposées (cf. arrêts du TF 2C_717/2010 du 21 avril 2011 consid. 6.3.1 et 2A.269/2005 précité consid. 3.2).

4.2.3 Selon la pratique administrative, appliquée par l'AFC dans ce contexte, il y a prestation imposable de conseil lorsque, premièrement, la prestation (contrat) est spécifiquement conçue pour le mandant, deuxièmement, elle repose sur une analyse préalable de la situation du mandant (entreprise) et, troisièmement, elle consiste à élaborer et, le cas échéant, à mettre en œuvre des propositions de solutions concrètes aux problèmes (cf. Info TVA 20 concernant le secteur Formation, de janvier 2010, ch. 2.1.1 ; < www.estv.admin.ch >, sous la rubrique : Taxe sur la valeur ajoutée > Informations spécialisées TVA > Publications [basées sur le web] > Infos TVA concernant les secteurs, dont la version actuelle n'a pas subi de modifications matérielles depuis sa première publication ; ci-après : ITS 20).

4.3 Selon la jurisprudence, le contrôle sur place ne constitue pas une base de confiance susceptible d'être invoquée comme telle par le contribuable. Ni le principe de la bonne foi (cf. ci-avant consid. 3) ni celui de l'égalité de traitement n'interdisent en principe aux autorités d'apprécier différemment, dans le cadre d'un nouveau contrôle, une question juridique discutée et tranchée précédemment de manière favorable à l'assujetti. Il découle de l'essence même d'un contrôle périodique, tel que prévu par l'art. 78 LTVA, que l'autorité fiscale a la possibilité de procéder à chaque fois à une nouvelle appréciation de la situation et également de corriger d'éventuelles erreurs commises par le passé, respectivement de ne plus les répéter (cf. arrêts du TAF A-4321/2015 du 9 mai 2016 consid. 3.2.3, A-3695/2012 du 30 juillet 2013 consid. 7.6.1, A-1107/2008 et A-1108/2008 du 15 juin 2010 consid. 10.1.4 ; décisions de la Commission fédérale de recours en matière de contributions du 2 septembre 2002 in JAAC 67.21 consid. 6, du 17 juillet 2001 in JAAC 66.43 consid. 4c). La jurisprudence précitée peut paraître sévère pour le contribuable, mais elle se justifie au regard du principe de l'auto-taxation prévalant en matière de TVA. Elle a toutefois été tempérée en ce sens que l'on peut, selon les circonstances, admettre l'existence d'un renseignement liant l'autorité si, à l'occasion d'un contrôle, l'assujetti a reçu des instructions se rapportant directement à une situation particulière (cf. arrêts précités du TAF A-3695/2012 consid. 7.6.1, A-1107/2008 et A-1108/2008 consid. 10.1.4 et les réf. cit.).

5.

5.1 En l'espèce, il sera tranché ci-après le point de savoir si l'AFC a retenu à bon droit que les prestations fournies par la recourante étaient des prestations de conseil imposables.

5.2 Il est relevé, à titre liminaire, que le litige porte ici sur l'existence, ou non, de la créance fiscale retenue par l'AFC de (...) francs, qui découlerait de l'imposition de 113 prestations fournies par la recourante. Celles-ci se présentaient sous la forme d'ateliers portant sur un ou plusieurs des neuf thèmes (dits modules) de base suivants : « (thème n° 1) », « (thème n° 2) », « (thème n° 3) », « (thème n° 4) », « (thème n° 5) », « (thème n° 6) », « (thème n° 7) », « (thème n° 8) » et « (thème n° 9) ». Les parties, par ailleurs, semblent effectivement considérer que le type de prestations en cause comportent à la fois des éléments de conseil et de formation (décision sur réclamation, p. 34 ; recours, p. 8). Elles tirent toutefois de leur analyse une conclusion différente sur le but poursuivi (prédominant).

5.3 La recourante estime qu'elle a dispensé des formations standardisées qui ont servi à communiquer des connaissances. Les prestations fournies, donc de formation selon elle, seraient à ses yeux exclues du champ de l'impôt, en substance, car les conditions appliquées en pratique par l'AFC, pour retenir une activité de conseil imposable (cf. ci-avant consid. 4.2.3), ne seraient pas remplies. Elle revient dans son recours sur trois prestations chacune en lien avec un sujet différent, à savoir : (thème n° 2), (thème n° 3) ou (thème n° 6). A cet égard, les prestations liées à ces trois thèmes représenteraient près de 80 % des prestations fournies par la recourante (pièce 7, p. 2, recourante). Cette dernière se base à l'appui de son recours, pour l'essentiel, sur trois offres de contracter (annexes n° 16 [ci-après : offre n° 1], 15 [ci-après : offre n° 2] et 14 [ci-après : offre n° 3], pièce 5, recourante ; citées aux p. 17, 9 et 14 du recours). Elle compare une partie de chacune d'elles à un extrait différent de trois programmes de « (prestations inter-entreprises) » (dix participants et dix entreprises différentes) afférents aux mêmes thèmes ((thème n° 2), (thème n° 3) et (thème n° 6)), (...) dont la qualification de prestations exclues du champ de l'impôt n'est pas remise en question par l'AFC. La recourante s'appuie en outre sur des « scénarios de formations » établis, semble-t-il, à l'attention des personnes physiques qui fournissaient les prestations.

5.4

5.4.1 La recourante estime que les prestations litigieuses correspondent à des formations de base qui sont identiques pour tous ses clients. Les seules adaptations réalisées dans les offres (dites propositions) adressées à ceux-ci auraient été le titre du séminaire, le nom de l'entreprise, le logo type (et la charte graphique) et la fonction des participants. Selon elle, il n'y a donc pas de formation spécifiquement créée pour un client en particulier.

5.4.2 Les modifications auxquelles la recourante fait référence, tout particulièrement la mention de la raison sociale des entreprises clientes dans les offres, laissent d'ores et déjà apparaître que les prestations étaient adaptées à chacune d'elles. Si l'on se réfère en effet rien qu'aux extraits reproduits dans son recours, à savoir la seule section « résultats » d'offres, il en va ainsi des objectifs y figurant, à titre d'exemples, suivants : une « *[m]eilleure organisation du temps* des collaborateurs I.T. en synergie avec la stratégie, les objectifs de B. _____ et leurs objectifs professionnels », une « *[a]cquisition d'un management* « (...) » : gestion efficace des quatre dimensions de l'environnement du cadre d'C. _____ : les collaborateurs, les supérieurs hiérarchique, les collègues, les clients, conseillers externes et fournisseurs » ou « *[d]évelopper [les] aptitudes [des collaborateurs « sales »]* à *maîtriser les différentes phases de processus de vente* des produits financiers de (...) D. _____ : prise de rendez-vous par téléphone, premier contact avec le client, différents entretiens de découverte des besoins, l'identification et la qualification du client potentiel, la présentation, l'argumentation et la négociation des produits/services ainsi que la défense des honoraires » (offres n° 1, p. 4, 2, p. 2, et 3, p. 3).

Si l'on poursuit, au demeurant, l'examen des offres initié par la recourante, il appert que les adaptations aux sociétés auxquelles elles ont été adressées ont été plus conséquentes que ce qu'elle ne laisse paraître.

5.4.3 La prestation fournie sur le thème « Collaborateurs IT: Développer nos compétences et nos outils d'organisation personnelle » (cf. offre n° 1), devait se dérouler selon une « conception pratique en cinq phases » avec (1) une « analyse des besoins et objectifs de B. _____ et des collaborateurs I.T. », (2) une « préparation et sensibilisation des participants », (3) une « imprégnation par la 1^{ère} journée de training », (4) un « entraînement pratique séquentiel par le training et l'application au sein de B. _____ » et (5) un « perfectionnement des participants au cours de la 4^{ème} journée de training, en fonction des besoins exprimés par les collaborateurs I.T. et décelés par le training coach » (offre n° 1, p. 9). On retrouve une conception pratique similaire dans les prestations « Développement des compétences de management » (cf. offre n° 2 ; C. _____) et « Développement des compétences et de la performance commerciale des collaborateurs sales » (cf. offre n° 3 ; D. _____). Ces dernières ont cependant été adaptées de manière individuelle aux sociétés visées en ce sens que ce sont leurs propres besoins et objectifs, de même que ceux de leurs collaborateurs, qui ont été analysés (phase 1), la quatrième phase (« entraînement pratique séquentiel par le training et l'application au sein [de l'entreprise] ») a été plus longue pour C. _____ et la dernière phase de

perfectionnement n'a pas été prévue comme telle pour (...) D._____ (offres n° 2, p. 9, et 3, p. 7).

Les offres indiquent, par ailleurs, au minimum une demi-journée de préparation des cas pratiques ainsi que d'adaptation du matériel « pédagogique » et des documents de travail (offres n° 1, p. 13, 2, p. 12 et 3, p. 10). Une durée de travail en amont, non négligeable, a ainsi été quantifiée, à la différence de ce que prévoient les programmes de « (prestations inter-entreprises) » produits par la recourante. Cet élément tend à démontrer une adaptation relativement poussée des prestations aux besoins et objectifs des sociétés de manière individuelle. A cet égard, la recourante s'était engagée notamment « à élaborer un entraînement *adapté aux objectifs définis* d'un commun accord avec la direction de [l'entreprise] », ainsi qu'à « créer pour les thèmes du training des *cas pratiques conformes à la réalité* professionnelle ainsi qu'aux situations vécues par les collaborateurs de [l'entreprise] » (offre n° 3, p. 11 ; soit les conditions générales des contrats, mentionnées également dans les offres n° 1, p. 13, et 2, p. 12, mais pas dans les programmes des « (prestations inter-entreprises) »). Il est clair que l'accent était mis sur une application concrète des exercices travaillés, dans l'entreprise cliente. La quatrième phase des prestations intitulée, pour mémoire, « entraînement pratique séquentiel par le training et l'application au sein de [B._____, C._____ ou (...) D._____] », le démontre. Elle ne se limitait dans ce sens pas aux journées de « Training » en présence de la recourante, les collaborateurs visés ayant en particulier eu à prendre de manière répétée de multiples engagements sur un programme applicable au sein de l'entreprise qui les employait. Ils travaillaient en sus en groupe, en compagnie de la recourante, sur les expériences vécues et applications pratiques (cf. offres n° 1, p. 5 à 8, 2, p. 3 à 8, et 3, p. 5 et 6).

5.4.4 L'offre n° 1 fait suite à une analyse détaillée de l'évolution (attendue) du département informatique de B._____ (offre n° 1, p. 3, section « contexte » ; cf., à ce sujet, aussi ci-après consid. 5.5). Parmi les éléments de contextualisation figure une précision selon laquelle : « le programme de développement des compétences des collaborateurs I.T. doit permettre de travailler la description de fonction de chacun. En effet, certaines lacunes et difficultés d'organisation et de gestion du temps peuvent provenir d'une définition floue, incomplète ou partielle de leurs responsabilités, leurs activités et les objectifs qui y sont liés ». C'est ainsi que « [l]a *politique*, la *stratégie*, l'organigramme de B._____ et notre *description de fonction* comme base fondamentale de l'utilisation de notre temps » et « [d]ifférencier nos responsabilités de direction, de fonction et nos responsabilités per-

sonnelles », sont devenus des objectifs de la première journée de « Training » pour B._____ (offre n° 1, p. 5). Or, les éléments précités ne se retrouvent pas dans l'offre adressée à (...) E._____ (proposition du 30 novembre 2005, in Fichiers contrôle TVA [ci-après : F. TVA] : n° 74 ; mentionnée dans le recours, p. 18, avec renvoi à la p. 19 de la décision sur réclamation). Il devait, en revanche, pour celle-ci, être en particulier question d'« [o]rganiser l'information afin de *favoriser le travail en équipe* au sein de (...) E._____ ». Par conséquent, le fait de « *faire circuler l'information utile* au groupe » et celui de « *définir les informations nécessaires* au groupe/équipe » ont été intégrés spécifiquement dans l'offre qu'elle a reçue (proposition du 30 novembre 2005, p. 6 et 8). On remarque enfin que les deux prestations ont nécessité un nombre de jours de « Training » en présence de la recourante bien différent, soit quatre pour B._____ et deux pour (...) E._____.

5.4.5 Afin de démontrer le caractère finalement standard de ses prestations, ce qui parlerait en faveur d'une prestation de formation, la recourante renvoie, à l'égard de l'offre n° 2, dans son recours à une prestation, selon elle identique, offerte à F._____ (proposition du 30 janvier 2009 « Meilleure maîtrise dans la conduite des entretiens difficiles », in F. TVA : n° 41 ; mentionnée dans le recours, p. 10, avec renvoi à la p. 14 de la décision sur réclamation). Or la société en question a passé un accord, qui portait du reste sur une prestation dite combinée ((thème n° 3) et (thème n° 5)), très spécifique. En effet, la prestation avait en substance pour but de travailler sur deux situations réelles vécues par des cadres de F._____ dans un contexte bien particulier. On précisera, en outre, que si la recourante voulait se référer à une autre offre donnée aussi à F._____ (cf. proposition du 17 janvier 2014 « Anticiper le changement pour transformer « l'adversité » en opportunité », in F. TVA : n° 45 ; examinée ailleurs par l'AFC dans sa décision sur réclamation, p. 29 et 30), cette fois sur le seul thème (n° 3), elle ne lui serait d'aucun secours tant la prestation convenue était singulière. Elle consistait en une demi-journée de « séminaire interactif » et une demi-journée d'atelier de peinture et d'expression artistique (« team-building »), pour trouver des solutions à une problématique de changement et de transition concrète (l'ouverture par un concurrent direct d'un nouveau centre commercial à quelques mètres de F._____ (...)). Les deux prestations précitées fournies à F._____ n'ont, au surplus, pas inclus une phase de « perfectionnement des participants au cours [d'une] journée de training, en fonction des besoins exprimés par les cadres et décelés par le training coach », offerte en revanche à C._____ (offre n° 2, p. 9). La phase précitée peut, à cet égard, ne pas avoir été prévue comme telle dans

d'autres offres (aussi en lien avec le thème (n° 3)). Tel fut le cas, notamment pour celles adressées à G._____ (in F. TVA : n° 32 et 39) ou à H._____ (proposition du 7 juillet 2014, in F. TVA : n° 137) – ce qui au demeurant n'enlève rien au caractère spécifique de chacune de ces prestations (cf., à ce sujet, décision sur réclamation, p. 14, 31 et 32). Cela étant, lorsqu'elle était prévue, elle ne portait apparemment pas sur les mêmes éléments (cf. propositions à I._____ du 8 avril 2011, in F. TVA : n° 97, p. 12 - 13, et à J._____ du 30 avril 2013, in F. TVA : n° 117, p. 4). Il est vrai que pour C._____ le déroulement de la journée de « Training » de la phase de perfectionnement était analogue – mais pas en tous points identique, à nouveau par l'insertion de la raison sociale de l'entreprise (cf. ci-avant consid. 5.4.2) –, à ce que prévoit formellement le programme de la recourante pour une prestation inter-entreprises. On comprend bien toutefois, de la dénomination même de la phase, qu'il s'agissait de travailler avec « le training coach » sur des besoins concrets, et propres, aux cadres d'C._____. Ceci découle aussi des considérations qui vont suivre du Tribunal de céans (cf. ci-après consid. 5.4.6), lesquelles permettent d'établir que la mise en application, quand bien même les objectifs étaient formulés de manière similaire voire identique, différait en réalité suivant l'entreprise concernée.

5.4.6 La tendance constatée ci-avant d'une adaptation de chaque prestation aux sociétés de manière individuelle se confirme dans l'analyse des offres liées au thème (n° 6). Lorsque l'on prend, en sus de l'offre n° 3 (D._____), deux autres propositions acceptées par des établissements bancaires relatives aussi au sujet précité (une du 2 octobre 2012 adressée à K._____, in F. TVA : n° 110, mentionnée dans la décision sur réclamation, p. 26 et 27, et une autre du 6 mai 2013 adressée à L._____, in F. TVA : n° 114), l'on ne peut que conclure que chacune des trois banques a effectivement reçu une offre spécifique. Les variations légères, d'un point de vue formel, dans les formulations des objectifs, laissent déjà transparaître, sur le fond, une modulation de la prestation en fonction des particularités du système commercial et des besoins propres à chacune des banques (cf., dans un tel sens, ci-avant consid. 5.4.2). Les offres à celles-ci varient, ensuite, fortement, en ce qui concerne les journées de « Training » en présence du ou des « Training Coachs » – à savoir trois jours pour (...) D._____, un jour pour K._____ et un jour et demi pour L._____ – (cf. offre n° 3, p. 4 à 6, proposition du 2 octobre 2012, p. 6, et celle du 6 mai 2013, p. 4 et 5). Compte tenu de ce qui précède, seuls les descriptifs du déroulement du premier jour se recoupent et, encore uniquement de manière partielle. Deux exemples sont, de plus, suffisamment par-

lants pour démontrer que les objectifs formulés en termes relativement généraux par la recourante, et qui peuvent certes se retrouver dans un de ses programmes pour une prestation inter-entreprises, sont, dans les faits, adaptés à la situation de chaque société en fonction de ses besoins pour une prestation spécifique. Ainsi un cas pratique intitulé « utiliser la *force des questions* dans notre communication [commerciale {au sein de l'offre n° 3, p. 5} / pour faire de nos clients des « Références Actives » : connaître le potentiel de contact de notre client {dans la proposition du 6 mai 2013, p. 4}] » consistait, pour (...) D._____, en un « travail de groupe sur les *questions* pertinentes et convaincantes qui précèdent la présentation d'un produit/service », un « *entraînement* à la découverte et la prise en compte de l'équilibre entre les besoins rationnels et les motivations irrationnelles du client » et un « ancrage dans la maîtrise des différents types de questions dans la pratique de la présentation d'un produit/service de (...) D._____ ». Or ceci ne pouvait s'inscrire dans l'objectif poursuivi pour L._____ de faire du prospect et client une « Référence Active » ; une expression qui ne se retrouve du reste pas dans l'offre n° 3. Dans la lignée de ce qui précède, le cas pratique « affirmer et développer notre *leadership authentique* dans tous nos entretiens commerciaux et en particulier face à un acheteur sceptique ou indécis » – formulé ainsi dans l'offre n° 3 (p. 5) et la proposition du 2 octobre 2012 adressé à K._____ (p. 6) –, se décompose pour celle-ci comme suit : « *Comment inciter notre client à nous mettre en relation avec nos [ses {?}] héritiers? Comment s'approprier le « discours K._____ »? Développer une certaine « agressivité commerciale »* ». L'exercice ne devait manifestement pas être de même nature pour (...) D._____.

5.4.7 Il convient à ce stade de se déterminer sur les « scénarios » produits par la recourante. Compte tenu de ce qui a précédé, le Tribunal de céans est d'avis qu'ils doivent être pour le moins considérés avec caution. S'il n'est pas exclu qu'ils aient pu servir, à la recourante pour des prestations inter-entreprises, l'on ne voit pas en effet qu'ils se soient appliqués concrètement en cas de prestation spécifique à une société. A ce sujet, et à titre d'exemple, le « Scénario (thème n° 6) TR1 » détaille six journées de prestation (pièce 9, annexe 4, recours). Or, si effectivement le programme du « (prestation inter-entreprises) » de la recourante durait six jours, ce n'était, on l'a vu (cf. ci-avant consid. 5.4.6), pas le cas pour les prestations liées au thème (n° 6) fournies à D._____ (trois jours), à K._____ (un jour) ou à L._____ (un jour et demi).

5.4.8 Somme toute, les constatations et conclusions de la recourante sur un caractère prétendument identique des prestations fournies par elle en

lien avec le même thème ne sont ici pas confirmées. Il est considéré que les modifications apportées dans les offres ont, tant sur le fond que sur la forme, eu pour conséquence que les accords ont été adaptés à chacune des cocontractantes de la recourante, selon leurs besoins spécifiques et afin d'y répondre de manière tout aussi spécifique. La première des conditions retenues par la jurisprudence pour qualifier une prestation en matière de conseil (cf. ci-avant consid. 4.2.2) est, par conséquent, remplie dans le cas d'espèce.

5.5

5.5.1 Selon la recourante, l'entretien préalable d'environ une heure avec la cliente aurait eu pour but de définir les modules dont les participants avaient besoin et il ne s'agirait en aucun cas d'un audit réel avec tous les participants.

5.5.2 Il est ainsi établi dans la présente procédure que la recourante s'est entretenue avec ses clientes avant de fournir les prestations litigieuses. Au demeurant, au vu de ce qui a précédé au considérant 5.4, il ne fait aucun doute pour le Tribunal de céans que l'analyse préalable de la situation, durant une « séance de travail » organisée dans les locaux de B._____ pour l'offre n° 1 (p. 3), a été suffisamment approfondie pour définir des besoins et objectifs déterminés. Dans des cas, il s'agissait même d'un audit d'une journée entière mené auprès de l'entreprise cliente (cf. décision sur réclamation, p. 21 [M._____], 25 [N._____], 26 [K._____], 27 [O._____] et 28 [J._____]). On constate, certes, qu'un résumé du contexte ne se retrouve pas dans toutes les propositions. Il est néanmoins important de souligner que l'analyse a amené la recourante à adapter les offres de manière conséquente et à consacrer une demi-journée voire une journée entière à la préparation du matériel (cf. ci-avant consid. 5.4.3).

Il importe enfin de relever que les offres contiennent la mention d'un suivi individuel des participants pendant la durée totale du training (cf. offres n° 1, p. 13, 2, p. 12 et 3, p. 10). Il peut dès lors être retenu que les besoins exprimés par eux et, ou, décelés par la recourante, ont de plus fait l'objet d'une analyse continue.

5.5.3 Sur le vu de ce qui précède, il est retenu que tant la recourante que la ou les personnes physiques qui ont fourni les prestations litigieuses ont procédé à une analyse de la situation. La seconde des conditions de la jurisprudence pour s'assurer de la présence d'une prestation en matière de conseil (cf. ci-avant consid. 4.2.2) est, partant, elle aussi, en l'occurrence réalisée.

5.6

5.6.1 La recourante prétend que les prestations n'auraient pas eu pour but de fournir à ses clientes des solutions concrètes et spécifiques aux problèmes rencontrés par leur personnel. Il se serait agi de donner à leurs collaborateurs des outils choisis par leur employeur et qui auraient été exactement les mêmes que ceux proposés à d'autres cocontractantes. En aucun cas elle aurait créé des outils spécifiques à ces derniers.

5.6.2 Le Tribunal de céans ne partage pas, compte tenu des considérations qui ont précédé, l'avis de la recourante. Il est jugé que cette dernière a, sur la base de l'analyse qu'elle a menée auprès de chacune de ses clientes pour les prestations litigieuses, élaboré des propositions – dénommées du reste comme telles par elle –, en vue de résoudre des problèmes existants, et s'est chargée de la réalisation des mesures proposées. Que la recourante ait eu en sa possession des mesures à offrir à plusieurs clientes, par hypothèse rencontrant le ou les mêmes types de problèmes, ne l'a pas empêchée de fournir au final des solutions adaptées aux besoins de chacune de ses clientes pour les prestations litigieuses. Dans ce sens, il ressort de l'examen mené ci-avant aux considérants 5.4 et 5.5 que celles-ci avaient avant tout comme but de fournir des conseils aux collaborateurs visés suivant leurs besoins et ceux de la société qui les employait dans le but d'améliorer le fonctionnement de celle-ci. Le fait d'approfondir ou de transmettre des connaissances ou de permettre d'acquérir un savoir-faire, quand bien même ils n'étaient pas inexistantes au sein des prestations litigieuses, ne constituaient ainsi pas le but premier poursuivi. En d'autres termes, celles-ci n'avaient pas dans le présent cas un but éducatif et formateur prédominant. Sur ce dernier point, le « certificat de succès » évoqué par la recourante paraît avoir été remis de manière presque systématique (cf. offre n° 3, p. 11, ch. 10 des conditions générales : « Nous nous engageons à remettre un certificat de succès à chaque participant, sauf si celui-ci a été absent plus d'une journée ou plus de 20 % de la durée du training, ou que son niveau d'engagement et de préparation aux journées ait été nettement inférieur aux exigences définies par [la recourante] »). La délivrance de ce document venait de la sorte reconnaître en premier lieu la participation active des collaborateurs. L'AFC a en outre constaté le caractère hétérogène de certificats eu égard aux éléments travaillés pour la société cliente (décision sur réclamation, p. 26 [I._____, G._____]).

5.6.3 D'après l'analyse menée ci-avant par le Tribunal, l'ensemble des conditions définies par la jurisprudence pour reconnaître une prestation en matière de conseil sont en l'espèce réunies.

6.

6.1 Il reste encore à examiner les allégations de la recourante selon lesquelles entre 1995 et 2011 (date du début de la période litigieuse contrôlée) rien n'aurait changé dans la structure et le contenu des prestations, alors même qu'en 2001, elle aurait obtenu une confirmation de l'AFC selon laquelle ses prestations seraient exclues du champ de l'impôt et qu'en 2009, un contrôle de l'autorité fiscale n'aurait pas remis en cause dite exclusion. Seuls les titres des prestations auraient peut-être changé. Les prestations auraient de plus conservé un caractère exclu au cours de ces années précitées malgré l'évolution de la pratique fiscale.

6.2 Le courrier de 2001 (annexe 20, pièce 5, recourante) auquel la recourante fait référence rappelait les trois conditions cumulatives appliquées alors par l'AFC (prestation spécifique au mandant, aux participants et à la branche ; cf. arrêt du TF 2A.269/2005 du 21 mars 2006 consid. 3.2) pour retenir une prestation de services, comprenant une part de « formation » spécifique à l'entreprise, imposable. L'AFC s'est ensuite prononcé sur le traitement fiscal de deux prestations fournies à l'époque à P._____ et estimé qu'elles étaient en principe assimilées à de la formation exclue du champ de l'impôt. Elle a toutefois précisé que, pour l'une des deux prestations, elle ne pouvait se prononcer avec certitude, faute d'avoir été en possession d'une pièce remise par la recourante à P._____, le but de la prestation pouvant avoir été en premier lieu l'élaboration d'une solution à des problèmes rencontrés au sein de ce dernier.

L'assurance, pour autant que l'on puisse la considérer comme telle, donnée par l'AFC découlait d'un élément (la notion de « formation spécifique à l'entreprise ») de la pratique administrative publiée, et communiqué à la recourante, avant l'entrée en vigueur en 2010 de la LTVA. Une des conditions, plus précisément, à savoir que la prestation soit adaptée à l'activité du « mandant », n'était selon l'autorité précitée, en 2001, pas donnée pour une prestation, voire deux, fournie à l'époque à P._____. Il n'est pas clair si l'AFC considère qu'elle avait dès lors fourni une réponse erronée à la recourante (cf. décision du 23 mai 2019, p. 21 s.). Le Tribunal de céans ne peut d'ailleurs l'établir, les accords passés avec P._____ n'ayant pas été produits dans la présente cause. On peut, cela étant, se demander si la recourante ne s'est pas rendu compte à réception du courrier de l'AFC de l'inexactitude du renseignement fourni, eu égard à la réserve de cette dernière pour une des deux prestations. En effet, au vu des considérants 5.4 s. ci-avant, et attendu que la recourante prétend que les prestations n'ont fondamentalement pas changé, il ne pouvait lui échapper qu'elle fournissait des solutions à des problèmes rencontrés par ses clientes.

Quoiqu'il en soit, les ordonnances administratives sont en principe applicables dans le temps de la même manière que les dispositions qu'elles interprètent (cf. ci-avant consid. 1.3). Comme indiqué ci-avant, la LTVA est entrée en vigueur en 2010 et la pratique a été précisée (cf. ci-avant consid. 4.2.3). Appliquée au cas d'espèce, celle-ci amène aussi à retenir des prestations de la recourante imposables de conseil. Cette dernière ne peut partant être suivie, à tout le moins pour la période en l'occurrence litigieuse, pour le caractère supposé exclu de ses prestations. Dans un même sens, le contrôle de 2009 ne constitue pas une base de confiance susceptible d'être invoquée comme telle par la recourante. L'AFC avait la possibilité de procéder par la suite à une nouvelle appréciation de la situation et également de corriger d'éventuelles erreurs commises par le passé, étant précisé que la recourante ne prétend pas avoir reçu à l'occasion d'un contrôle des instructions se rapportant directement à une situation particulière (cf., pour ce qui précède, ci-avant consid. 4.3).

7.

Les considérations qui précèdent conduisent le Tribunal administratif fédéral à rejeter le recours. En conséquence, conformément à l'art. 63 al. 1 PA et aux art. 1 ss du règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixées par le Tribunal administratif fédéral (FITAF, RS 173.320.2), les frais de procédure, par 6 500 francs, comprenant l'émolument judiciaire et les débours, sont mis à la charge de la recourante, qui succombe. L'autorité de recours impute, dans le dispositif, l'avance de frais déjà versée par la recourante, d'un montant équivalent. Une indemnité à titre de dépens n'est allouée ni à la recourante (art. 64 al. 1 PA a contrario et art. 7 al. 1 FITAF a contrario), ni à l'autorité inférieure (art. 7 al. 3 FITAF).

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

Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :

1.

Le recours est rejeté.

2.

Les frais de procédure de 6 500 francs sont mis à la charge de la recourante. Ce montant est prélevé sur l'avance de frais déjà versée, d'un montant équivalent.

3.

Il n'est pas alloué de dépens.

4.

Le présent arrêt est adressé :

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

L'indication des voies de droit se trouve à la page suivante.

La présidente du collège :

Le greffier :

Annie Rochat Pauchard

John Romand

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). Ce délai est réputé observé si les mémoires sont remis au plus tard le dernier jour du délai, soit au Tribunal fédéral soit, à l'attention de ce dernier, à La Poste Suisse ou à une représentation diplomatique ou consulaire suisse (art. 48 al. 1 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 de la partie recourante (art. 42 LTF).

Expédition :