



9C_67/2024

Arrêt du 8 août 2024

IIIe Cour de droit public

Composition

MM. et Mmes les Juges fédéraux Parrino, Président,
Stadelmann, Moser-Szeless, Beusch et Scherrer Reber.
Greffier : M. Bürgisser.

Participants à la procédure

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

contre

A. _____ SA,
représentée par M^e Jacques Pittet,
intimée.

Objet

Taxe sur la valeur ajoutée, périodes fiscales
2013 à 2016,

recours contre l'arrêt du Tribunal administratif fédéral du
7 décembre 2023 (A-1573/2022).

Faits :

A.

A.a A._____ SA (ci-après: la contribuable ou la société) exploite une plateforme numérique permettant de commander en ligne, entre autres produits, des plats préparés par des tiers (ci-après: les restaurants partenaires) en vue de leur livraison à domicile. Elle est immatriculée au registre de l'Administration fédérale des contributions (ci-après: l'AFC) en qualité d'assujettie à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) depuis juin 2012.

A.b À la suite d'un contrôle opéré auprès de la société, l'AFC a, par notification d'estimation du 7 décembre 2018, fixé le montant de la correction de l'impôt en sa faveur à 285'371 fr. pour les périodes fiscales 2013 à 2016, plus intérêt moratoire.

Par décision du 13 novembre 2020, confirmée sur réclamation le 1^{er} mars 2022, l'AFC a confirmé le montant de la créance fiscale précitée, qui a été acquittée sans reconnaissance de son bien-fondé par A._____ SA. En substance, l'AFC a considéré que l'assujettie avait considéré à tort qu'elle était le fournisseur des repas livrés aux clients et donc que les chiffres d'affaires correspondants devaient lui être attribués (au taux réduit). Selon l'AFC, A._____ SA agissait en tant que simple intermédiaire et seule la commission perçue sur les opérations ainsi que les frais de livraison devaient être imposés au taux normal.

B.

Par arrêt du 7 décembre 2023, le Tribunal administratif fédéral, Cour I, a admis le recours. Il a annulé la décision du 1^{er} mars 2022 et a renvoyé la cause à l'AFC dans le sens des considérants.

C.

Agissant par la voie du recours en matière de droit public, l'AFC conclut à l'annulation de l'arrêt du Tribunal administratif fédéral du 7 décembre 2023 et à la confirmation de sa décision sur réclamation du 1^{er} mars 2022 pour les périodes fiscales 2014 à 2016. Elle demande également au Tribunal fédéral de constater que la prescription absolue concernant la période fiscale 2013 est atteinte.

La société conclut au rejet du recours. Le Tribunal administratif fédéral en propose également le rejet, en s'en remettant à l'appréciation du Tribunal fédéral.

Considérant en droit :

1.

L'arrêt attaqué a été rendu par le Tribunal administratif fédéral (art. 86 al. 1 let. a LTF) dans une cause de droit public (art. 82 let. a LTF) et ne tombe pas sous le coup des exceptions de l'art. 83 LTF, si bien que la voie du recours en matière de droit public est en principe ouverte.

D'après l'art. 90 LTF, le recours au Tribunal fédéral est recevable contre les décisions qui mettent fin à la procédure et qui sont qualifiées de décisions finales. Un arrêt de renvoi constitue en principe une décision incidente, pour lequel un recours n'est ouvert qu'aux conditions des art. 92 et 93 LTF (ATF 138 I 143 consid. 1.2). La jurisprudence qualifie toutefois un arrêt de renvoi de décision finale si l'autorité à laquelle l'affaire est renvoyée n'a aucune marge de manœuvre, par exemple, en matière fiscale, s'il ne lui reste plus qu'à calculer le montant de l'impôt en appliquant les règles définies dans l'arrêt de renvoi (cf. ATF 138 I 143 consid. 1.2; 135 V 141 consid. 1.1).

En l'espèce, l'arrêt attaqué est un arrêt de renvoi, puisqu'il annule la décision de l'autorité intimée et lui renvoie la cause dans le sens des considérants. Ce renvoi ne laisse toutefois aucune marge de manœuvre à l'AFC, de sorte que l'arrêt attaqué doit être considéré dans son entier comme une décision finale.

Déposé en temps utile (art. 100 al. 1 LTF) et dans les formes prescrites (art. 42 LTF) par l'Administration fédérale qui a qualité pour recourir en matière de taxe sur la valeur ajoutée (cf. art. 89 al. 2 let. a LTF et 4 al. 1 de l'ordonnance fédérale du 17 février 2010 sur l'organisation du Département fédéral des finances [RS 172.215.1]; arrêt 2C_323/2019 du 20 septembre 2019 consid. 1), le recours en matière de droit public est recevable.

2.

Le Tribunal fédéral statue sur la base des faits établis par l'autorité précédente (art. 105 al. 1 LTF), sous réserve des cas prévus à l'art. 105 al. 2 LTF (ATF 142 I 155 consid. 4.4.3). Le recourant ne peut critiquer les constatations de fait ressortant de la décision attaquée que si celles-ci ont été effectuées en violation du droit au sens de

l'art. 95 LTF ou de manière manifestement inexacte, c'est-à-dire arbitraire, et si la correction du vice est susceptible d'influer sur le sort de la cause (art. 97 al. 1 LTF; ATF 142 II 355 consid. 6). Le Tribunal fédéral n'entre pas en matière sur des critiques de type appellatoire portant sur l'état de fait ou sur l'appréciation des preuves (ATF 141 IV 369 consid. 6.3).

3.

3.1 Le litige porte sur le montant que l'AFC réclame à la contribuable au titre de la TVA à la suite d'une correction d'impôt portant sur les années 2013 à 2016 (consid. 4 infra pour l'année 2013). Est en particulier litigieuse la question de savoir en quelle qualité intervient A._____ SA dans la fourniture des prestations relatives à la commande et à la fourniture de repas livrés aux clients par l'intermédiaire de sa plateforme numérique, au sens de l'art. 20 LTVA. Alors que le Tribunal administratif fédéral a considéré que l'intimée est le fournisseur des prestations consistant à fournir les plats et produits commandés auprès d'elle par les clients, l'Administration fiscale recourante soutient que la société est uniquement une entreprise de livraison; elle n'était pas en droit de soumettre les frais de livraison facturés aux clients à un taux de TVA réduit, en les considérant comme des prestations accessoires à la vente des plats préparés.

3.2 C'est la loi fédérale du 12 juin 2009 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (LTVA; RS 641.20), dans sa version en vigueur du 1^{er} janvier 2013 au 31 décembre 2016, qui est applicable à la présente cause en fonction des périodes fiscales 2013 à 2016 encore litigieuses devant le Tribunal fédéral.

4.

La première question qui se pose est celle de la prescription, qui doit, selon la jurisprudence, être examinée d'office lorsqu'elle joue en faveur du contribuable (ATF 138 II 169 consid. 3.2; 133 II 366 consid. 3.3; 73 I 125 consid. 1; cf. en matière de TVA: arrêts 2C_853/2021 du 12 mai 2022 consid. 3; 2C_402/2021 du 10 novembre 2021 consid. 3).

En vertu de l'art. 42 al. 1 LTVA, le droit de taxation se prescrit par cinq ans à compter de la fin de la période fiscale pendant laquelle la créance est née. En outre, le droit de taxation se prescrit dans tous les cas par dix ans à compter de la fin de la période fiscale pendant laquelle la créance est née (art. 42 al. 6 LTVA).

En l'espèce et comme le relève à juste titre l'autorité recourante, la prescription absolue de dix ans est atteinte pour la période fiscale 2013.

5.

5.1

5.1.1 Selon l'art. 20 al. 1 LTVA, une prestation est réputée fournie par la personne qui apparaît vis-à-vis des tiers comme le fournisseur de la prestation. L'art. 20 al. 2 LTVA prévoit que lorsqu'une personne agit au nom et pour le compte d'une autre, la prestation est réputée fournie par la personne représentée si celle qui la représente remplit les conditions suivantes: elle peut prouver qu'elle agit en qualité de représentant et peut clairement communiquer l'identité de la personne qu'elle représente (let. a); elle porte expressément le rapport de représentation à la connaissance du destinataire de la prestation ou ce rapport résulte des circonstances (let. b). Selon l'art. 20 al. 3 LTVA, lorsque l'al. 1 s'applique à une relation tripartite, il y a prestation aussi bien entre la personne qui apparaît comme fournisseur et celle qui fournit effectivement la prestation qu'entre la personne qui apparaît comme fournisseur et le destinataire de la prestation.

5.1.2 L'art. 20 LTVA est notamment applicable lorsque plusieurs sujets de droit entrent en ligne de compte en tant que fournisseurs d'une prestation. En pareil cas, il permet de déterminer à qui la prestation doit être imputée en matière de TVA (arrêt 2C_727/2021 du 11 mai 2022 consid. 4.1; FELIX GEIGER in MWSTG-Kommentar, 2^e éd. 2019, n° 7 ad art. 20; PIERRE-MARIE GLAUSER in Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, MWSTG/LTVA, 2015, n° 2 ad art. 20 LTVA). En revanche, lorsque l'on a affaire à un seul fournisseur de prestation qui agit en son propre nom et pour son propre compte dans une relation bipartite, la question de l'imputation de la prestation n'apparaît pas spécialement problématique (FELIX GEIGER, op. cit., n° 7 ad art. 20 LTVA; PIERRE-MARIE GLAUSER, op. cit., n° 1 ad art. 20 LTVA).

5.1.3 L'art. 20 al. 1 TVA fixe le principe suivant: si le prestataire de service se présente au bénéficiaire du service sous son propre nom ("Eigengeschäft"), la prestation lui est imputée. Il en va de même si celui-ci agit pour le compte d'un tiers dans le cadre d'une représentation indirecte ("indirekte Stellvertretung"; cf. Message du Conseil fédéral du 25 juin 2008 sur la simplification de la TVA [ci-

après: Message LTVA], FF 2008 6351, ch. 2; FELIX GEIGER, op. cit., n° 7 ad art. 20 LTVA; PIERRE-MARIE GLAUSER, op. cit. n° 1 ad art. 20 LTVA).

Une attribution selon l'art. 20 al. 1 LTVA présuppose que la personne se présente vers l'extérieur "en tant que fournisseur de prestations". Selon la pratique et la doctrine, cette présentation doit être autonome ou se faire en son propre nom. Les prestations ne doivent pas être attribuées à des personnes qui n'apparaissent pas elles-mêmes comme des fournisseurs de prestations, mais qui se contentent d'aider une autre personne à fournir la prestation (auxiliaires d'exécution et personnes auxiliaires; cf. arrêt 2C_727/2021 précité consid. 4.1.3 et les références; arrêt 2C_1001/2015 du 5 juillet 2016 consid. 4.2 et 4.2.2). Font typiquement partie des aides et des personnes auxiliaires les employés du fournisseur de prestations, c'est-à-dire les personnes qui dépendent de lui du point de vue de la gestion d'entreprise ou de l'organisation du travail, qui perçoivent un salaire et qui n'assument pas elles-mêmes de risque entrepreneurial proprement dit (arrêt 2C_727/2021 précité consid. 4.1.3 et les références). La question de savoir si une personne doit être considérée comme un fournisseur de prestations (à part entière) ou simplement comme un auxiliaire d'exécution doit être évaluée en fonction de l'ensemble des circonstances (cf. arrêts 2C_727/2021 précité consid. 4.5; 2C_1001/2015 précité consid. 4.2.2).

5.1.4 L'art. 20 al. 2 LTVA introduit une exception au principe de l'affectation à "l'opérateur apparent" pour les situations de représentation directe ("direkte Vertretung"; PIERRE-MARIE GLAUSER, op. cit., n° 26 ad art. 20 LTVA). L'application de cette disposition présuppose que le représentant signifie clairement au bénéficiaire de la prestation qu'il agit au nom et pour le compte d'une tierce personne et qu'il ne supporte pas les coûts et les bénéfices relatifs à l'affaire, mais qu'il établit à cet effet un décompte à l'attention du tiers en question (Message LTVA], FF 2008 6277 ss, ch. 2, spéc. p. 6351). En d'autres termes, lorsque les conditions cumulatives (cf. arrêt 2C_255/2020 du 18 août 2020 consid. 4.2.1) de l'art. 20 al. 2 LTVA sont remplies, l'opération est attribuée au sens de la TVA à la personne représentée (art. 20 al. 2 LTVA; PIERRE-MARIE GLAUSER, op. cit., n° 26 ad art. 20 LTVA). Selon la jurisprudence, le concept de représentation de l'art. 20 al. 2 LTVA s'inspire de la réglementation de l'art. 32 CO, même s'il ne s'agit pas d'une représentation au sens du droit civil, mais bien d'une attribution de prestations au sens de la LTVA (cf. ATF 145 II 270 consid. 4.4.3 et les références; arrêts 2C_727/2021 précité consid. 4.1.1; 2C_255/2020 précité consid. 4.2). Il convient d'examiner

selon des critères objectifs s'il existe des circonstances permettant de conclure à l'existence d'un rapport de représentation au sens de l'art. 20 al. 2 LTVA. En revanche, la perception subjective du bénéficiaire concret de la prestation n'entre pas en ligne de compte (arrêts 2C_727/2021 précité consid. 4.1.1; 2C_255/2020 précité consid. 4.2). Le représentant doit par conséquent démontrer qu'il a pris des mesures qui permettent à un tiers de reconnaître, d'un point de vue objectif, qu'il ne s'engage pas lui-même, mais la personne représentée qui fournit effectivement la prestation (cf. ATF 145 II 270 consid. 4.4.4; arrêt 2C_255/2020 précité consid. 4.2.1). En d'autres termes, il doit être reconnaissable pour le tiers qu'il ne conclut pas un contrat avec le représentant, mais bien avec la personne représentée (FELIX GEIGER, op. cit., n° 15 ad art. 20 LTVA). À titre d'exemple, la doctrine mentionne comme cas d'application de l'art. 20 al. 2 LTVA la vente de billets de train et d'avion par le truchement d'une agence de voyage, ainsi que la vente de billets de loterie et de cartes pré-payées de téléphones portables par un kiosque (FELIX GEIGER, op. cit., n° 17 ad art. 20 LTVA).

5.1.5 Contrairement à la situation de la représentation directe que règle l'art. 20 al. 2 LTVA, la représentation indirecte ne constitue pas, selon la volonté du législateur, un cas de représentation au sens de la TVA. Dès lors, l'art. 20 al. 3 LTVA prévoit, en application du principe général de l'art. 20 al. 1 LTVA, que lorsque le représentant agit en son propre nom, mais pour le compte de la personne représentée, la prestation du représentant lui est imputable en tant que personne agissant vis-à-vis de l'extérieur. La relation juridique relevant du droit de la TVA entre le représentant qui agit vis-à-vis des tiers et la personne représentée qui fournit la prestation concernée (rapport interne du point de vue de la TVA) est qualifiée de manière identique à celle entre le représentant qui agit vis-à-vis de l'extérieur et le bénéficiaire de la prestation (rapport externe du point de vue de la TVA). Dans le cadre de la représentation indirecte, le rapport de représentation relevant du droit de la TVA est traité de manière identique à la relation externe entre le représentant (indirect) et le tiers bénéficiaire de la prestation. Par conséquent, la relation de représentation est remplacée par le rapport de prestations (arrêts 2C_255/2020 précité consid. 4.2.2; 2C_767/2018 du 8 mai 2019 consid. 2.1.2).

5.2 Dans plusieurs affaires récentes, le Tribunal fédéral s'est fondé sur l'art. 20 al. 1 LTVA pour déterminer à qui devaient être attribuées les prestations en présence de plusieurs sujets de droit.

5.2.1 Dans l'arrêt 2C_727/2021 du 11 mai 2022, le Tribunal fédéral avait à connaître du cas d'une pharmacie qui mettait à disposition des locaux à des thérapeutes et qui proposait différents soins fournis par ceux-ci, par le truchement de son site internet. Il s'agissait de déterminer qui, du point de vue de la TVA, des thérapeutes ou de la pharmacie, s'était présenté aux clients en tant que fournisseur de prestations. Le Tribunal fédéral est parvenu à la conclusion que la pharmacie avait agi comme prestataire à l'égard des tiers, quand bien même il n'était pas contesté que les prestations avaient été fournies par les thérapeutes eux-mêmes. Il a considéré comme déterminant que seule la pharmacie était mentionnée comme prestataire sur le site internet, qu'il n'y avait pas de séparation claire des locaux, qu'il n'existait qu'une seule adresse et que la pharmacie fournissait un conseil couplé aux différentes prestations des thérapeutes, avec une prise de rendez-vous unique (arrêt 2C_727/2021 précité consid. 4.5).

5.2.2 Dans une affaire jugée par l'arrêt 2C_1001/2015 du 5 juillet 2016, le Tribunal fédéral devait résoudre la question de savoir à qui devaient être attribuées les prestations fournies dans un club érotique, à la société qui l'exploitait ou aux travailleuses du sexe concernées. En se fondant sur plusieurs indices tels que le site internet qui ne contenait que l'adresse et le numéro de téléphone du club, la fixation de tarifs unifiés, la garantie de la présence permanente d'un personnel suffisant et la mise à disposition de l'infrastructure, le Tribunal fédéral est parvenu à la conclusion que, du point de vue extérieur, les prestations devaient être attribuées au club érotique et non pas aux travailleuses du sexe (arrêt 2C_1001/2015 précité consid. 4).

5.2.3 Ensuite, la cause 2C_206/2015 du 16 novembre 2015 concernait une boutique de seconde main. Parmi les éléments de fait déterminants, il apparaissait que dans les rayons de la boutique en question se trouvaient différents types d'étiquettes. Certaines pièces mises en vente étaient munies d'étiquettes manuscrites, sur lesquelles figuraient parfois la description du produit, le prix mais également des chiffres à trois ou six numéros. Il y avait également des étiquettes imprimées, sur lesquelles on pouvait lire un code barre, la description de l'article, la taille, le prix et la couleur. Pour le Tribunal fédéral, les tiers dépourvus de connaissances spécifiques, qui n'avaient pour le surplus pas accès aux documents de la société, ne pouvaient pas inférer du contenu des étiquettes précitées qu'il existait une représentation (directe) au sens de la TVA entre la société et les personnes qui fournissaient les habits à revendre. De plus et contrairement à ce qu'avait retenu l'instance précédente, il n'était pas notoire que les

ventes d'habits usagés étaient réalisées pour le compte de différents particuliers. Le Tribunal fédéral a ainsi considéré que l'on n'avait pas affaire à un cas de représentation (directe) en matière de TVA, mais bien de ventes pour le propre compte de la boutique. Partant, celle-ci devait être considérée comme le fournisseur de prestations (aux yeux de l'extérieur et des tiers), de sorte que l'entier du chiffre d'affaires qu'elle avait réalisé devait être soumis à la TVA (arrêt 2C_206/2015 précité consid. 3.3).

6.

6.1 Le Tribunal administratif fédéral a constaté que la société exploitait une plateforme numérique qui permettait aux utilisateurs – à savoir les potentiels clients – de commander et de régler des plats préparés par les restaurants partenaires et de se les faire livrer à domicile. Il était donc indéniable que A._____ SA prenait part à la fourniture des repas aux clients. Il convenait donc de déterminer à quel titre intervenait la société: soit en qualité de prestataire, soit à titre de "simple" service de commande et de livraison. En d'autres termes, il s'agissait de répondre à la question de savoir comment les repas livrés par la société étaient perçus par des tiers neutres et d'identifier qui de la société ou des restaurants partenaires apparaissaient comme le prestataire vis-à-vis de l'extérieur, au sens de la TVA.

La société se présentait aux clients potentiels comme un "service de livraison de [leurs] restaurants préférés à domicile", soit comme une société mettant à la disposition des clients "un service professionnel de livraison à domicile rapide et efficace". Pour l'instance précédente, cette manière de se présenter au public "laissait clairement penser qu'elle n'était pas le fournisseur des prestations en cause, mais qu'elle se limitait à fournir une prestation de commande et de livraison à domicile des plats préparés et directement fournis aux clients par les restaurants partenaires. Toutefois, cette circonstance n'était pas à elle seule décisive, car il fallait analyser comment la société agissait concrètement envers les clients. Sur la base des conditions générales de vente et des contrats de partenariat [dans leur version applicables jusqu'en 2018], le Tribunal administratif fédéral a considéré que la contribuable n'était pas le fournisseur des repas préparés. En effet, les clients acceptaient de "nouer une relation contractuelle avec les restaurants directement à l'exclusion de la [société] (ch. 2.1 des conditions générales)". Si cet élément relevant des rapports de droit privé pouvait avoir valeur "d'indice", c'était bien plutôt "l'analyse économique" qui revêtait un poids prépondérant.

6.2 Les premiers juges ont ensuite considéré que le processus de sélection (soit la façon dont l'utilisateur de la plateforme était conduit à choisir les plats et les produits proposés, qui ne pouvait passer commande que dans un seul restaurant à la fois) tendait plutôt à faire apparaître les restaurants partenaires comme étant les "véritables" fournisseurs de prestations. Nonobstant ce processus, ils en ont déduit que les clients ne pouvaient cependant pas en tirer de conclusion définitive à ce sujet. En effet, de l'entrée sur la plateforme jusqu'à la livraison des plats et produits commandés sur celle-ci, la société demeurait la seule interlocutrice des clients, et ceux-ci n'étaient jamais mis en relation avec les restaurants partenaires, pas plus qu'ils n'avaient la possibilité de l'être; en outre toute réclamation devait être adressée à la société qui pouvait décider de dédommager le client en vertu des contrats de partenariat. De plus, les restaurants s'engageaient, toujours selon ces contrats, "à ne pas intervenir dans le processus de vente ou dans le service après-vente". Pour les premiers juges, le fait que le client, lorsqu'il réglait sa commande, payait non seulement les repas préparés par les restaurants mais également la contre-prestation fournie par la société en échange du service de livraison tendait clairement à faire apparaître la société, pour le client, comme le "fournisseur de la prestation". Par conséquent, la société "s'intercalait de fait" et demeurait "constamment interposée" entre les clients et les restaurants dans la fourniture des plats commandés sur sa plateforme, ce qui renforçait la nécessité d'attribuer la prestation en cause à la société. Celle-ci tendait donc à apparaître, de l'extérieur, comme l'opérateur. À cela s'ajoutait que, si les factures remises par la société faisaient apparaître le nom des restaurants partenaires ayant préparé la commande, elles étaient toutefois établies au nom de la société, avec son logo, son adresse, son numéro de téléphone, ainsi que son adresse courriel. Enfin, la société supportait le risque économique de l'opération et paraissait également légitimée à poursuivre les clients en cas de non-paiement des repas et produits commandés sur la plateforme. En définitive, le Tribunal administratif fédéral a considéré qu'en application de l'art. 20 al. 1 LTVA, les plats et produits commandés par le biais de la plateforme de la société durant les périodes litigieuses devaient lui être attribués et qu'elle ne constituait pas un "simple intermédiaire".

7.

7.1 En substance, l'autorité recourante reproche à la juridiction précédente d'avoir violé l'art. 20 al. 1 LTVA. Elle soutient que ce sont au contraire les restaurants partenaires qui apparaissent envers les

tiers neutres en tant que fournisseurs de repas soumis au taux réduit, sur la base de l'ensemble des circonstances, de sorte qu'ils devaient se voir attribuer la prestation. Partant, il n'était pas nécessaire de déterminer, comme semblait l'avoir fait le Tribunal administratif fédéral, s'il existait un rapport de représentation direct au sens de l'art. 20 al. 2 LTVA ou une représentation indirecte au sens de l'art. 20 al. 3 LTVA. En d'autres termes, l'AFC considère que la relation existant entre les restaurants et les clients est une "relation directe (bipartite)", de sorte que les restaurants seraient les prestataires et leurs clients les destinataires; on ne serait dès lors pas en présence d'une relation "tripartite". Pour l'AFC, rien n'indiquait que la société aurait été plus qu'une plateforme digitale ou une entreprise de livraison. L'autorité recourante reproche en outre aux premiers juges d'avoir analysé le cas d'espèce à l'aune d'une approche économique, alors que dans le cadre de l'attribution des prestations au sens de la LTVA, ce serait la manière dont la prestation est objectivement perçue par un tiers neutre qui serait déterminante. En conséquence, elle est d'avis que la société devait imposer au taux normal la commission perçue pour la mise à disposition de sa plateforme et ne pouvait pas faire valoir l'impôt préalable sur les montants reversés aux restaurants partenaires.

7.2 Pour l'intimée, en bref, l'admission du recours de l'AFC reviendrait à introduire des distinctions "à ce point subtiles et compliquées" qu'il deviendrait difficile, voire impossible, pour un contribuable de déterminer quelles prestations lui seraient attribuées et donc quel modèle d'affaires lui serait imposé sous l'angle de la TVA.

8.

8.1 En ce qui concerne le point de vue de l'AFC selon lequel le cas d'espèce peut être résolu en application de l'art. 20 al. 1 LTVA, sans tenir compte de l'existence d'une relation tripartite impliquant les restaurateurs partenaires, l'intimée et les clients, il ne peut être suivi. Il est constant que plus qu'une personne (morale ou physique) entre en considération comme fournisseur de la prestation au sens de l'art. 20 LTVA. En d'autres termes et dans la constellation du cas d'espèce dans laquelle plus de deux sujets de droit sont impliqués, il n'est pas possible de considérer, comme le voudrait l'autorité recourante, que la livraison (vente des repas et des boissons commandés à travers le site internet [ou l'application] de la société "devrait être objectivement attribuée aux restaurants partenaires en application de l'art. 20 al. 1 LTVA"). La société ne saurait être qualifiée d'auxiliaire d'exécution de ceux-ci (supra consid. 5.1.3).

8.2 On rappellera ensuite que l'analyse de la question à résoudre doit se faire sur la base de l'ensemble des circonstances et une analyse objective (supra consid. 5.1.2). Selon la jurisprudence, cet examen doit se faire du point de vue d'un tiers qui ne disposerait pas de connaissances spécifiques et qui n'aurait pas d'accès aux documents internes des entreprises concernées ("Geschäftsunterlagen"; cf. arrêt 2C_206/2015 précité consid. 3.3). Partant, les informations contenues dans ces documents, et qui ne sont pas accessibles à ces tiers "objectifs", ne sauraient être considérées comme déterminantes.

8.3 Il convient en premier lieu d'examiner si c'est en conformité au droit fédéral que le Tribunal administratif fédéral a considéré que les plats et produits commandés par le biais de la plateforme de la société durant les périodes litigieuses doivent lui être attribués (représentation indirecte) en application de l'art. 20 al. 1 LTVA et que la contribuable ne constituait donc pas un "simple intermédiaire".

8.3.1 À juste titre, le Tribunal administratif fédéral a considéré que les éléments suivants étaient de nature à laisser penser les "tiers neutres" que la société n'était pas le fournisseur des prestations en cause, mais qu'elle se limitait à fournir une prestation de commande et de livraison à domicile.

En premier lieu, la société indiquait sur son site internet qu'elle effectuait la "livraison de vos restaurants préférés à domicile" et mettait "à [...] disposition [des clients] un service professionnel de livraison à domicile rapide et efficace". La société indiquait également sur internet, en lien avec des déjeuners d'affaires, ce qui suit (art. 105 al. 2 LTF): "un business lunch, une réunion de dernière minute ou tout simplement un déjeuner entre collègues. A._____ est le service de livraison qu'il vous faut!" ou encore "permettre à vos clients de commander une livraison à domicile ou au bureau? A._____ est le service de livraison qui va s'occuper de tout pour vous!". En outre et jusqu'en octobre 2020, la société avait pour but inscrit au registre du commerce les "services dans le domaine de la livraison des repas de divers restaurants aux entreprises et aux particuliers moyennant une plateforme de commande sur internet".

Ensuite et s'agissant des chiffres 1.1 et 1.2 des "Conditions Générales de Vente A._____ SA" (ou selon le titre du navigateur internet: Conditions générales du service de livraison à domicile), qui étaient accessibles à des tiers neutres et des clients potentiels, la société "mettait les visiteurs de son site en relation avec les restaurants

partenaires" et "agissait comme intermédiaire". En outre et selon ces conditions générales, les clients "accept[ai]ent de nouer une relation contractuelle avec les restaurants directement à l'exclusion [de l'intimée]". Comme élément supplémentaire plaçant en faveur d'une perception de l'extérieur qui doit conduire à considérer que les commandes effectuées étaient adressées aux restaurants directement est le fait que le client ne pouvait, selon le chiffre 2.3 des conditions générales, passer commande "que dans un seul restaurant à la fois". De même, le processus de sélection, soit la façon dont l'utilisateur de la plateforme était conduit à choisir les plats et produits proposés, tendait à faire apparaître les restaurants comme les "véritables" fournisseurs des prestations livrées par la contribuable.

Avec l'autorité recourante, on doit considérer que les éléments constatés et dûment analysés par le Tribunal administratif fédéral conduisent à considérer que les fournisseurs de prestations vis-à-vis des tiers étaient les restaurants partenaires, la société agissant en tant qu'entreprise de livraison à l'aide d'une plateforme numérique.

8.3.2 La conclusion qui précède ne saurait être remise en cause, comme le relève de manière pertinente l'AFC, par les autres éléments qui ont conduit l'instance précédente à retenir une solution différente.

8.3.2.1 En premier lieu, lorsque le Tribunal administratif fédéral relève que toute réclamation devait être adressée à la société qui décidait de dédommager le client, ou encore le fait que les restaurants s'engageaient à "ne pas intervenir dans le processus de vente ou dans le service après-vente entre les clients" ou "à ne pas contacter les clients sans en avertir" la société, l'instance précédente se réfère à des documents contractuels entre la société et les restaurants partenaires. Or ceux-ci ne sont pas, par nature, accessibles aux tiers neutres, tels les clients. Partant, les clauses contractuelles en cause ne sont pas déterminantes (supra consid. 8.2).

Ensuite, le fait que le client procédait à un paiement unique pour les repas et boissons commandés ainsi que pour la livraison ne suffit pas, contrairement à ce qu'a retenu le Tribunal administratif fédéral, pour considérer la société comme fournisseur de la prestation; cet élément ne permet en effet pas de reléguer entièrement à l'arrière-plan la manière dont la société se présentait en tant qu'entreprise de livraison, que ce soit auprès de la population générale à travers le registre du commerce ou auprès des clients potentiels sur son site internet (supra consid. 8.3.1). De même, le fait que la société "demeurait la seule

interlocutrice des clients" ou qu'elle "s'intercalait de fait" entre ceux-ci et les restaurants ne permet pas davantage de considérer qu'elle était le fournisseur des prestations au sens de l'art. 20 al. 1 LTVA, puisque ces éléments plaident plutôt en faveur du fait que la société agissait comme intermédiaire. Bien plus, on constate qu'en lien avec sa position d'intermédiaire entre les clients et les restaurants, l'intimée mettait l'accent sur la livraison des plats et non sur les prestations dans leur ensemble. On constate ainsi (cf. art. 105 al. 2 LTF) que dans un exemple donné par la société sur son site internet, elle indiquait pour une commande fictive les temps suivants pour les différentes étapes du processus: "assignation course 5 min", "préparation 25 min" et "livraison 15 min". Cependant, elle résumait l'entier de l'opération et ces étapes – symbolisé par un cercle – non pas dans sa globalité, mais mettait au contraire en avant la livraison, en précisant au dessus de son schéma "temps moyen de livraison 45 minutes", de même que la mention "nos coursiers mettent en moyenne 8 minutes du restaurant jusqu'à votre domicile".

8.3.2.2 En outre, et s'agissant des factures, le Tribunal administratif fédéral a constaté qu'elles comportaient, à part le nom du restaurant partenaire qui figurait également, l'ensemble des éléments d'une facture de fournisseur. Ainsi, les factures de la société aux clients mentionnaient son papier à en-tête, son logo, son adresse, son numéro de téléphone ainsi que son adresse courriel. Il en découlait donc, selon l'instance précédente, que la société était vue de l'extérieur comme la prestataire de services.

À cet égard, la recourante se plaint de ce que l'instance précédente, en ayant considéré ces factures comme moyens de preuve probants, aurait procédé à une constatation manifestement inexacte des faits. Il s'agirait en effet de factures qui auraient été rééditées sur le "modèle de facture en vigueur en 2022". Pour sa part, le Tribunal administratif fédéral indique s'être fondé sur la pièce 13 du bordereau de la société dans le cadre de son analyse. La question de savoir si l'instance précédente a procédé à une constatation manifestement inexacte des faits en relation avec les factures auxquelles elle se réfère ne doit pas être approfondie. En effet, la pièce sur laquelle le Tribunal administratif fédéral indique s'être fondé ne permet pas, contrairement à ce qu'il a retenu, de considérer que la société apparaissait vis-à-vis des clients comme étant celle qui "d'un point de vue économique" fournissait en son nom et pour son propre compte les repas qu'elle livrait aux clients. En effet, et quand bien même le nom et le logo de la société apparaissent sur cette facture (émise en 2015), on constate que le nom du

restaurant apparaît également, de manière ostensible au centre de celle-ci (ainsi "Facture du 11-04-2015 chez B._____"). En d'autres termes, cette facture place le restaurant en question au centre, ainsi que l'ensemble des mets qu'il a préparés.

Enfin, lorsque l'instance précédente conclut que c'était la société qui paraissait supporter le risque économique et légitimée à poursuivre les clients pour le non-paiement des repas et produits commandés sur la plateforme, elle se réfère à une réquisition de poursuite déposée par la société pour une commande impayée. Or une telle pièce n'était à l'évidence pas disponible pour un tiers extérieur. Dès lors, l'instance précédente a déduit de manière manifestement inexacte de cette réquisition de poursuite que les clients étaient amenés à croire que l'intimée supportait le risque économique de l'opération.

8.3.3 Il résulte de ce qui précède que l'instance précédente a commis une erreur de droit en considérant que les prestations litigieuses devaient être imputées à l'intimée en application de l'art. 20 al. 1 LTVA. À cet égard, il n'y a pas lieu d'examiner la pertinence de ses observations en relation avec l'introduction à venir d'une nouvelle disposition dans la LTVA sur l'attribution des prestations en cas de livraison au moyen d'une plateforme numérique (art. 20a LTVA, adopté le 16 juin 2023 [FF 2023 1524]).

8.4 Se pose ensuite la question d'une représentation directe sur le fondement de l'art. 20 al. 2 LTVA (supra consid. 5.1.4).

8.4.1 S'agissant des conditions posées par l'art. 20 al. 2 let. a LTVA, elles sont remplies comme le relève à juste titre la recourante, puisqu'il résulte des circonstances que la société agissait en qualité de représentante des restaurants partenaires pour la vente des plats préparés et elle pouvait, le cas échéant, clairement donner leur identité. On rappellera à cet égard les constatations du Tribunal administratif fédéral, selon lesquelles les clients acceptaient de nouer une relation contractuelle "avec les restaurants directement à l'exclusion de [l'intimée]", et que la société (art. 105 al. 2 LTF) mettait "en relation les visiteurs de son site avec les restaurants partenaires". L'intimée apparaissait ainsi comme agissant à titre d'intermédiaire pour les restaurateurs, qui pouvaient être clairement identifiés. Par ailleurs, les clients étaient également rendus attentifs par les "conditions générales du service de livraison à domicile" (ch. 4.2) que A._____ SA ne comptait pas assumer les risques liés à des commandes non honorées, livrées avec retard ou dont la qualité "laisserait à désirer". Elle n'entendait donc pas

assumer d'éventuelles pertes ou dommages-intérêts en lien avec la confection et la fourniture des plats commandés.

8.4.2 Vu la manière dont se présentait l'intimée, soit en particulier le fait qu'elle précisait aux clients qu'elle "agissait comme un simple intermédiaire" et que ceux-ci acceptaient de nouer une relation contractuelle avec les restaurants directement à l'exclusion de A. _____ SA, les clients étaient en mesure de reconnaître, de manière objective, qu'ils ne concluaient pas de contrat avec la société, mais bien avec la personne représentée, soit les restaurants partenaires. Le rôle de la société comme intermédiaire entre les restaurateurs et les clients ressortait clairement des indications figurant sur le site internet (cf. PIERRE-MARIE GLAUSER, L'intermédiation dans le contexte des plateformes numériques, in Mélanges de droit fiscal en l'honneur de Monsieur le Juge Pascal Mollard, 2020, p. 30). Partant, la condition de l'art. 20 al. 2 let. b LTVA est remplie.

8.4.3 Il découle de ce qui précède que la prestation en cause est réputée fournie par la personne représentée, soit les restaurants. Partant et comme le fait valoir l'AFC, l'intimée n'était pas en droit de soumettre les frais de livraison facturés aux clients, en tant que prestations accessoires à la vente de repas préparés, au taux de TVA réduit.

9.

En définitive, le recours doit être admis. L'arrêt déféré sera annulé et la décision sur réclamation de la recourante confirmée, en tant qu'elle porte sur les périodes fiscales 2014 à 2016.

10.

Vu l'issue de la procédure, des frais judiciaires légèrement réduits doivent être mis à la charge de l'intimée (art. 66 al. 1 LTF), qui succombe largement. De plus, et en raison de la prescription intervenue, les dépens réduits à allouer à l'intimée en raison de la constatation y relative seront pris en charge par la recourante, qui n'a pas droit à des dépens (art. 68 al. 1 et 3 LTF). La cause sera en outre renvoyée au Tribunal administratif fédéral pour nouvelle fixation des frais et dépens de la procédure antérieure (art. 68 al. 5 LTF).

Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce :

1.

Le recours est admis. L'arrêt du Tribunal administratif fédéral, Cour I, du 7 décembre 2023 est annulé et la décision sur réclamation de l'Administration fédérale des contributions du 1^{er} mars 2022 est confirmée pour les périodes fiscales 2014 à 2016. Il est constaté que la créance fiscale de l'année 2013 est prescrite.

2.

Les frais judiciaires réduits, arrêtés à 7'000 fr., sont mis à charge de l'intimée.

3.

Une indemnité de dépens réduite, arrêtée à 1'000 fr., à la charge de la l'Administration fédérale des contributions, est allouée à l'intimée.

4.

La cause est renvoyée au Tribunal administratif fédéral, Cour I, pour nouvelle décision sur les frais et les dépens de la procédure antérieure.

5.

Le présent arrêt est communiqué aux parties et au Tribunal administratif fédéral, Cour I.

Lucerne, le 8 août 2024

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

Le Président :

Le Greffier :

Parrino

Bürgisser