



Arrêt du 22 septembre 2021

Composition

Raphaël Gani (président du collège),
Jürg Steiger, Keita Mutombo, juges,
Jean-Luc Bettin, greffier.

Parties

A. _____, (...),
représentée par Maître Jean-Christophe Liebeskind, (...),
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 (période fiscale 2018).

Faits :**A.**

La société à responsabilité limitée A. _____ (ci-après aussi : l'assujettie) est immatriculée depuis le 1^{er} janvier 2018 au registre de l'Administration fédérale des contributions (ci-après : AFC) en qualité d'assujettie au sens de la loi fédérale du 12 juin 2009 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (LTVA ; RS 641.20).

B.

B.a Dans le cadre d'un contrôle effectué dans les locaux de l'entreprise, en août 2017, l'AFC constata que la société remplissait les conditions pour un assujettissement à l'impôt sur les acquisitions préalablement à son inscription dans le registre des assujettis. Sur la base de ces éléments, l'AFC établit, en date du 14 novembre 2017, un décompte complémentaire (n° [...]) portant sur un montant de 106'533 francs.

B.b A la suite d'un contrôle interne et après examen de la comptabilité de l'entreprise, l'AFC établit, le 11 janvier 2018, un second décompte complémentaire (n° [...]) portant sur le débit de l'impôt sur les acquisitions dû pour l'année civile 2016 de 5'539 francs et fit par conséquent passer la créance fiscale à 112'072 francs, intérêts moratoires non inclus.

C.

Par mémoire du 10 janvier 2019, l'assujettie forma opposition à l'encontre du redressement du 11 janvier 2018. La société fit valoir que les créances fiscales n'étaient pas prescrites si bien qu'elles pouvaient faire l'objet d'une déduction correspondante de l'impôt préalable, que le changement de pratique était infondé, que l'AFC avait violé le principe de la neutralité fiscale et que l'impôt pouvait faire l'objet d'une remise selon l'art. 92 LTVA.

D.

Par décision du 27 février 2020, l'AFC rejeta l'opposition du 10 janvier 2019, refusant ainsi la déduction, au titre de l'impôt préalable, de l'impôt sur les acquisitions acquitté par l'assujettie entre 2012 et 2016, fixa la créance fiscale pour la période correspondant à l'année 2018 à 7'015.75 francs (en faveur de l'assujettie) et ordonna de cette dernière le remboursement de 14'022 francs correspondant à l'impôt préalable non admis qui lui avait été remboursé pour la période de décompte du 4^{ème} trimestre 2018.

E.

A l'encontre de cette décision, par mémoire daté du 27 mars 2020,

A. _____ (ci-après aussi : la recourante), agissant par l'entremise de M^e Jean-Christophe Liebeskind, avocat à Genève, interjeta recours – un « *Sprungbeschwerde* » (ou recours sautant) au sens de l'art. 83 al. 4 LTVA – auprès du Tribunal administratif fédéral (ci-après aussi : le Tribunal), concluant, principalement, à son annulation, à l'admission de la déduction de l'impôt sur les acquisitions et à la correction de la créance fiscale à due concurrence, subsidiairement, à une remise totale de l'impôt sur les acquisitions, le tout sous suite de frais et dépens.

En annexe à son mémoire, la recourante versa treize pièces en cause.

F.

Par courrier du 7 avril 2020, M^e Jean-François Liebeskind, avocat à Genève, attesta, procuration à l'appui, être mandaté par A. _____ en la présente procédure.

G.

Invitée par ordonnance du Tribunal du 13 mai 2020 à se déterminer sur le recours, l'AFC (ci-après aussi : l'autorité inférieure) conclut, dans une réponse datée du 12 juin 2020, à son rejet avec suite de frais et sans octroi de dépens.

H.

Le 27 avril 2021, la recourante, agissant par l'entremise de son mandataire, versa en cause des observations spontanées auxquelles était jointe une pièce complémentaire. Elle y déclara persister dans ses conclusions.

En tant que besoin, les autres faits pertinents seront examinés dans les considérants en droit ci-après.

Droit :

1.

1.1 En vertu de l'art. 31 de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal administratif fédéral (LTAF ; RS 173.32) et sous réserve des exceptions – non réalisées en l'espèce – mentionnées à l'art. 32 LTAF, le Tribunal administratif fédéral connaît des recours contre les décisions au sens de l'art. 5 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA ; RS 172.021) prises par les autorités mentionnées à l'art. 33 LTAF, notamment celles rendues par l'AFC (art. 33 let. d LTAF). Selon l'art. 37

LTAF, la procédure est régie par la PA, pour autant que la LTAF n'en dispose pas autrement.

1.2

1.2.1 En matière de taxe sur la valeur ajoutée, l'art. 82 al. 2 LTVA dispose que les décisions sont notifiées par écrit à l'assujetti. Elles doivent être adéquatement motivées et indiquer les voies de recours. L'art. 83 al. 1 et 2 LTVA prévoit notamment que les décisions de l'AFC peuvent faire l'objet d'une réclamation dans les 30 jours qui suivent leur notification et que la réclamation doit être adressée par écrit à l'AFC. Finalement, aux termes de l'art. 83 al. 4 LTVA, si la réclamation est déposée contre une décision de l'AFC motivée en détail, elle est transmise à titre de recours, à la demande de l'auteur de la réclamation ou avec son assentiment, au Tribunal administratif fédéral.

Le recours *omisso medio* (ou « *recours sautant* » ou « *Sprungbeschwerde* ») prévu par l'art. 83 al. 4 LTVA est soumis à deux conditions cumulatives : l'une formelle, *la volonté de l'assujetti*, et l'autre matérielle, une *décision motivée en détail* (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_543/2017 du 1^{er} février 2018 consid. 2.3 et 3.1 ; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1912/2021 du 10 juin 2021 consid. 2.2 ; cf. également FELIX GEIGER, *in* : F. Geiger / R. Schluckebier [Hrsg.], *MWSTG Kommentar*, 2^{ème} édit., 2019, ch. 18 s. ad art. 83, LYSANDRE PAPADOPOULOS / CÉCILIA SIEGRIST, *Le recours omisso medio en matière de TVA : un saut vers l'économie de procédure ?*, RDAF 2019 II 479).

Toute décision de l'AFC ne saurait ainsi d'emblée faire l'objet d'un tel recours. Seules des décisions présentant une motivation qualifiée sont susceptibles d'être directement portées devant le Tribunal administratif fédéral (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_659/2012 du 21 novembre 2012 consid. 3.3.1 ; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1912/2021 du 10 juin 2021 consid. 2.2). La possibilité de déposer un recours *omisso medio* suit un but d'économie de procédure, mais uniquement dans les cas où la procédure de réclamation constituerait un allongement inutile de la procédure. Un tel risque d'allongement inutile de la procédure n'existe que lorsque l'autorité décisionnelle, c'est-à-dire en l'occurrence l'Administration fédérale des contributions, a déjà traité exhaustivement la cause, dans une décision « *motivée en détail* » (*einlässlich begründete Verfügung; decisione già esaustivamente motivata*), prenant en particulier position sur les arguments juridiques de l'assujetti et excluant de ce fait la nécessité d'explica-

tions supplémentaires. Cela a pour corollaire l'intérêt de l'autorité de recours qui, sur la base de la décision entreprise et portée devant elle au moyen d'un recours *omisso medio*, doit pouvoir aisément déterminer l'objet du litige et comprendre l'argumentation de l'autorité décisionnelle. S'il s'avère nécessaire, pour l'autorité de recours, de requérir une prise de position détaillée auprès de l'autorité administrative, il ne saurait être question d'une accélération significative de la procédure. L'art. 83 al. 4 LTVA pose des exigences de motivation accrues par rapport à celles prévues à l'art. 82 al. 2 LTVA (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_543/2017 du 1^{er} février 2018 consid. 3.2 ; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1912/2021 du 10 juin 2021 consid. 2.2 et A-5044/2017 du 23 novembre 2018 consid. 1.2).

1.2.2 En l'occurrence, le Tribunal relève que, de par le clair intitulé de son mémoire du 27 mars 2020, la recourante a manifesté sa volonté de voir sa réclamation traitée à titre de recours par le Tribunal de céans. La condition formelle est ainsi remplie. En ce qui concerne la condition matérielle (motivation en détail), le Tribunal note que l'AFC a traité les arguments soulevés par l'assujettie dans sa réclamation du 15 novembre 2019. Certes, elle n'a, préalablement à sa décision du 27 mars 2020, procédé à aucune mesure d'instruction. Cela étant, force est de constater que l'assujettie n'en sollicitait pas. Par ailleurs, compte tenu du dossier de la cause, d'une part, et de la motivation de la décision entreprise, détaillée, circonstanciée et longue de douze pages, d'autre part, le Tribunal considère qu'aux yeux de l'AFC, les faits pouvaient être considérés comme suffisamment établis pour rendre une décision. D'ailleurs, dans sa réponse au recours, l'AFC n'a aucunement contesté le fait que le Tribunal de céans soit entré en matière sur le recours interjeté par la société A. _____. Partant, à l'examen de la décision entreprise, il y a lieu de considérer qu'elle contient une motivation qualifiée au sens de la jurisprudence citée précédemment (cf. ci-dessus, consid. 1.2.1) et que la recourante était en droit, par économie de procédure, de déposer à son endroit un « *recours sautant* » au sens de l'art. 83 al. 4 LTVA auprès du Tribunal administratif fédéral et non – formellement – une réclamation à l'AFC en priant cette dernière de statuer, dans une décision (sur réclamation) susceptible de recours au Tribunal administratif fédéral.

1.3 Présenté dans le délai (art. 50 al. 1 PA) et les formes (art. 52 al. 1 PA) prescrits par la loi, le « *recours sautant* » (« *Spungbeschwerde* ») s'avère ainsi recevable quant à la forme et le Tribunal peut par conséquent entrer en matière sur ses mérites.

1.4 Les conclusions du recours (soit « *l'objet du litige* » ou « *Streitgegenstand* ») sont limitées par les questions tranchées dans le dispositif de la décision attaquée (soit « *l'objet de la contestation* » ou « *Anfechtungsgegenstand* » ; à ce sujet, cf. ATF 134 V 418 consid. 5.2.1, 131 II 220 consid. 3.2 et 125 V 413 consid. 1 et 2) et que celles qui en sortent ne sont pas recevables (cf. ATF 135 II 38 consid. 1.2 et 125 V précité, consid. 1).

Le Tribunal ne peut ainsi examiner que les rapports de droit sur lesquels l'autorité inférieure s'est prononcée dans le dispositif de sa décision du 27 février 2020. Or, il appert que, dans son mémoire de recours du 27 mars 2020, la recourante conclut subsidiairement à une remise totale de l'impôt sur les acquisitions, alors que l'AFC, dans sa décision querellée, a expressément précisé que cette question était prématurée étant donné que, pour qu'une remise de l'impôt puisse être envisagée, il doit au préalable exister une dette d'impôt entrée en force (cf. décision querellée, ch. 5), ce qui n'est pas le cas en l'espèce, la question de l'existence de la dette d'impôt étant précisément celle devant être examinée. On soulignera ici que dans le système en vigueur depuis 2010, pour l'assujetti qui décompte selon la méthode effective, l'art. 36 LTVA prévoit que la créance fiscale est déterminée en déduisant l'impôt préalable de la somme de l'impôt gravant les opérations imposables. Il n'y a donc pas deux créances distinctes mais une créance nette, en quelque sorte. Ainsi, la recourante ne peut pas être suivie lorsqu'elle indique qu'il devrait être statué sur sa demande de remise au motif que l'impôt sur les acquisitions a été fixé, et payé sans réserve. Dans la mesure où, compte tenu de l'objet du litige, la recourante en demande la déduction dans la période fiscale 2018, et qu'en cas d'admission du recours l'impôt acquitté devrait lui être remboursé, on ne saurait admettre qu'il puisse être statué en l'état sur une demande de remise.

Partant, le chef de conclusions – subsidiaire – du mémoire de recours du 27 mars 2020 par lequel la recourante sollicite une remise totale de l'impôt sur les acquisitions excède l'objet de la contestation et est par conséquent irrecevable.

1.5 La recourante peut invoquer la violation du droit fédéral, y compris l'excès ou l'abus du pouvoir d'appréciation, la constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents ou l'inopportunité (art. 49 PA ; cf. ULRICH HÄFELIN / GEORG MÜLLER / FELIX UHLMANN, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, 7^{ème} édit., 2016, n. marg. 1146 ss ; ANDRÉ MOSER / MICHAEL BEUSCH / LORENZ KNEUBÜHLER, *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, 2^{ème} édit., 2013, n. marg. 2.149).

1.6

1.6.1 Le Tribunal 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 (cf. PIERRE MOOR / ETIENNE POLTIER, Droit administratif, vol. II, 3^{ème} édit., 2011, ch. 2.2.6.5 ; parmi d'autres : arrêt du Tribunal administratif fédéral A-2661/2019 du 27 mai 2020 consid. 1.3 et les références citées).

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 2012/23 consid. 4).

1.6.2 Il convient de rappeler que la TVA est un impôt perçu sur la base d'un système reposant sur l'auto-taxation. Ainsi, l'assujetti doit établir lui-même la créance fiscale le concernant ; il est seul responsable de l'imposition complète et exacte de ses opérations imposables et du calcul correct de l'impôt préalable. Ce devoir de collaboration subsiste par ailleurs lorsque l'administration fédérale, en raison d'une défaillance de l'assujetti, doit établir elle-même la créance fiscale. Ainsi, le principe inquisitoire n'est pas absolu et trouve ses limites dans le devoir de collaborer de l'assujetti (cf. parmi d'autres : arrêt du Tribunal administratif fédéral A-2420/2019 du 3 décembre 2019 consid. 2.3).

Cela étant, l'administration fiscale supporte la charge de la preuve des faits qui déterminent l'imposition ou le montant de la créance fiscale, à savoir les faits fondant ou augmentant l'imposition. En revanche, l'assujetti assume la charge de la preuve des faits qui diminuent ou lèvent l'imposition, à savoir les faits qui l'exonèrent ou réduisent le montant de l'impôt (parmi d'autres : ATF 133 II 153 consid. 4.3 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_784/2017 du 8 mars 2018 consid. 8.3 ; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-2786/2017 du 28 février 2019 consid. 1.3.2, A-8017/2009 du 2 septembre 2010 consid. 2.8). S'agissant de l'impôt préalable, comme il s'agit d'un fait qui aboutit à une diminution de l'impôt, la preuve en incombe donc au contribuable. Il lui est possible d'apporter cette preuve encore dans

le cadre du recours au Tribunal de céans (cf. parmi d'autres : arrêts du Tribunal administratif fédéral A-4385/2009 du 19 décembre 2011 consid. 1.2.3, A-3603/2009 du 16 mars 2011 consid. 5.2).

1.7 La LTVA actuelle est entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2010. Les dispositions de droit matériel qu'elle contient sont applicables à tous les faits et rapports juridiques ayant pris naissance à compter de cette date, avec pour conséquence que les dispositions de l'ancien droit s'appliquent à ceux qui sont plus anciens (art. 112 al. 1 LTVA). Dès lors que les faits déterminants se sont déroulés, en l'espèce, postérieurement à l'entrée en vigueur de la loi, la présente cause est régie, s'agissant du droit matériel applicable, par la LTVA dans sa version actuellement en vigueur.

2.

Les arguments des parties peuvent être résumés comme suit.

2.1 En substance, A. _____ estime être en droit de déduire la TVA (impôt sur les acquisitions) payée par ses soins au titre de l'impôt préalable, et ce, même s'il s'agit d'une déduction pour une acquisition de prestations de services antérieure à son inscription au registre des assujettis TVA. La recourante fait grief à l'AFC d'avoir procédé à ce propos à un changement de pratique infondé et non publié alors qu'elle tolérait cette déduction par le passé, avant l'entrée en force de la nouvelle loi, en 2010. Elle considère en l'espèce que les conditions d'un changement de pratique posées par la jurisprudence ne sont pas remplies. Dans un second grief, la recourante estime que l'AFC, en procédant de la sorte, a violé le principe de la neutralité concurrentielle, qui est une traduction du principe d'égalité en matière de TVA. Or, *in casu*, l'AFC aurait selon elle traité différemment une entreprise assujettie à l'impôt sur les acquisitions d'une autre entreprise assujettie obligatoirement à la TVA.

2.2 L'autorité inférieure conteste l'appréciation de la recourante. En substance, elle estime que seule la possibilité d'une déduction ultérieure de l'impôt préalable aux termes et conditions de l'art. 32 LTVA est envisageable en l'espèce et doit être examinée. Compte tenu du fait que les prestations en cause sont des prestations de conseil, lesquelles sont présumées avoir été consommées avant l'inscription de la société recourante à la TVA, l'octroi d'une déduction ultérieure n'est pas envisageable. S'agissant de l'argument de la neutralité concurrentielle, prétendument violée par la décision entreprise, l'AFC dénie à la recourante de pouvoir l'invoquer utilement. En effet, du fait qu'elle n'était pas assujettie, A. _____ ne pouvait se prévaloir des mêmes droits que les entreprises inscrites, qu'elles le

soient à titre volontaire ou non. Au surplus, l'autorité inférieure estime que faute d'avoir personnellement reçu un quelconque renseignement ou assurance, la recourante ne peut invoquer utilement le principe de la bonne foi s'agissant de la pratique antérieure qu'elle fait valoir, compte tenu surtout de ce que la loi sous l'égide de laquelle avait cours la pratique invoquée par la recourante a été modifiée. Enfin, pour ce qui a trait à la remise d'impôt de l'art. 92 LTVA, cette question n'est pas d'actualité en l'état (cf. ci-dessus, consid. 1.4).

3.

L'objet du présent litige porte ainsi sur la légalité du refus, par l'autorité inférieure, de la déduction de l'impôt préalable relatif à des prestations de services acquises auprès d'entreprises ayant leur siège à l'étranger entre 2012 et 2016, soit antérieurement à l'assujettissement ordinaire de la société A. _____ à la TVA intervenu en 2018. Le litige appelle conséquemment une analyse des conditions d'application de l'art. 32 LTVA relatif au dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable.

4.

Le cadre juridique déterminant, relatif à l'objet du litige, est le suivant.

4.1 Conformément à l'art. 130 al. 1 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. ; RS 101), la Confédération peut percevoir une TVA sur les livraisons de biens et les prestations de services, y compris les prestations à soi-même, ainsi que sur les importations. En se fondant sur cette disposition, l'art. 1 al. 1 première phrase LTVA prévoit que la Confédération perçoit, à chaque stade du processus de production et de distribution, un impôt général sur la consommation (TVA). La TVA a pour but d'imposer la consommation finale non entrepreneuriale sur le territoire suisse (art. 1 al. 1 deuxième phrase LTVA). Pour des motifs de praticabilité, la perception de la TVA n'intervient pas auprès des acquéreurs de prestations, qui sont les réels destinataires de la TVA, mais auprès des fournisseurs de prestations (cf. ATF 140 II 495 consid. 2.2.1, 140 I 168 consid. 2.5.1, 138 II 251 consid. 2.1 et 123 II 295 consid. 5a). Aux termes de l'art. 1 al. 3 LTVA, la perception de la TVA s'effectue selon les principes de la neutralité concurrentielle (let. a), de l'efficacité de l'acquittement et de la perception de l'impôt (let. b) et de la transférabilité de l'impôt (let. c).

4.2

4.2.1 Selon l'art. 10 al. 1 LTVA, est assujetti à l'impôt quiconque exploite une entreprise, même sans but lucratif et quels que soient la forme juridique de l'entreprise et le but poursuivi, et fournit des prestations sur le territoire suisse dans le cadre de l'activité de cette entreprise (let. a) ou a son siège, son domicile ou un établissement stable sur le territoire suisse (let. b).

4.2.2 Est toutefois libéré de l'assujettissement quiconque réalise en l'espace d'un an, sur le territoire suisse et à l'étranger, un chiffre d'affaire total inférieur à 100'000 francs à partir de prestations qui ne sont pas exclues du champ de l'impôt en vertu de l'art. 21 al. 2 LTVA.

4.3

4.3.1 Aux termes de l'art. 28 al. 1 LTVA, l'assujetti peut déduire – pour autant qu'il prouve les avoir réglés (cf. art. 28 al. 3 LTVA) – les impôts préalables suivants dans le cadre de son activité entrepreneuriale : l'impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse et qui lui a été facturé (let. a) ; l'impôt qu'il a déclaré sur ses acquisitions (art. 45 à 49 ; let. b) ; l'impôt sur les importations acquitté ou dû dont la créance est ferme ou dont la créance conditionnelle est échue, ainsi que l'impôt qu'il a déclaré sur ses importations (art. 52 et 63 ; let. c).

4.3.2 Dans ce cadre d'assujettissement ordinaire, si les conditions de la déduction de l'impôt préalable sont remplies ultérieurement, la déduction de l'impôt préalable peut être opérée sur la période du décompte au cours de laquelle les conditions ont été remplies. L'impôt préalable, y compris les parts de cet impôt corrigées à titre de prestation à soi-même, peut être déduit s'il ne l'a pas déjà été (art. 32 al. 1 LTVA ; cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-642/2020 du 5 janvier 2021 consid. 3.6.4.1 et les références citées). Si le bien ou la prestation de services ont été utilisés pendant la période comptable entre la réception de la prestation ou le moment de l'importation et la réalisation des conditions de la déduction de l'impôt préalable, le montant à déduire se calcule sur la valeur résiduelle (art. 32 al. 2 LTVA ; cf. en outre Message du Conseil fédéral sur la simplification de la TVA du 25 juin 2008, FF 2008 6277, 6367). La déduction de l'impôt préalable peut être entièrement corrigée sur les biens et les prestations de services qui n'ont pas été utilisés (art. 72 al. 1 de l'Ordonnance du 27 novembre 2009 régissant la taxe sur la valeur ajoutée [OTVA ; RS 641.201]). Dite déduction peut être corrigée sur les biens

usagés et les prestations de services qui sont encore disponibles et qui ont encore une valeur résiduelle au moment où les conditions donnant droit à la déduction de l'impôt préalable sont réalisées. Pour les prestations en matière de conseil, de tenue de la compatibilité, de recrutement de personnel, de management et de publicité, il est présumé qu'elles sont déjà consommées au moment de leur acquisition et qu'elles ne sont plus disponibles (art. 72 al. 2 OTVA).

4.4 Sont notamment soumises à l'impôt sur les acquisitions les prestations de services dont le lieu se situe sur le territoire suisse en vertu de l'art. 8 al. 1, lorsqu'elles sont fournies par des entreprises qui ont leur siège à l'étranger et ne sont pas inscrites au registre des assujettis, à l'exception des prestations de services en matière de télécommunications ou d'informatique fournies à des destinataires n'étant pas assujettis (art. 45 al. 1 let. a LTVA). Sont ainsi soumises à l'impôt sur les acquisitions les personnes se trouvant sur le territoire suisse qui sont assujetties en vertu de l'art. 10 LTVA ou qui acquièrent annuellement pour plus de 10'000 francs de prestations soumises à cet impôt.

5.

Avant d'examiner et de statuer sur les griefs soulevés par la recourante (cf. ci-dessous, consid. 5.2 ss), il y a lieu de faire application du droit en vigueur – LTVA et OTVA toutes deux entrées en vigueur au 1^{er} janvier 2010 – au cas d'espèce.

5.1

5.1.1 A l'analyse du dossier, il est constant que la société recourante, dont le siège se trouve à Genève, a acquis, entre 2012 et 2016, c'est-à-dire avant d'être inscrite au registre des assujettis et par conséquent de disposer de la qualité d'assujettie – qualité dont elle disposera à compter du 1^{er} janvier 2018 – diverses prestations de services, de conseil et d'analyse fournies dans le cadre de la recherche de personnel pour le compte de clients, pour un montant annuel supérieur à 10'000 francs. Conformément à l'art. 45 al. 1 let. a LTVA, ces prestations, situées sur le territoire suisse (art. 8 LTVA), ont ainsi été soumises à l'impôt sur les acquisitions. Dans ce sens, la recourante a été assujettie à la TVA, mais uniquement sur ces prestations acquises de l'étranger.

5.1.2 En application de l'art. 28 LTVA, l'assujetti peut déduire l'impôt qu'il a déclaré sur ses acquisitions (impôt préalable) sous réserve des art. 29 et 33 LTVA. Faute d'être inscrite comme assujettie, la recourante ne pouvait

prétendre à une déduction au titre de l'impôt préalable pour les montants acquittés relativement aux prestations fournies entre 2012 et 2016.

5.1.3 Le législateur a toutefois élaboré, à l'art. 32 LTVA, un mécanisme permettant un dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable pour le cas – comme celui faisant l'objet de la présente procédure – où les conditions de déduction sont remplies ultérieurement (cf. ci-dessus, consid. 4.3.2). La recourante ayant acquis le statut d'assujettie à compter du 1^{er} janvier 2018, la question d'une déduction de l'impôt préalable portant sur des prestations de services antérieures à cette date se pose. Pour qu'une déduction puisse intervenir, encore faut-il que les prestations de services dont il est ici question puissent être considérées comme étant encore disponibles et comme disposant d'une valeur résiduelle en 2018, au moment où étaient réalisées les conditions pouvant donner droit à la déduction de l'impôt préalable. Or, ainsi que le précise l'art. 72 al. 2 OTVA – lequel reprend l'ancienne pratique de l'AFC s'agissant des prestations de services réputées consommées au moment de leur acquisition ou qui ne sont pas utilisables (cf. PASCAL MOLLARD / XAVIER OBERSON / ANNE TISSOT BENEDETTO, *Traité TVA*, 2009, p. 785 ; pour un avis critique sur cette pratique, cf. TOBIAS FELIX ROHNER, *Der nachträgliche Vorsteuerabzug [Einlageentsteuerung] im schweizerischen MWSTG und nach der 6. MwSt-Richtlinie der EU*, thèse, 2007, p. 163 s.) – il est présumé que les prestations de services en matière de conseil, de tenue de la compatibilité, de recrutement de personnel, de management et de publicité sont déjà consommées au moment de leur acquisition et qu'elles ne sont conséquemment plus disponibles (cf. également BÉATRICE BLUM, *in* : *MWSTG Kommentar*, op. cit., n^{os} 15 ss ad art. 32). Dans le cas d'espèce, il est précisément question de prestations de conseil et d'analyse fournies dans le cadre de la recherche de personnel, lesquelles entrent, à l'appréciation du Tribunal, dans le champ d'application de la norme précitée.

Aussi, il est dès lors décisif d'examiner et de déterminer si la société recourante est parvenue à renverser cette présomption qu'il convient de qualifier de réfragable, en démontrant à satisfaction que les prestations de services dont il est question étaient encore disponibles au moment où la recourante a débuté son assujettissement. A l'examen du mémoire de recours et des écritures subséquentes de la recourante, le Tribunal parvient à la conclusion que tel n'est pas le cas. La recourante ne le prétend d'ailleurs pas, se bornant à considérer le recours à l'art. 32 LTVA « *superflu* » (mémoire de recours, p. 10). Elle n'a d'ailleurs aucunement prouvé de manière à renverser la présomption de l'art. 72 al. 2 OTVA que les prestations acquises avant 2018 auraient conservé, ne serait-ce que marginalement,

une valeur économique pour elle après cette date. S'agissant des prestations en cause, on peut de toute façon douter qu'une activation ait été envisageable ne serait-ce que comptablement.

5.1.4 Partant, en application de la législation en vigueur, la recourante ne peut prétendre à une déduction de l'impôt préalable sur les prestations de services fournies par des entreprises étrangères entre 2012 et 2016 alors qu'elle ne bénéficiait pas de la qualité d'assujettie. Si le Tribunal venait à admettre une déduction ultérieure de l'impôt afférant à des prestations acquises antérieurement mais qui n'ont plus de valeur lors de l'entrée dans le système de la TVA, cela serait contraire au système de cet impôt. En effet, la déduction de la charge préalable est liée à la neutralité de l'impôt. Or, admettre la déduction d'une charge relative à une période au cours de laquelle une personne n'était pas assujettie ne peut s'entendre que si la charge est liée à une prestation acquise auparavant mais qui conserve, après l'entrée dans le système de la TVA une part de valeur. Sinon, cela reviendrait à admettre ne pas imposer une forme de consommation finale non entrepreneuriale.

5.2 Dans son mémoire de recours et sa réplique, A. _____ soulève plusieurs griefs que le Tribunal va examiner ci-après (cf. ci-dessous, consid. 5.3 à 5.5).

5.3 Dans un premier grief, A. _____ estime que, dans la mesure où cette disposition est utile à la résolution du cas d'espèce, l'art. 72 OTVA est « *trop restrictif* » et ne respecte pas l'art. 32 LTVA, base légale sur laquelle la disposition s'appuie (cf. mémoire de recours, p. 10 et 11). Eu égard à l'objection soulevée par la recourante, le Tribunal se doit ainsi de vérifier, dans les considérants qui suivent (cf. ci-dessous, consid. 5.3.1 et 5.3.2), si l'art. 72 OTVA respecte la LTVA, conformément au principe de la hiérarchie des normes.

5.3.1

5.3.1.1 A ce propos, il y a lieu de préciser qu'au niveau fédéral, la compétence d'édicter des règles de droit – qui prendront le plus souvent la forme de lois (cf. art. 22 al. 1 de la loi sur le Parlement du 13 décembre 2002 [LParl ; RS 171.10] et art. 164 al. 1 de la Constitution fédérale du 18 avril 1999 [Cst. ; RS 101]) – relève en principe de l'Assemblée fédérale (cf. art. 163 al. 1 Cst.). Une loi fédérale peut prévoir une délégation de la compétence d'édicter des règles de droit, à moins que la Constitution ne l'exclue (cf. art. 164 al. 2 Cst. ; cf. JEAN-FRANÇOIS AUBERT, *in* : J.-F. Aubert /

P. Mahon [édit.], Petit commentaire de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999, 2003, n° 40 *ad* art. 164). Aux termes de l'art. 182 al. 1 Cst., et conformément au principe de la séparation des pouvoirs, le Conseil fédéral, autorité exécutive, ne peut adopter des règles de droit que sous forme d'ordonnances et dans la mesure où la Constitution (*ordonnance indépendante*) ou la loi (*ordonnance dépendante de substitution*) l'y autorisent. Selon l'al. 2 de cette même disposition, le Conseil fédéral veille également à la mise en œuvre de la législation (*ordonnance dépendante d'exécution*). L'art. 182 Cst. introduit ainsi la distinction entre les ordonnances d'exécution et les ordonnances de substitution. Toutefois, les ordonnances présentent le plus souvent un contenu mixte, fait à la fois de simples règles d'exécution et de règles de substitution (cf. ATF 139 II 460 consid. 2.2, 136 I 29 consid. 3.3 ; ATAF 2011/60 consid. 4.3.2).

Les ordonnances d'exécution ne peuvent contenir que des normes secondaires. Une norme secondaire est une règle qui ne déborde pas du cadre de la loi, qui ne fait qu'en préciser certaines dispositions et fixer, lorsque c'est nécessaire, la procédure applicable (cf. ANDREAS AUER / GIORGIO MALINVERNI / MICHEL HOTTELIER, Droit constitutionnel suisse, vol. I, 3^{ème} édit., 2013, n° 1604). Elles ne peuvent ni abroger ni modifier la loi et, surtout, elles ne doivent pas imposer aux citoyens de nouvelles obligations qui ne sont pas prévues par la loi (cf. ATF 136 I 29 consid. 3.3, 133 II 331 consid. 7.2.2 ; ATAF 2011/60 consid. 4.3.2). Quant aux ordonnances de substitution, comme leur nom l'indique, elles se substituent à la loi dans la mesure où elles contiennent des règles primaires. Une norme primaire est une règle dont on ne trouve aucune trace dans la loi de base, une règle qui étend ou restreint le champ d'application de cette loi, confère aux particuliers des droits ou leur impose des obligations dont la loi ne fait pas mention (cf. ATAF 2011/60 consid. 4.3.2 ; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1754/2017 du 12 décembre 2018 consid. 5.2.2 ; AUER / MALINVERNI / HOTTELIER, op. cit., *ibid.*). Ces règles primaires ne précisent plus la loi, mais la complètent (cf. ATAF 2009/6 consid. 5.1.2).

La délimitation entre ordonnances d'exécution et ordonnances de substitution est importante quant à l'exigence de la base légale : une délégation législative est indispensable pour que le Conseil fédéral puisse adopter des règles primaires (cf. ATF 134 I 322 consid. 2.4 ; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1754/2017 précité, consid. 5.2.2 et les références citées), alors que sa compétence d'édicter des règles secondaires se déduit directement de l'art. 182 al. 2 Cst., bien que cette compétence soit aussi souvent prévue dans les dispositions finales de la loi qu'il précise par

son ordonnance (cf. ATF 142 II 182 consid. 2.3.1 ; arrêt de céans A-1754/2017 précité, consid. 5.2.2 et les références citées).

5.3.1.2 Le contrôle des ordonnances d'exécution se fait en deux étapes. Tout d'abord, les ordonnances d'exécution doivent être soumises à un contrôle de légalité. Le Tribunal examine en premier lieu si elles restent dans le cadre de la loi, se contentant d'en préciser le contenu ou d'en définir les termes sans contenir de règles primaires étendant le champ d'application de la loi. Dans un second temps, il doit être procédé à un contrôle de constitutionnalité. En effet, tout en restant dans le cadre de la loi, il se peut que de telles ordonnances contiennent une violation originaire de la Constitution, auquel cas le juge doit refuser de les appliquer (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1754/2017 précité consid. 5.2.3, et A-1405/2014 du 31 juillet 2015 consid. 2.2.3). S'agissant des ordonnances de substitution, une délégation législative est soumise, selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, au respect de quatre conditions ayant elles-mêmes valeur constitutionnelle. Elle doit ne pas être exclue par la Constitution fédérale et figurer dans une loi formelle fédérale (cf. art. 164 al. 2 et art. 182 al. 1 Cst.), se limiter à une matière déterminée et bien délimitée ainsi qu'énoncer elle-même les points essentiels sur lesquels doit porter la matière à régler (cf. ATF 140 I 218 consid. 6.5, 134 I 322 consid. 2.4, 132 I 7 consid. 2.2 ; ATAF 2016/29 consid. 4.1).

La norme adoptée par le délégataire doit en outre être conforme à la loi et à la Constitution, c'est-à-dire qu'elle doit demeurer dans le cadre et dans les limites de la délégation législative. Lorsque la délégation est peu précise et donne un large pouvoir d'appréciation au délégataire, le Tribunal administratif fédéral se limite, selon le principe de l'immunité des lois fédérales (cf. art. 190 Cst.), à examiner si les disproportions concernées de l'ordonnance sortent de manière évidente du cadre de la délégation de compétence du législateur ou si, pour d'autres raisons, elles sont contraires à la loi ou à la Constitution. Lorsque l'ordonnance respecte le cadre de la délégation, l'immunité de la loi couvre également les dispositions de l'ordonnance (cf. ATF 137 III 217 consid. 2.3 et 136 I 197 consid. 4.2 ; ATAF 2011/60 consid. 4.3.3 et 2008/31 consid. 8.3.2 ; GIOVANNI BIAGGINI, *Kommentar zur Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft*, 2^{ème} édit., 2017, n° 12 ad art. 190 ; PASCAL MAHON, *in* : J.-F. Aubert / P. Mahon [édit.], *op. cit.*, n^{os} 12 et 13 ad art. 190).

5.3.2 Au cas d'espèce, l'art. 32 al. 2 LTVA contient une délégation de compétence au Conseil fédéral, lequel peut, sur cette base, « *prévoir des dérogations aux règles relatives à l'amortissement* » qui sont établies dans la

première partie de la disposition légale dont le but est de réglementer le dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable. Le Conseil fédéral a fait usage de cette faculté au chapitre 5 (Déduction de l'impôt préalable), section 5 (Dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable) de l'OTVA, par trois dispositions, soit les art. 72 (Principes), 73 (Détermination de la valeur résiduelle) et 74 (Rénovations importantes d'immeubles). Le Tribunal constate que l'autorité exécutive s'est bornée à préciser la façon de déterminer la valeur résiduelle des biens ou des prestations de services qui ont déjà été utilisés au moment où sont réalisées les conditions donnant droit à la déduction de l'impôt préalable. Dans ce cas, en effet, la déduction de l'impôt préalable ne peut être entièrement corrigée. Elle a en outre précisé que les prestations de service en matière de conseil, de tenue de la comptabilité, de recrutement du personnel, de management et de publicité ne disposent d'aucune valeur résiduelle car elles sont présumées avoir été consommées au moment de leur acquisition. Ces prestations ne constituent pas des actifs pouvant figurer au bilan. En posant cette présomption, le Conseil fédéral s'est nullement écarté de la délégation législative. Il s'est contenté, dans un souci de clarté, d'introduire dans l'ordonnance l'ancienne pratique de l'autorité inférieure s'agissant des prestations de services réputées déjà consommées au moment de leur acquisition ou qui ne sont pas utilisables (à ce propos, cf. ci-dessus, consid. 5.1.3). Sur la base de ces éléments, le Tribunal ne perçoit pas en quoi l'art. 72 OTVA serait trop restrictif et ne saurait suivre la recourante dans son affirmation selon laquelle la limitation du dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable aux prestations de services qui sont encore disponibles est dépourvue de sens et qu'elle restreint le champ d'application de l'art. 32 LTVA. Or, l'art. 72 OTVA ne fait qu'apporter à ce propos des précisions en rapport avec la valeur résiduelle, laquelle est présumée inexistante pour certaines prestations.

5.3.3 Aussi, l'art. 72 OTVA respecte la délégation législative figurant à l'art. 32 LTVA. Il ne contient par ailleurs aucune violation originaire de la Constitution fédérale, ce que la recourante ne soutient d'ailleurs pas. Le premier grief est ainsi écarté.

5.4 La recourante fait ensuite grief à l'autorité inférieure d'avoir modifié sa pratique et, par ce changement de pratique qu'elle estime « *infondé et non-publié* », d'avoir violé les principes de la bonne foi, de l'égalité de traitement et de la confiance (cf. mémoire de recours, p. 11 à 15). Elle aurait en effet toléré, sous l'égide de l'ancienne loi, une déduction dans le premier décompte suivant le début d'assujettissement de l'impôt acquitté sur les acquisitions durant les périodes antérieures, de manière plus large.

5.4.1 On parle de « *pratique* » pour désigner la répétition régulière et constante dans l'application d'une norme par les autorités administratives de première instance. Les pratiques ne peuvent être source du droit. Elles ne lient pas le juge (ATF 114 V 315 consid. 5c ; cf. également arrêt du Tribunal fédéral 8C_81/2020 du 3 août 2020 consid. 3.4). Elles peuvent néanmoins avoir directement un effet juridique, par le biais du principe de la confiance ou de l'égalité de traitement (cf. PIERRE MOOR / ALEXANDRE FLÜCKIGER / VINCENT MARTENET, Droit administratif, vol. I, 2012, n° 2.1.3.3).

Une pratique bien établie acquiert un poids certain. De la même manière qu'un revirement de jurisprudence décidé par une autorité judiciaire (cf. à cet égard, ATF 138 III 270 consid. 2.2.2 et 135 II 78 consid. 3.2 ; MOOR / FLÜCKIGER / MARTENET, op. cit., vol. I, n° 2.1.3.2), un changement de pratique doit donc reposer sur des motifs objectifs et sérieux, à savoir notamment une connaissance plus approfondie de l'intention du législateur, un changement de circonstances extérieures ou l'évolution des conceptions juridiques. Une mauvaise application du droit peut également motiver un tel changement. Les motifs doivent être d'autant plus sérieux que la pratique suivie jusqu'ici est ancienne. De plus, les raisons qui militent en faveur d'un nouveau point de vue doivent être plus importantes que les effets négatifs pour la sécurité du droit résultant d'un changement de pratique (cf. ATF 132 II 770 consid. 4 et 126 V 36 consid. 5a ; ATAF 2011/22 consid. 4 et 2008/31 consid. 9.2 ; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6777/2013 précité consid. 2.5.1 et A-1878/2014 précité consid. 3.4.1 ; HÄFELIN / MÜLLER / UHLMANN, op. cit., ch. 513 ainsi que JACQUES DUBEY / JEAN-BAPTISTE ZUFFEREY, Droit administratif général, 2014, n^{os} 684 ss).

Lorsque ces conditions sont remplies et pour autant que la nouvelle pratique s'applique de façon générale à tous les cas non encore traités au moment de son adoption, un changement de pratique ne contrevient ni à la sécurité du droit, ni à l'égalité de traitement et ce, bien qu'il en résulte inévitablement une différence de traitement entre les cas anciens et les cas nouveaux (cf. ATF 125 II 152 consid. 4c/aa ; arrêts du Tribunal fédéral 9C_283/2010 du 17 décembre 2010 consid. 4.2 et 2A.320/2002 du 2 juin 2003 consid. 3.4.3.7 ; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6777/2013 précité consid. 2.5.1 et A-1878/2014 précité consid. 3.4.5).

5.4.2 Un changement de pratique justifié vaut en général immédiatement et pour toutes les procédures pendantes. Lorsque la nouvelle pratique est défavorable à l'assujetti, le droit à la protection de la bonne foi, qui découle de l'art. 9 Cst., doit néanmoins être pris en considération et peut s'opposer à l'application immédiate de la nouvelle pratique (cf. BETTINA BÄRTSCHI, Die

Voraussetzungen für Praxisänderungen im Steurrecht, *in* : Beusch / ISIS [édit.], Steuerrecht 2008 : Best of zsis, p. 106 ss).

Ainsi, selon les cas, la nouvelle pratique ne peut être appliquée qu'après avoir été préalablement annoncée ; il en va ainsi notamment en matière de droits des parties dans la procédure (cf. ATF 135 II 78 consid. 3.2 et 132 II 185 consid. 5.1).

On notera par surcroît qu'un changement de pratique suppose l'existence d'une pratique antérieure consacrée, c'est-à-dire qui résulte de la répétition de décisions semblables dans un grand nombre d'affaires analogues. Pour que le contribuable puisse en particulier prétendre à l'application d'une pratique contraire au droit, il faut ainsi que l'autorité n'ait pas respecté la loi selon une pratique constante, et non pas dans un ou quelques cas isolés. Par ailleurs, le contribuable ne peut prétendre à l'égalité dans l'illégalité que s'il y a lieu de prévoir que l'administration persévéra dans l'inobservation de la loi (cf. ATF 139 II 49 consid. 7.1 et 135 I 65 consid. 5.6 ; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6777/2013 précité consid. 2.5.3 et A-1878/2014 précité consid. 3.4.1).

5.4.3

5.4.3.1 En l'espèce, la recourante estime que la pratique de l'AFC – en vigueur sous l'ancien droit, jusqu'au 31 décembre 2009 – admettant une déduction au titre de l'impôt préalable de l'impôt sur les acquisitions dû pour les cinq exercices qui précèdent l'assujettissement devrait toujours trouver application compte tenu du fait qu'aucune modification n'a été publiée à ce propos. L'autorité inférieure estime quant à elle en substance que la pratique a été abandonnée avec le changement législatif et n'avoir pas violé le principe de la bonne foi.

5.4.3.2 En préambule, il convient de constater qu'au 1^{er} janvier 2008, l'AFC avait publié une précision de pratique – applicable uniquement jusqu'au 31 décembre 2009 – en rapport avec la déduction ultérieure de l'impôt préalable. Cette pratique se référait à l'ancienne LTVA, soit de la loi fédérale éponyme du 2 septembre 1999 et pas la LTVA applicable au présent litige. La notice indiquait effectivement « *qu'une entreprise qui a opté en vertu de l'article 27 LTVA et qui a acquis, avant le début de l'option, des prestations de services imposables d'entreprises ayant leur siège à l'étranger (art. 10 LTVA), peut déclarer ces prestations ultérieurement, dans son premier décompte TVA et déduire l'impôt préalable (art. 38 al. 1 let. b LTVA), pour*

autant que les prestations de services acquises soient ou aient été destinées à des buts imposables » (cf. Administration fédérale des contributions, Notice n° 6 [Prestations de services transfrontalières], document n° 610.545.06, ch. 4, p. 17).

5.4.3.3 Le Tribunal relève, d'une part, que, contrairement à ce que la recourante prétend, l'AFC a expressément indiqué, dans sa publication Info TVA n° 1 – laquelle constitue une ordonnance administrative – intitulée « *TVA en bref et info TVA concernant la transition* », que les renseignements donnés et les publications édités sur la base de l'ancienne loi sur la TVA ne restaient valables que pour les opérations commerciales effectuées durant la période allant du 1^{er} janvier 2001 au 31 décembre 2009, et *a contrario* plus pour les opérations postérieures. D'autre part, la consultation de la notice précitée (cf. ci-dessus, consid. 5.4.3.2), dans laquelle était publiée la pratique invoquée, permet d'affirmer que celle-ci n'est clairement pas applicable au cas de la recourante qui invoque une déductibilité pour la période fiscale 2018 d'impôts acquittés durant les périodes 2012 à 2016. En effet, à chaque page, en grosses lettres, il est expressément précisé que la validité du contenu du document est limitée au 31 décembre 2009. Contrairement à ce que la recourante prétend, il apparaît de manière évidente que la pratique invoquée n'est plus en vigueur suite au changement législatif intervenu le 1^{er} janvier 2010. De plus, selon la jurisprudence récente du Tribunal fédéral, les ordonnances administratives, qui permettent d'assurer une application uniforme du droit, sont en principe applicables dans le temps de la même manière que les dispositions qu'elles interprètent (cf. ATF 142 II 113 consid. 9.1 et les références citées). La pratique publiée par l'autorité inférieure en relation avec l'application dans le temps de ses pratiques (Info TVA 20, ch. 2.2.2) ne dit par ailleurs rien d'autre : « *Lorsqu'une pratique est définie à la suite d'une modification matérielle du droit régissant la TVA, elle s'applique à partir de la date d'entrée en vigueur de la norme concernée, indépendamment de la date à laquelle la pratique est publiée. La date d'application d'une pratique définie par l'AFC correspond à la date d'application de la norme pour laquelle la nouvelle pratique est définie* ». Il apparaît ainsi clairement que cette pratique ne saurait être appliquée au cas d'espèce et que la recourante ne peut se fonder sur celle-ci pour fonder sa position.

5.4.3.4 Sur un autre plan, sous l'angle de la bonne foi de l'autorité, faute de toute assurance donnée à la recourante sur un quelconque maintien de cette pratique, l'on ne saurait partager l'avis de celle-ci au sujet d'une éventuelle violation du principe de la bonne foi (sur les conditions de la bonne foi des autorités, cf. notamment arrêt du Tribunal administratif fédéral

A-2204/2018 du 16 décembre 2019 consid. 6.1 et les références citées). C'est le lieu de rappeler que le principe de la bonne foi ne peut qu'exceptionnellement faire obstacle à une modification législative. En principe, les administrés doivent compter avec la possibilité d'un changement de la législation, sous réserve des cas où des assurances spéciales auraient été données sur le maintien d'une législation et ceux où les droits acquis seraient touchés (cf. ATF 134 I 23 consid. 7).

5.4.4 Partant, l'argument selon lequel la pratique de l'autorité inférieure relative à la déduction de l'impôt sur les acquisitions serait toujours d'actualité et justifierait une admission du recours tombe à faux.

5.5 Dans un troisième grief, la recourante estime que l'autorité inférieure a violé le principe de neutralité concurrentielle (cf. mémoire de recours, p. 15 et 16).

5.5.1

5.5.1.1 Aux termes de l'art. 1 al. 3 LTVA, la perception s'effectue selon les principes de la neutralité concurrentielle (let. a), de l'efficacité de l'acquittement et de la perception de l'impôt (let. b), de la transférabilité de l'impôt (let. c).

5.5.1.2 Le principe de la neutralité concurrentielle postule que la TVA doit, d'une part, traiter de façon égale les entreprises qui effectuent des prestations comparables et, d'autre part, être neutre vis-à-vis du consommateur qui, en définitive, supporte l'impôt. En d'autres termes, ainsi que l'a précisé le Tribunal fédéral, le principe de la neutralité comprend deux éléments : (i) la TVA doit en premier lieu être neutre dans ses effets, c'est-à-dire qu'elle ne doit pas affecter la concurrence entre les entreprises ; elle doit aussi frapper toutes les marchandises et prestations de services sur territoire indigène d'une manière égale et (ii) il faut, en second lieu, éviter que naisse un effet cumulatif, ce qui explique que les marchandises et prestations de services soient imposés à tous les stades de la production et de la distribution, de même qu'à l'importation ; c'est notamment à cette fin que sert la déduction de l'impôt préalable (cf. ATF 124 II 211 consid. 8a).

5.5.2 *In casu*, la recourante reproche en substance à la décision de l'AFC de créer une inégalité entre, d'une part, une entreprise non-assujettie mais qui aurait dû s'assujettir sur une base obligatoire parce qu'elle réalisait un chiffre d'affaires en Suisse, laquelle peut récupérer au titre de l'impôt préalable, l'impôt sur les acquisitions pourtant non déclarées et, d'autre part,

une entreprise – comme A. _____ – dont l'assujettissement n'est que volontaire.

Le Tribunal ne partage pas l'avis de la société recourante. En effet, la question litigieuse porte sur la déductibilité ultérieure de l'impôt préalable en rapport avec des prestations de services acquises auprès d'entreprises ayant leur siège à l'étranger entre 2012 et 2016. Dans ce cadre, l'affirmation selon laquelle une entreprise non-assujettie mais qui aurait dû s'assujettir sur une base obligatoire serait dans ce cas de figure traitée différemment de la recourante est purement spéculative. En effet, quel que soit le statut de cette entreprise en lien avec son assujettissement à la TVA – assujettissement volontaire ou assujettissement obligatoire –, les prestations de services dont il est en l'espèce en question, à savoir des prestations de conseil et d'analyse fournies dans le cadre de la recherche de personnel, n'ont plus de valeur résiduelle car il est présumé qu'elles ont été consommées au moment de leur acquisition. Par conséquent, une déduction de l'impôt préalable les concernant, en application des art. 32 LTVA et 72 OTVA, ne saurait de toute manière pas entrer en ligne de compte.

5.5.3 Il en va de même si l'argumentation de la recourante – parfois difficile à suivre – tend à comparer sa situation avec celle d'une entreprise qui se serait assujettie volontairement et de manière rétroactive au registre des assujettis et qui aurait alors pu prétendre à la déduction intégrale de l'impôt sur les acquisitions. Non seulement, comme l'admet la recourante elle-même, un tel assujettissement rétroactif n'est possible que de manière limitée (cf. Info TVA 2, Assujettissement à la TVA, ch. 3, au sujet de l'assujettissement dit volontaire, ainsi que l'arrêt du Tribunal administratif fédéral A-2937/2017 du 30 janvier 2018). Mais surtout, les deux situations ne sont pas comparables dès lors que l'assujettissement volontaire, qui ne peut être admis que pour autant que ses conditions propres soient remplies, implique que l'entreprise soumette à l'impôt tous les chiffres d'affaires résultant de prestations imposables. Ainsi, la décision de la recourante de ne s'assujettir qu'à partir du 1^{er} janvier 2018, sans préjudice de savoir si elle aurait pu le faire rétroactivement et pour quelles périodes fiscales, ne peut fonder un motif de violation du principe d'égalité de traitement ou de neutralité concurrentielle.

Le grief de violation du principe de neutralité concurrentielle doit par conséquent être rejeté.

5.5.4 L'invocation, dans le cadre d'observations spontanées datées du 27 avril 2021, de la jurisprudence de la Cour de Justice de l'Union Européenne (ci-après : CJUE), en particulier d'un arrêt récent portant sur l'application du droit fiscal polonais, n'y change rien. En effet, la jurisprudence européenne ne saurait de toute manière faire obstacle à l'application de la législation suisse en vigueur, la Suisse n'étant pas membre de l'Union européenne et n'étant par conséquent pas liée par les arrêts de la CJUE ; ainsi, même si l'on devait parvenir à la conclusion que les articles 32 LTVA et 72 OTVA ne sont pas conformes au droit européen – comme semble l'affirmer la recourante –, le principe de la légalité contraindrait de toute manière le Tribunal de céans à faire application du droit national en vigueur.

Au surplus, on soulignera ici que l'arrêt de la CJUE (C-895/19 du 18 mars 2021) portait sur la conformité de la législation polonaise avec le droit européen. Saisie d'une question préjudicielle, la Cour européenne devait décider si la condition de délai prévue dans cette législation nationale, selon laquelle le bénéfice du droit à déduction était subordonné au dépôt d'une déclaration fiscale dans un délai de trois mois à compter de la fin du mois au cours duquel l'obligation fiscale relative aux biens acquis a pris naissance, pouvait être considérée comme conforme au droit supérieur. Or, la législation polonaise – que la CJUE juge non conforme – limitait le droit à la déduction liée à des acquisitions intracommunautaires par des personnes assujetties, c'est-à-dire pour des prestations acquises alors qu'elles étaient assujetties à la TVA. Or, tel n'est pas le cas en l'espèce puisqu'il s'agit de déduire des charges en amont encourues alors que l'entreprise n'était pas assujettie. Par conséquent, on ne saurait tirer un parallèle déterminant pour la cause d'espèce. Partant, les observations du 27 avril 2021 ainsi que l'invocation de l'arrêt de la CJUE C-895/19 du 18 mars 2021 ne sont d'aucun secours à la recourante.

6.

6.1 Les considérants qui précèdent conduisent le Tribunal administratif fédéral à rejeter le recours et à la confirmer la décision de l'AFC du 15 octobre 2019.

6.2 Vu l'issue de la cause, les frais de procédure, d'un montant de 2'500 francs, sont mis à la charge de la recourante, en application de l'art. 63 al. 1 PA et des 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). L'autorité de recours impute, dans le dispositif,

l'avance de frais, d'un montant de 6'000 francs, déjà versée par la recourante (cf. pces TAF 2 et 5), le solde, d'un montant de 3'500 francs, devant par conséquent lui être remboursé à l'entrée en force du présent arrêt. 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 est porté à la page suivante)

Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :

1.

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

2.

Les frais de procédure, d'un montant de 2'500 francs, sont mis à la charge de la recourante. Ce montant est prélevé sur l'avance de frais, d'un montant de 6'000 francs, déjà versée, le solde, à hauteur de 3'500 francs, lui étant remboursé lors de l'entrée en force du présent arrêt.

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.

Le président du collège :

Le greffier :

Raphaël Gani

Jean-Luc Bettin

Indication des voies de droit :

Le présent arrêt peut être attaqué 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 :