



---

Cour I  
A-1573/2022

## Arrêt du 7 décembre 2023

---

Composition

Annie Rochat Pauchard (présidente du collège),  
Jürg Steiger, Iris Widmer, juges,  
Raphaël Bagnoud, greffier.

---

Parties

**A.** \_\_\_\_\_,  
représentée par  
Maître Jacques Pittet,  
Niederer Kraft Frey,  
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 (2013 à 2016), attribution des prestations ; décision du 1<sup>er</sup> mars 2022.

**Faits :****A.**

A. \_\_\_\_\_ (ci-après : la recourante) exploite une plateforme numérique permettant de commander en ligne, entre autres, des plats préparés par des tiers (ci-après : les restaurants partenaires) en vue de leur livraison à domicile. La recourante est immatriculée au registre de l'Administration fédérale des contributions (ci-après : l'AFC ou l'autorité inférieure) en qualité d'assujettie à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA).

**B.**

Suite à un contrôle opéré auprès de la recourante en octobre 2018 et portant sur les périodes fiscales 2013 à 2016, l'AFC a fixé le montant de la correction de l'impôt en sa faveur à 285'371 francs, plus intérêt moratoire, par notification d'estimation du 7 décembre 2018. L'autorité fiscale a notamment estimé 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, la recourante agissait au contraire 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). Le 28 août 2019, la recourante a partiellement contesté cette notification d'estimation, à hauteur de 226'847.20 francs. Par décision du 13 novembre 2020, l'AFC a confirmé le montant de la créance fiscale précitée, acquittée sous réserve par la recourante. Cette dernière a contesté cette décision par réclamation du 14 décembre 2020, que l'autorité inférieure a rejetée par décision du 1<sup>er</sup> mars 2022.

**C.**

Par mémoire du 1<sup>er</sup> avril 2022, la recourante a saisi le Tribunal administratif fédéral du litige, concluant, sous suite de frais et dépens, à l'annulation de la décision du 1<sup>er</sup> mars 2022. Par réponse du 30 mai 2022, l'AFC a conclu au rejet du recours. Par écritures respectives des 3 octobre et 7 novembre 2022, les parties ont chacune confirmé leur position. Invitée par le Tribunal à fournir des éléments de preuve, la recourante a produit un mémoire et un lot de pièces complémentaires le 31 mars 2023. L'autorité inférieure s'est prononcée à ce propos par écriture du 8 mai 2023, maintenant sa conclusion en rejet du recours.

Pour autant que besoin, les autres faits et les arguments des parties seront repris dans les considérants en droit du présent arrêt.

**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 prévues à l'art. 32 de cette loi – non réalisées en l'espèce –, 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). En particulier, les décisions sur réclamation de l'AFC en matière de TVA (cf. art. 83 de loi fédérale du 12 juin 2009 régissant la taxe sur la valeur ajoutée [LTVA, RS 641.20]) peuvent être contestées devant le Tribunal administratif fédéral conformément à l'art. 33 let. d LTAF. Le Tribunal de céans est donc compétent pour connaître de la présente cause. La procédure est régie par la PA, pour autant que la LTAF n'en dispose pas autrement (art. 37 LTAF).

**1.2** La recourante, destinataire de la décision attaquée, est directement touchée par celle-ci et a un intérêt digne de protection à son annulation ou à sa modification ; elle a donc qualité pour recourir (cf. art. 48 al. 1 PA). Déposé le 1<sup>er</sup> avril 2022, le recours est intervenu dans le délai légal de trente jours suivant la notification de la décision entreprise (cf. art. 50 al. 1 PA). Un examen préliminaire révèle qu'il répond en outre aux exigences de forme de la procédure administrative (cf. art. 52 al. 1 PA). Il convient dès lors d'entrer en matière.

**2.**

**2.1** 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 et l'inopportunité (cf. art. 49 PA ; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, 7<sup>e</sup> éd., 2016, n. marg. 1146 ss ; ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER/MARTIN KAYSER, *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, 3<sup>e</sup> éd., 2022, n. marg. 2.149). Le Tribunal administratif fédéral applique le droit d'office, sans être lié par l'argumentation juridique développée dans la décision attaquée (cf. PIERRE MOOR/ETIENNE POLTIER, *Droit administratif II*, 3<sup>e</sup> éd., 2011, p. 300 s.), ni par les motifs invoqués (cf. art. 62 al. 4 PA).

**2.2** La procédure administrative contentieuse est régie par la maxime inquisitoire, selon laquelle l'autorité constate les faits et apprécie les preuves d'office et librement (cf. art. 12 PA, applicable en vertu de l'art. 81 al. 1 LTVA, et art. 81 al. 2 LTVA ; art. 40 de la loi fédérale de procédure

civile fédérale du 4 décembre 1947 [PCF, RS 273], applicable en vertu du renvoi de l'art. 19 PA). Cette maxime doit toutefois être relativisée par son corollaire, à savoir le devoir des parties de collaborer à l'établissement des faits (cf. art. 13 PA), en vertu duquel celles-ci doivent indiquer les moyens de preuve disponibles et motiver leur requête (cf. art. 52 PA). Partant, 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 ; ALFRED KÖLZ/ISABELLE HÄNER/MARTIN BERTSCHI, *Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes*, 3<sup>e</sup> éd., 2013, ch. 1135 s.).

L'appréciation des preuves est libre en ce sens qu'elle n'obéit pas à des règles légales prescrivant à quelles conditions l'autorité devrait admettre que la preuve a abouti et quelle valeur probante elle devrait reconnaître aux différents moyens les uns par rapport aux autres. Le juge forme librement sa conviction en analysant la force probante des preuves présentées, en choisissant entre les preuves contradictoires ou les indices contraires qu'il a recueillis et en indiquant les motifs de son choix (cf. ATF 130 II 482 consid. 3.2 ; arrêt du TF 2C\_709/2017 du 25 octobre 2018 consid. 3.3 ; arrêt du TAF A-2350/2020 du 17 janvier 2022 consid. 1.7 ; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER/KAYSER, *op. cit.*, n. marg. 3.140 ; ERNST BLUMENSTEIN/PETER LOCHER, *System des schweizerischen Steuerrechts*, 8<sup>e</sup> éd., 2023, p. 557 s.). L'art. 81 al. 3 LTVA, qui consacre expressément ce principe, précise à ce sujet que l'acceptation d'une preuve ne doit pas dépendre exclusivement de la présentation de moyens de preuves précis. Cela vaut notamment pour la preuve des faits qui lèvent ou diminuent l'imposition (cf. Message du Conseil fédéral sur la simplification de la TVA du 25 juin 2008, in : FF 2008 p. 6277 ss [ci-après : Message], p. 6280 et p. 6395 ; MARTIN KOCHER, in : Zweifel/Beusch/Glauser/Robinson [édit.], *Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer*, 2015 [ci-après : MWSTG-Kommentar], n° 33 s. ad art. 81 ; FELIX GEIGER, in : Geiger/Schluckebier [édit.], *Kommentar MWSTG*, 2<sup>e</sup> éd., 2019 [ci-après : Kommentar MWSTG], n° 10 ss ad art. 81).

Cela étant, malgré l'abolition du formalisme en matière de preuve prévue par la LTVA, les documents écrits, dès lors qu'ils sont les plus à même d'apporter une preuve précise et immédiate, continuent néanmoins de jouer un rôle considérable, la jurisprudence récente ayant déjà posé certains jalons en la matière (cf. arrêt du TF 2C\_709/2017 du 25 octobre 2018 consid. 3.3 ; arrêts du TAF A-2350/2020 du 17 janvier 2022

consid. 1.7 et A-2119/2021 du 28 juin 2021 consid. 2.3 ; cf. ég. consid. 4.2 ci-après).

**2.3** Après une libre appréciation des preuves en sa possession, l'autorité se trouve à un carrefour. Si elle estime que l'état de fait est clair et que sa conviction est acquise, elle peut rendre sa décision. Dans cette hypothèse, elle renoncera à des mesures d'instruction et à des offres de preuve supplémentaires, en procédant si besoin à une appréciation anticipée de celles-ci. Une telle façon de procéder n'est pas jugée contraire au droit d'être entendu garanti par l'art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst., RS 101 ; cf. ATF 137 III 208 consid. 2.2 ; arrêts du TAF A-2350/2020 du 17 janvier 2022 consid. 1.8 et A-2119/2021 du 28 juin 2021 consid. 1.5.1 ; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER/KAYSER, op. cit., n. marg. 3.144 ; RAPHAËL BAGNOUD, La théorie du carrefour, in : OREF [édit.], Au carrefour des contributions - Mélanges de droit fiscal en l'honneur de Monsieur le Juge Pascal Mollard, 2020 [ci-après : Mélanges Pascal Mollard], p. 489 ss, p. 504 s. ; cf. ég. FF 2008 6277 ss, p. 6394 s. ; art. 33 al. 1 PA a contrario).

En revanche, lorsque l'autorité reste dans l'incertitude après avoir procédé aux investigations requises, elle applique les règles sur la répartition du fardeau de la preuve. Dans ce cadre et à défaut de dispositions spéciales, le juge s'inspire de l'art. 8 du Code civil suisse du 10 décembre 1907 (CC, RS 210), en vertu duquel quiconque doit prouver les faits qu'il allègue pour en déduire un droit. Rapportée au droit fiscal, cette règle suppose que l'administration supporte la charge de la preuve des faits qui créent ou augmentent la charge fiscale, alors que l'assujetti assume pour sa part la charge de la preuve des faits qui diminuent ou lèvent l'imposition. Le défaut de preuve va au détriment de la partie qui entendait tirer un droit du fait non prouvé (cf. ATF 133 II 153 consid. 4.3 ; arrêt du TAF A-2350/2020 du 17 janvier 2022 consid. 1.8 ; MOOR/POLTIER, op. cit., p. 299 s. ; RENÉ A. RHINOW/HEINRICH KOLLER/CHRISTINA KISS/DANIELA THURNHERR/DENISE BRÜHL-MOSER, Öffentliches Prozessrecht, 4<sup>e</sup> éd., 2021, n. marg. 996 ss).

Les règles sur la répartition du fardeau de la preuve ne s'appliquent toutefois que s'il se révèle impossible, dans le cadre de la maxime inquisitoire et en application du principe de la libre appréciation des preuves, d'établir un état de fait qui correspond à la réalité avec un degré suffisant de certitude pour emporter la conviction du juge (cf. ATF 139 V 176 consid. 5.2 ; arrêts du TAF A-2350/2020 du 17 janvier 2022 consid. 1.8 et A-2119/2021 du 28 juin 2021 consid. 1.5.2). S'agissant du degré de preuve requis en matière fiscale, la jurisprudence s'est toujours montrée

stricte : les moyens présentés doivent prouver l'état de fait de manière raisonnablement certaine, la vraisemblance prépondérante n'étant pas suffisante. Un fait est ainsi tenu pour établi lorsque l'autorité n'a plus de doute sérieux quant à son existence. Il n'est cependant pas nécessaire que la conviction de l'autorité confine à une certitude absolue, qui exclurait toute autre possibilité ; il suffit qu'elle découle de l'expérience de la vie et qu'elle soit basée sur des motifs objectifs (cf. ATF 130 III 321 consid. 3.2 ; arrêts du TAF A-2350/2020 du 17 janvier 2022 consid. 1.8 et A-2119/2021 du 28 juin 2021 consid. 1.5.1 ; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER/KAYSER, op. cit., n. marg. 3.141).

### 3.

La LTVA et son ordonnance d'exécution du 27 novembre 2009 (OTVA, RS 641.201) sont entrées en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2010. Le présent litige portant sur les périodes fiscales 2013 à 2016, les dispositions de la LTVA et de l'OTVA dans leur teneur du 1<sup>er</sup> janvier 2013 au 31 décembre 2016 sont applicables (cf. art. 112 s. LTVA).

### 4.

**4.1** Sont soumises à la TVA les prestations que les assujettis fournissent sur le territoire suisse à titre onéreux, c'est-à-dire moyennant une contre-prestation, pour autant que la loi n'exclue pas leur imposition (cf. art. 1 al. 2 let. a et art. 18 al. 1 LTVA). L'opération TVA comprend les trois éléments constitutifs suivants : (1) une prestation, (2) une contre-prestation et (3) un rapport d'échange entre les deux (cf. ATF 141 II 182 consid. 3.3 [traduit in : Revue de droit administratif et de droit fiscal {RDAF} 2016 II 458] et 132 II 353 consid. 4.1 ; arrêt du TAF A-1307/2022 du 14 février 2023 consid. 2.3 et A-2350/2020 du 17 janvier 2022 consid. 3.1 ; SONJA BOSSART MEIER/DIEGO CLAVADTSCHER, MWSTG-Kommentar, n° 1 ss ad art. 18 ; DANIEL RIEDO, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, 1999, ch. 6 p. 223 ss, not. ch. 6.4.2 p. 239 ss).

Pour déterminer l'existence et l'étendue d'une prestation soumise à la TVA, il faut avant tout considérer les choses dans une perspective économique. Les rapports de droit privé qui peuvent être à la base des prestations ont en principe valeur d'indice, mais ne sauraient justifier à eux seuls une qualification fiscale. Ce qui compte, ce n'est donc pas que la prestation ou la contre-prestation soit fournie en vertu d'une obligation légale ou contractuelle, mais bien la nature économique du lien existant entre les deux, les rapports concrets entre les personnes concernées étant à cet égard déterminants (cf. arrêts du TF 2C\_323/2019 du 20 septembre 2019

consid. 5.2 et 2A.61/2006 du 29 novembre 2006 consid. 3.1 ; ATAF 2007/23 consid. 2.3.2 ; arrêt du TAF A-2657/2019 du 27 mai 2020 consid. 3.1 ; BOSSART MEIER/CLAVADETSCHER, MWSTG-Kommentar, n° 14 ss ad art. 18 ; CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER/JUNG/PROBST, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz, 3<sup>e</sup> éd., 2012, n. marg. 173 ; XAVIER OBERSON, Droit fiscal suisse, 5<sup>e</sup> éd., 2021, § 4 n. 15). Pour évaluer la nature du lien entre la prestation et la contre-prestation, il faut en priorité se baser sur le point de vue du destinataire de la prestation imposable, ce qui correspond à la conception de la TVA comme impôt de consommation. Il convient ainsi de vérifier si la dépense est effectuée par le destinataire pour obtenir la prestation du fournisseur (cf. arrêt du TF 2C\_585/2017 du 6 février 2019 consid. 3.2 ; arrêts du TAF A-2350/2020 du 17 janvier 2022 consid. 3.1 et A-2657/2019 du 27 mai 2020 consid. 3.1 ; GEIGER, Kommentar MWSTG, n° 1 ad art. 24 ; ANNIE ROCHAT PAUCHARD, Subventions, mandats de prestations, conventions-programmes et TVA, Mélanges Pascal Mollard, p. 243 ss, p. 246).

**4.2** Conformément à l'art. 20 al. 1 LTVA, une prestation est réputée fournie par la personne qui en apparaît vis-à-vis des tiers comme le fournisseur. Cet article reprend la règle jurisprudentielle selon laquelle le prestataire TVA est en principe celui qui, apparaissant comme tel vis-à-vis de l'extérieur, agit en son propre nom (cf. ATF 145 II 270 consid. 4.4.3 ; arrêt du TF 2C\_727/2021 du 11 mai 2022 consid. 4.1.3 ; arrêts du TAF A-1356/2022 du 27 octobre 2022 consid. 3.2.2 et A-2350/2020 du 17 janvier 2022 consid. 4.2 ; RALF IMSTEPF, Die Zuordnung von Leistungen gemäss Art. 20 des neuen MWSTG, in : Archives de droit fiscal [ci-après : Archives] 78 p. 757 ss [ci-après : IMSTEPF, Zuordnung von Leistungen], p. 761 s. ; PASCAL MOLLARD/XAVIER OBERSON/ANNE TISSOT BENEDETTO, Traité TVA, 2009, p. 148 n. 472 ss). L'apparence extérieure, c'est-à-dire la manière de se présenter vis-à-vis des tiers, revêt ainsi une importance cruciale, indépendamment du fait de savoir comment s'analysent les relations des parties sur le plan du droit civil. Il s'agit de se demander comment la prestation offerte apparaît pour le public de manière générale, autrement dit, comment elle est objectivement perçue par un tiers neutre. Cette question s'apprécie au regard de l'ensemble des circonstances (cf. ATF 145 II 270 consid. 4.4.3 ; arrêts du TAF A-1307/2022 du 14 février 2023 consid. 2.3 et A-1356/2022 du 27 octobre 2022 consid. 3.2.2 ; IMSTEPF, Zuordnung von Leistungen, p. 761 s.).

A ce titre, il sied néanmoins de rappeler l'importance déterminante que les documents écrits revêtent en matière de TVA (cf. consid. 2.2 ci-avant), en particulier la facturation. Si celle-ci n'est pas seule déterminante (cf. arrêts

du TF 2C\_734/2019 du 2 juin 2021 consid. 4.3.2 et 2C\_1001/2015 du 5 juillet 2016), selon un principe admis, elle constitue un indice important – voire entraîne la présomption – qu’une opération TVA a eu lieu et qu’elle a été effectuée par son auteur, agissant en principe en son propre nom (cf. ATF 131 II 185 consid. 5 ; arrêts du TF 2C\_853/2021 du 12 mai 2022 consid. 5.3 et 2C\_767/2018 du 8 mai 2019 consid. 5.1 ; arrêt du TAF A-2350/2020 du 17 janvier 2022 consid. 3.2 ; BEATRICE BLUM, Kommentar MWSTG, n° 12 ad art. 28 ; PIERRE-MARIE GLAUSER, MWSTG-Kommentar, n° 18 ad art. 20 ; BARBARA HENZEN, MWSTG-Kommentar, n° 31 ad art. 28 ; MOLLARD/OBERSON/TISSOT BENEDETTO, op. cit., p. 144 n. 459 et p. 221 n° 194 ; PIERRE-MARIE GLAUSER, L’intermédiation dans le contexte des plateformes numériques [ci-après : GLAUSER, L’intermédiation], Mélanges Pascal Mollard, p. 17 ss, p. 23). Suivant la théorie des stades, qui commande de bien distinguer les différentes étapes de la chaîne des opérations, la facture crée en effet un stade distinct dans la chaîne des opérations TVA, sa valeur dépassant celle d’un simple titre (cf. ATF 131 II 185 consid. 5 ; arrêt du TF 2C\_947/2014 du 2 novembre 2015 consid. 5.1 ; arrêt du TAF A-5198/2017 du 24 octobre 2018 consid. 73.3.5 et A-7032/2013 du 20 février 2015 consid. 3.1 ; RIEDO, op. cit., p. 17 s).

Par ailleurs, le fait d’agir en son propre nom est aussi décisif s’agissant de la qualité de destinataire de la prestation (cf. arrêt du TAF A-4569/2020 du 4 juillet 2022 consid. 2.2.31). Pour déterminer le destinataire matériel de prestations données, il convient également de considérer les choses dans une perspective principalement économique, les rapports de droit privé à la base de celles-ci ayant seulement valeur d’indice (cf. arrêt du TAF A-2350/2020 du 17 janvier 2022 consid. 3.3 et réf. cit. ; cf. ég. consid. 4.1 ci-avant).

## **5.**

L’art. 20 LTVA – à la manière, avant lui, de l’art. 11 de la loi fédérale du 2 septembre 1999 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (aLTVA, RO 2000 1300) – est une règle d’imputation, qui permet notamment de déterminer à qui la prestation doit être attribuée lorsqu’un assujetti l’effectue pour le compte d’un autre, dans le cadre d’un rapport de représentation (cf. arrêt du TF 2C\_727/2021 du 11 mai 2022 consid. 4.1 ; arrêt du TAF A-2350/2020 du 17 janvier 2022 consid. 4.1 ; GLAUSER, MWSTG-Kommentar, n° 1 ss ad art. 20 ; GEIGER, Kommentar MWSTG, n° 3 ad art. 20).

**5.1** Comme relevé précédemment (cf. consid. 4.2 ci-avant), en matière de TVA, les prestations sont en principe attribuées à celui qui, en apparaissant comme prestataire, agit en son propre nom vis-à-vis de l’extérieur. Cela est



bien sûr le cas lorsque l'assujetti agit pour son compte propre, mais également lorsqu'il agit pour le compte d'un tiers, c'est-à-dire en cas de représentation indirecte. Ainsi, lorsque le représentant apparaît vis-à-vis du destinataire comme le fournisseur de la prestation, celle-ci lui est attribuée (cf. Message, ad art. 20 p. 6351 ; GLAUSER, MWSTG-Kommentar, n° 16 ad art. 20 ; GEIGER, Kommentar MWSTG, n° 8 ad art. 20).

Conformément à l'art. 20 al. 3 LTVA, le rapport de prestations dans une telle relation tripartite est double : au premier rapport, entre le destinataire de la prestation et le représentant, s'ajoute un deuxième, entre ce dernier et le « véritable » fournisseur, qualifié de la même manière du point de vue de la TVA (cf. arrêt du TF 2C\_727/2021 du 11 mai 2022 consid. 4.1.2 ; arrêt du TAF A-1356/2022 du 27 octobre 2022 consid. 3.2.3 ; IMSTEPF, Zuordnung von Leistungen, p. 761 s. et p. 777). Le représentant indirect est ainsi placé dans la même situation que s'il agissait pour son propre compte (cf. arrêts du TAF A-4569/2020 du 4 juillet 2022 consid. 2.2.3.2 ; GLAUSER, MWSTG-Kommentar, n° 19 ad art. 20 ; GEIGER, Kommentar MWSTG, n° 26 ad art. 20 ; RALF IMSTEPF, Der mehrwertsteuerliche « Aussenaufttritt », Konturen eines unbestimmten Rechtsbegriffs, in : Archives 82 p. 451 ss [ci-après : IMSTEPF, Aussenaufttritt], p. 463).

**5.2** Selon l'art. 20 al. 2 LTVA, lorsqu'une personne agit pour le compte d'une autre, la prestation est réputée fournie par la personne représentée si celle qui la représente remplit les conditions cumulatives suivantes : d'une part, elle peut prouver qu'elle agit en qualité de représentant et peut clairement communiquer l'identité de la personne qu'elle représente (let. a) ; d'autre part, elle porte expressément le rapport de représentation à la connaissance du destinataire de la prestation ou ce rapport résulte des circonstances (let. b). Bien que la réglementation de la représentation en matière de TVA ait été entièrement modifiée depuis l'entrée en vigueur de la LTVA, le critère décisif demeure ainsi, comme sous l'ancien droit, la manière d'apparaître aux yeux des tiers : il ne peut y avoir représentation directe, au sens de la TVA, que si le représentant, en tant qu'il agit au nom et pour le compte du représenté, n'apparaît pas comme le prestataire (cf. Message, ad art. 20 p. 6351 ; ATF 145 II 270 consid. 4.4.3 ; arrêt du TF 2C\_727/2021 du 11 mai 2022 consid. 4.1.1 ; arrêts du TAF A-1356/2022 du 27 octobre 2022 consid. 3.2.3 et A-2350/2020 du 17 janvier 2022 consid. 4.1).

Néanmoins, la nouvelle réglementation est fondée sur l'idée que le fait de nommer le représenté ne doit plus être une obligation pour le partenaire commercial, comme c'était le cas sous l'angle de l'ancien droit. La LTVA a

donc aboli l'exigence d'agir expressément au nom et pour le compte du représenté, le rapport de représentation pouvant à présent également résulter de l'ensemble des circonstances, considérées d'un point de vue objectif (cf. Message, ad art. 20 p 6351 ; arrêt du TF 2C\_727/2021 du 11 mai 2022 consid. 4.1.1 ; arrêt du TAF A-1356/2022 du 27 octobre 2022 consid. 3.2.3 ; GLAUSER, MWSTG-Kommentar, n° 33 s. ad art. 20 ; GEIGER, Kommentar MWSTG, n° 15 ss ad art. 20 ; IMSTEPF, Zuordnung von Leistungen, p. 775 ; CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER/JUNG/PROBST, op. cit., n. marg. 983). La nouvelle formulation s'inspire ainsi de très près de celle de l'art. 32 al. 2 du Code des obligations du 30 mars 1911 (CO, RS 220 ; cf. Message, ad art. 20 p. 6351). Cela étant, il ne s'agit pas ici de représentation au sens du droit civil, mais bien de l'attribution, sur le plan de la TVA, de prestations imposables (cf. ATF 145 II 270 consid. 4.4.4 ; arrêt du TAF A-2350/2020 du 17 janvier 2022 consid. 4.3 ; cf. ég. GEIGER, Kommentar MWSTG, n° 18 ad art. 20).

Conformément à l'objectif de simplification de la nouvelle loi (cf. Message, p. 6279), les exigences formalistes posées à la reconnaissance d'un rapport de représentation directe ont en outre été assouplies, le rapport de représentation pouvant désormais être prouvé par tous les moyens de preuves admissibles. Cela étant, les documents écrits, notamment les contrats et la facturation, revêtent une valeur prépondérante en la matière (cf. consid. 2.2 ci-avant ; GLAUSER, MWSTG-Kommentar, n° 34 ad art. 20). De plus, il n'en demeure pas moins que la condition nécessaire à l'application de l'art. 20 al. 2 LTVA est 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 bénéfices relatifs à l'affaire, respectivement que cela résulte clairement des circonstances (cf. Message, ad art. 20 p. 6351 ; arrêt du TAF A-2350/2020 du 17 janvier 2022 consid. 4.3.3 ; plus nuancé : GLAUSER, MWSTG-Kommentar, n° 11 et 36 ad art. 20 ; contra : GEIGER, Kommentar MWSTG, n° 14 ad art. 20).

Si les conditions de la représentation directe sont réunies, de sorte que l'opération TVA se réalise directement entre le représenté et le tiers, le représentant ne doit déclarer que la commission prélevée, respectivement la rémunération reçue du représenté. Le fait que la contre-prestation du destinataire soit directement versée au représenté ou qu'elle transite par le représentant ne joue aucun rôle (cf. arrêt du TF 2C\_727/2021 du 11 mai 2022 consid. 5 ; arrêts du TAF A-4569/2020 du 4 juillet 2022 consid. 2.2.3.2 et A-5789/2018 du 27 mai 2020 consid. 2.5.2 ; GLAUSER, MWSTG-Kommentar, n° 37 ss ad art. 20).

## 6.

La représentation au sens de la TVA doit être distinguée d'autres cas particuliers impliquant plusieurs parties.

**6.1** Lorsqu'un assujetti acquiert pour son propre compte une prestation qu'il refournit ensuite à un tiers, également pour son compte propre, il n'y a pas représentation, laquelle suppose d'agir pour le compte du représenté (cf. consid. 5.2 ci-avant), mais bien deux relations bipartites successives – soit la première entre le fournisseur (originaire) et l'assujetti et la seconde entre ce dernier et le tiers. Pour déterminer si une personne agit pour son propre compte ou pour le compte d'une autre, il s'agit avant tout d'examiner si elle supporte ou non les risques (et les profits) relatifs à l'affaire. A cet égard aussi, la perspective économique est déterminante. Ainsi, il n'est pas décisif qu'une personne intervienne en son propre nom ou au nom d'un tiers d'un point de vue juridique ; ce qui est déterminant est de savoir si elle agit pour son propre compte ou non du point de vue économique (cf. GLAUSER, MWSTG-Kommentar, n° 11 ad art. 20 ; plus nuancé : cf. GEIGER, Kommentar MWSTG, n° 14 ad art. 20 ; cf. ég. consid. 4.1 ci-avant).

**6.2** Selon la pratique de l'AFC, il est question de mandat d'encaissement lorsque le fournisseur de prestations charge un tiers de recouvrer sa créance et que ce dernier doit fournir un décompte au fournisseur de prestations pour chaque paiement du client (cf. Info TVA 04 [Objet de l'impôt], ch. 2.7.2.3 ; cf. ég. arrêts du TF 2C\_319/2014 du 9 septembre 2014 consid. 5.5 et 2C\_359/2008 du 23 février 2009 consid. 6.1 ; concernant le critère du décompte, cf. ATAF 2007/14 consid. 3.3.1 et arrêt du TAF A-5720/2012 du 19 février 2014 consid. 2.4.2). Cette opération, qui a pour objectif le paiement d'une somme d'argent et par là l'extinction d'une dette, doit être clairement distinguée de la facturation, soit l'établissement d'une facture pour une prestation donnée. Ces opérations ne sont pas nécessairement effectuées par la même personne et sont distinctes d'un point de vue chronologique (cf. arrêt du TAF A-632/2013 du 19 février 2014 consid. 2.4.2 ; décision de l'ancienne Commission fédérale de recours en matière de contributions [CRC] du 11 octobre 2000, in : Jurisprudence des autorités administratives de la Confédération [JAAC] 65.59, consid. 3d).

La jurisprudence rendue sous l'ancien droit a eu l'occasion de préciser qu'il n'y avait pas de raison de considérer que le législateur n'avait pas souhaité soumettre les prestations d'encaissement à la réglementation sur la représentation. Pour être considéré, dans le cadre de cette opération, comme un simple intermédiaire et que seule la commission perçue pour le recouvrement soit imposable, il fallait que le mandataire recouvre la

créance non seulement pour le compte du fournisseur de prestations, mais également expressément au nom de celui-ci (cf. arrêts du TF 2C\_319/2014 du 9 septembre 2014 consid. 5.5 et 2C\_359/2008 du 23 février 2009 consid. 6.1 et 6.4 ; arrêt du TAF A-632/2013 du 19 février 2014 consid. 2.4.3). Sans trancher définitivement la question, le Tribunal administratif fédéral a considéré que la situation devrait rester la même sous le nouveau droit, en ce sens que le mandat d'encaissement devrait être régi par les conditions de l'art. 20 al. 2 LTVA (cf. arrêt du TAF A-5720/2012 du 19 février 2014 consid. 2.4.2). Il n'y a pas de motifs de s'écarter de cet avis (contra : cf. GLAUSER, MWSTG-Kommentar, n° 49 ad art. 20).

## 7.

**7.1** En l'espèce, l'AFC considère que durant les périodes sous contrôle, les prestations litigieuses – à savoir la vente des plats préparés par les restaurants partenaires en vue de leur livraison aux clients par la recourante – doivent être attribuées, sur la base de l'art. 20 al. 1 LTVA, aux restaurants partenaires et non à la recourante. Elle a ainsi retenu que cette dernière avait fourni à ceux-ci, contre paiement d'une commission, une prestation – imposable au taux normal (cf. art. 25 al. 1 LTVA) – de mise à disposition de sa plateforme numérique et de traitement des commandes et des paiements des clients, et, à ces derniers, un service de livraison à domicile – également imposable au taux normal. A l'appui de sa décision, l'autorité inférieure fait en substance valoir qu'en raison notamment de la façon dont la recourante se présentait et de la manière dont les prestations en cause étaient proposées aux clients, ce sont bien plutôt les restaurants partenaires qui en apparaissent vis-à-vis des tiers comme le fournisseur.

La recourante soutient au contraire que les prestations litigieuses doivent lui être attribuées. Avec pour conséquence que la TVA y afférente doit être calculée sur l'entier du prix facturé les plats remis aux clients et le service accessoire de livraison – imposables aux taux réduit (cf. art. 25 al. 2 let. a ch. 2 et al. 3 et art. 19 al. 4 LTVA) –, avec droit à déduction de l'impôt préalable (cf. art. 28 al. 1 let. a LTVA) ayant grevé l'achat des repas livrés aux clients. Elle met à cet égard notamment en avant que c'est elle qui était en relation directe avec les clients, qui leur facturait les repas en cause et qui supportait à cet égard le risque de ducroire.

**7.2** Il s'agit donc en définitive de déterminer à qui la fourniture des repas livrés par la recourante doivent être attribuée, sous l'angle de la TVA, sur la période considérée, étant rappelé que celle-ci s'étend de début 2013 à fin 2016 et délimite l'objet du litige. Aussi, il y a lieu de relever, à titre

liminaire, que les nombreuses pièces ayant trait aux périodes postérieures et les arguments de la recourante s'y rapportant n'apparaissent pas pertinents pour l'examen du cas et ne seront donc pas traités plus avant dans le cadre du présent arrêt. Il en va notamment ainsi de certaines versions des conditions générales et des modèles de contrat de partenariat de la recourante (cf. not. pièces recourante n° 5, 5<sup>1</sup> et 8 ; à ce propos, cf. ég. consid. 8.3.1 ci-après), du rapport d'expertise du Pr. Z. \_\_\_\_\_ (pièce recourante n° 22), du rapport « \*\*\* analytics » (pièce recourante n° 5), ou encore du fait que la recourante exploite désormais ses propres établissements de restauration (cf. not. recours, n. marg. 5 p. 3 et pièce recourante n° 4). Dès lors qu'ils n'étaient alors pas connus, en particulier des clients, les développements de faits postérieurs aux périodes sous contrôle ne sauraient être pris en compte et ce, quand bien même ils permettraient d'éclairer les intentions de la recourante. En effet, ceux-ci ne sont pas déterminants s'agissant de la question à trancher ici, à savoir comment les prestations en cause étaient objectivement perçues par le public de manière générale.

## 8.

**8.1** En l'occurrence, il ressort du dossier de la cause que la recourante exploite une plateforme numérique qui permet aux utilisateurs – à savoir les potentiels clients – de commander et régler des plats préparés par les restaurants partenaires et de se les faire livrer à domicile par la recourante. Dès lors, il est indéniable que cette dernière prend part à la fourniture des repas aux clients. Il convient par conséquent de déterminer à quel titre intervient la recourante – soit (i) en qualité de prestataire, comme celle-ci le soutient, ou, (ii) comme l'autorité inférieure l'a au contraire retenu, à titre de (simple) service de commande et de livraison.

A ce propos, il s'agit d'observer que l'entrée en vigueur de la LTVA n'a pas fondamentalement modifié la réglementation applicable en la matière. L'art. 20 LTVA, à la manière de l'art. 11 aLTVA, est en effet une règle d'imputation, qui permet notamment de déterminer à qui la prestation doit être attribuée dans le cadre de relations tripartites (cf. consid. 4.2, 5.1 et 5.2 ci-avant). Ainsi, bien que la LTVA ait assoupli les exigences posées à la reconnaissance d'un rapport de représentation directe et aboli l'exigence d'agir expressément au nom du représenté (cf. consid. 5.2 ci-avant), le critère décisif en matière d'attribution des prestations demeure la manière d'apparaître vis-à-vis de l'extérieur (cf. consid. 4.2 et 5.1 ci-avant). Il s'agit dès lors, dans le cas d'espèce, de se demander comment les repas livrés par la recourante apparaissent perçus par un tiers neutre, soit, en d'autres termes, de déterminer qui, de la recourante ou des restaurants

partenaires, en apparaissait comme le prestataire vis-à-vis de l'extérieur au vu de l'ensemble des circonstances (cf. consid. 4.2 ci-avant).

**8.2** A cet égard, il apparaît sur le vu du dossier que durant la période sous contrôle, la recourante se présentait aux clients potentiels comme un service de livraison à domicile (cf. pièce AFC n° 7). Le but de la recourante consistait en outre alors, selon son inscription au registre du commerce, dans la fourniture de services dans le domaine de la livraison des repas commandé sur une plateforme numérique. Il s'agit dès lors de constater, à la suite de l'autorité inférieure, que la façon de se présenter de la recourante laissait clairement à 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.

Cela étant, cette circonstance ne saurait être décisive, à elle seule, s'agissant de l'attribution des prestations litigieuses ; à cet égard, il s'agit également – et surtout – de prendre en compte la façon dont la recourante agissait concrètement envers les clients, ainsi que la manière dont lesdites prestations apparaissaient pour ces derniers, au travers de leur expérience de commande sur la plateforme de la recourante.

### **8.3**

**8.3.1** Le Tribunal constate d'abord à ce propos que pour accéder aux services offerts par la plateforme, les clients devaient nécessairement, au moment de leur inscription, souscrire aux conditions générales de la recourante. Concernant la version que cette dernière a produite à l'appui de son recours (pièce n° 8), il apparaît qu'elle est postérieure aux périodes fiscales litigieuses. Invitée par le Tribunal à produire d'éventuelles versions antérieures, la recourante n'a pas donné suite. Aussi, il s'agit de retenir que ce sont les conditions générales dans leur version initiale (cf. pièce AFC n° 3), applicable jusqu'en 2018, qui sont déterminantes en l'espèce. On notera ici qu'il en va de même s'agissant des contrats types de partenariat liant les restaurants à la recourante, lesquels, de l'aveu même de cette dernière, « ont été refaits en 2018, à la suite du contrôle » de l'AFC (cf. recours, p. 3, n.b.p. 1).

Concernant les conditions générales qui liaient la recourante aux clients, on observera que celles-ci étaient intitulées « Conditions générales de *vente* de A. \_\_\_\_\_ », mais portaient en en-tête la mention « Conditions générales du *service de livraison à domicile* ». A leur ch 1.1 et 1.2, lesdites conditions prévoyaient en outre expressément que la recourante « met[tait]

les visiteurs de son site en relation avec des restaurants partenaires » et « agi[ssai]t en qualité d'intermédiaire ». Il y était encore précisé, au ch. 1.4, que les clients « accept[ai]ent de nouer une relation contractuelle avec les restaurants directement à l'exclusion de [la recourante] » (cf. ég. ch. 2.1). Il s'agit ainsi de constater que selon les conditions générales applicables sur la période déterminante, la recourante n'était pas le fournisseur des repas qu'elle livrait ensuite aux clients, son rôle consistant uniquement à mettre ces derniers en relation avec les restaurants partenaires et à assurer la livraison à domicile des plats préparés par ces derniers.

Bien que l'existence d'une opération TVA doit avant tout être examinée du point de vue du destinataire de la prestation (cf. consid. 4.1 ci-avant), c'est-à-dire du client auquel le repas est destiné à être livré, l'on notera qu'il ne ressortait pas autre chose du modèle de contrat de partenariat. Dans sa version applicable sur la période considérée (pièce AFC n° 8), celui-ci prévoyait en effet également que la recourante se contentait de mettre en relation les restaurants partenaires et les clients et que, dans ce cadre, elle agissait en qualité d'intermédiaire et ne nouait pas de relation commerciale avec ces derniers (cf. ch. 1.1 et 1.3).

Par ailleurs, comme le relève l'autorité inférieure, les conditions générales de vente de la recourante contenaient aussi une clause d'exclusion de responsabilité pour les préjudices subis par le client en lien notamment avec la qualité des repas livrés. Cela étant, contrairement à l'autorité inférieure, le Tribunal juge que ce fait n'est pas significatif en l'espèce. Il paraît en effet évident que la recourante ne peut procéder à un contrôle préalable de la qualité des commandes, pour des raisons notamment d'hygiène et de délais. Aussi, pour le client, une telle clause apparaît avant tout comme une exclusion générale de responsabilité pour faute du restaurateur, comme cela existe en matière de responsabilité du fait des produits. En elle-même, la clause en question permettait d'autant moins de tirer d'enseignement concernant l'identité du fournisseur des prestations en cause qu'elle était formulée de manière très large, puisqu'elle prévoyait également que la recourante ne pouvait être tenue responsable des préjudices subis par le client en lien avec les commandes non honorées ou livrées avec retard, pour quelque raison que ce soit. L'on ne saurait pour autant en conclure – et l'autorité inférieure ne le fait pas – que la recourante effectuait le service livraison au nom et pour le compte des restaurants partenaires. En tout état de cause, le point de savoir envers qui, de la recourante ou des restaurants partenaires, il apparaissait que le client avait la possibilité de se retourner en cas de préjudice doit s'apprécier au regard de l'ensemble des circonstances. A cet égard, le fait, par exemple, que les

réclamations des clients concernant la qualité des repas livrés devaient être adressées à la recourante, qui pouvait directement dédommager les clients, doit également être pris en compte (cf. à ce propos consid. 8.6 ci-après).

**8.3.2** En définitive, le Tribunal administratif fédéral retient que selon les conditions générales de vente et les contrats de partenariat, la recourante n'était pas le fournisseur des repas préparés par les restaurants partenaires, mais qu'au contraire, s'agissant de ces prestations, la relation était censée se nouer directement entre ces derniers et les clients. Cela étant, on l'a vu (cf. consid. 4.1 et 4.2 a.i. ci-avant), si les rapports de droit privé peuvent avoir valeur d'indice, ils ne sauraient à eux seuls justifier une qualification fiscale, l'analyse économique revêtant à cet égard un poids prépondérant. Cela vaut en particulier ici, dans la mesure où il n'est pas rare que les consommateurs souscrivent aux conditions générales sans en avoir pris connaissance.

## **8.4**

**8.4.1** Une fois inscrits, les clients pouvaient, par le biais de la plateforme, commander les prestations figurant à la carte des restaurants partenaires, par lesquels les commandes étaient ensuite préparées. Au vu du dossier, il apparaît qu'à cet effet, les clients étaient d'abord orientés vers le choix d'un restaurant, mais disposaient également de la possibilité d'effectuer des recherches en fonction notamment du type de cuisine ou de plat désiré. Il n'est par ailleurs pas contesté que le choix d'un restaurant partenaire spécifique était en tout état de cause nécessaire afin de pouvoir finaliser la commande.

Contrairement à l'autorité inférieure, le Tribunal considère cependant que cette circonstance n'est en soi pas déterminante. Il n'apparaît en effet pas surprenant, quel que soit le modèle d'affaires de la recourante (livraison uniquement ou vente et livraison), que les restaurants partenaires soient mis en avant par celle-ci sur sa plateforme. Dans la mesure où ce sont bien eux qui préparent les plats qui y sont proposés aux clients, les restaurants partenaires constituent en quelque sorte la vitrine de la recourante. Plus sa plateforme compte de restaurants partenaires, plus la recourante est en mesure de proposer une offre variée et de qualité et, partant, plus elle est susceptible d'attirer d'utilisateurs. Aussi, comme c'est le cas par exemple de l'affichage de marques réputées dans des commerces de vêtements ou d'appareils électroniques, la mise en avant des partenaires ou le fait que pour finaliser la commande, le choix d'un restaurant spécifique était



techniquement nécessaire, ne permettait pas au client de considérer qu'une relation juridique se créait directement entre lui et ce dernier.

De même, le point de savoir si l'utilisation de la plateforme était d'abord guidée par la confiance que les clients accordaient à la recourante, comme celle-ci le soutient, ou au contraire par la présence sur ladite plateforme des restaurants partenaires, comme l'AFC l'a retenu, n'est pas décisif. Outre que la motivation des clients peut s'avérer difficile à établir, il sied de rappeler qu'il s'agit de déterminer qui, du point de vue de ces derniers, apparaissait fournir les repas qui leur étaient livrés, au regard de l'ensemble des circonstances considérées objectivement et dans une perspective avant tout économique (cf. consid. 4.1 et 4.2 ci-avant). Les motifs subjectifs ayant conduit les clients à utiliser la plateforme ne sont à cet égard pas pertinents. Par ailleurs, le fait qu'il s'agissait en règle générale de plats préparés sur commande en vue de leur consommation immédiate, ou encore qu'il était évident pour les clients que les prestations en question étaient préparées par les restaurants partenaires, n'est pas non plus décisif en soi. Dans la mesure où la recourante en prenait commande et en assurait la livraison, les clients ne pouvaient sans autre exclure qu'elle agissait dans ce cadre pour son propre compte, soit qu'elle leur (re)fournissait les plats préparés par les restaurants partenaires après les avoir elle-même acquis auprès de ces derniers.

En revanche, le fait qu'aux termes des conditions générales (cf. ch. 2.3) et comme cela ressort des factures émises sur la période litigieuse, le client ne pouvait passer commande « que dans un seul restaurant à la fois » – de sorte que le client désireux de se faire livrer des plats de différents restaurants était amené à passer autant de commandes séparées –, inclinait à considérer que les commandes effectuées sur la plateforme étaient adressées aux restaurants partenaires directement. Et que c'étaient donc bien ceux-ci qui fournissaient les prestations en question. En effet, dans la mesure où la recourante en était le prestataire, comme elle le soutient, il eût apparu logique qu'elle regroupe en une même commande l'ensemble des plats livrés à un même client, ce indépendamment du nombre de restaurants partenaires ayant participé à leur préparation.

On observera également qu'au cours de cette étape du processus de commande, à savoir celle de la sélection des plats commandés en livraison, les clients n'étaient pas mis en relation avec les restaurants partenaires, en ce sens qu'ils n'avaient aucune possibilité de communiquer directement avec ceux-ci, la recourante demeurant leur unique

interlocutrice. Toutefois, à ce stade, un tel procédé n'apparaît pas singulier pour une plateforme numérique du type de celle de la recourante, afin de garder le client captif. Bien que les restaurants partenaires ne disposent en principe pas de leur propre service de livraison à domicile, raison pour laquelle ils s'associent à la recourante, et que le risque de fuite de clients est dans cette mesure limité, cette façon de faire offrait en effet à la recourante une garantie supplémentaire que le client passerait bien commande par le biais de sa plateforme, et non directement auprès du restaurateur ou d'un service de livraison concurrent auquel ce dernier pouvait être également associé.

**8.4.2** Sur le vu de ce qui précède, le Tribunal considère en définitive que, si le processus de sélection – soit la façon dont l'utilisateur de la plateforme était conduit à choisir les plats et produits qui y étaient proposés – tendait plutôt à faire apparaître les restaurants partenaires comme étant les « véritables » fournisseurs des prestations livrées par la recourante, les clients ne pouvaient cependant en tirer de conclusions définitives à ce sujet.

**8.5** Une fois la commande effectuée, le client était invité à procéder au paiement en ligne des plats et produits commandés, ainsi que des frais de livraison y afférents, en un seul versement effectué en faveur de la recourante. Le fait que cette dernière était la destinataire non seulement de la contre-prestation fournie par le client en échange du service de livraison, mais également de celle versée en contrepartie des repas préparés par les restaurants partenaires, tendait clairement à la faire apparaître, pour le client, comme le fournisseur de cette dernière prestation. On rappellera que pour être considéré, dans le cadre d'une telle opération, comme un simple intermédiaire chargé de l'encaissement, il est non seulement nécessaire d'agir pour le compte du représenté, mais également expressément au nom de celui-ci ou que cela résulte clairement des circonstances (cf. consid. 6.2 ci-avant).

Comme il a été constaté plus haut (cf. consid. 8.3 ci-avant), en l'espèce, cela ressortait certes des conditions générales auxquelles les utilisateurs de la plateforme devaient obligatoirement souscrire lors de leur inscription. Si GLAUSER considère qu'il y a dans ces circonstances lieu de considérer que le rapport de représentation a bien été porté à la connaissance des clients (cf. GLAUSER, L'intermédiation, p. 30 s.), on rappellera toutefois que la portée d'une telle communication est à relativiser (cf. consid. 8.3 i.f. ci-avant) et qu'en matière de TVA, il faut considérer la situation dans une perspective principalement économique (cf. consid. 4.1 ci-avant).

**8.6** Dès lors que le client avait procédé au règlement de sa commande et des frais de livraison y afférents, la plateforme lui permettait, dans l'attente de la livraison, de suivre celle-ci en temps réel. Il s'agit de noter qu'à ce stade, la plateforme de la recourante n'offrait toujours pas la possibilité au client d'entrer en contact avec le restaurant partenaire, de quelque manière et pour quelque motif que ce soit. On observera à ce propos qu'il est pourtant courant, une fois que la commande a été passée, que les plateformes qui ne jouent qu'un rôle d'intermédiaire entre les fournisseurs et les utilisateurs mettent à la disposition de ceux-ci un service de messagerie ou de téléphonie en ligne leur permettant de communiquer directement.

En l'occurrence, au contraire, il apparaît que de l'entrée sur la plateforme jusqu'à la livraison des plats et produits commandés sur celle-ci, la recourante demeurait la seule interlocutrice des clients, qui n'étaient jamais directement mis en relation avec les restaurants partenaires, ni n'avaient la possibilité de l'être. Tel était en outre le cas également après la livraison, en cas de plainte du client quant à la qualité d'un plat ou d'un produit, puisqu'il apparaît sur le vu du dossier – et qu'il n'est pas contesté – que la réclamation devait en ce cas être adressée à la recourante, qui pouvait décider de dédommager le client directement (cf. not. contrat de partenariat du 10 mai 2013 [pièce recourante n° 29] ch. 2.7 et contrat de partenariat du 3 mai 2016 [pièce recourante n° 30] cg. 2.5 ; cf. ég. ch. 2.2.3 de la décision entreprise, ch. 13 [p. 6] du mémoire de recours et ch. 3 du mémoire de réponse). Pour leur part, les restaurants s'engageaient « à ne pas intervenir dans le processus de vente ou dans le service après-vente entre les clients » et la recourante et à ne « pas contacter les clients sans en avertir » la recourante (cf. contrat de partenariat du 10 mai 2013 [pièce recourante n° 29], ch. 2.12).

Aussi, et contrairement à ce qui résulte de ses conditions générales (cf. à ce propos consid. 8.3 ci-avant), il apparaît que la recourante ne mettait pas – à proprement parler – les clients en relation avec les restaurants, ces derniers ignorant du reste l'identité des premiers, mais qu'elle s'intercalait de fait entre ceux-ci dans la fourniture des plats commandés sur sa plateforme, en demeurant constamment interposée entre eux, que ce soit au cours du processus de commande et de livraison, ou ultérieurement en cas de litige. Si cette circonstance ne permet pas, à elle seule, d'attribuer les prestations en cause à la recourante, elle tendait à la faire apparaître, vis-à-vis de l'extérieur, comme en étant l'opérateur. Dès lors, pour que ces prestations ne lui soient pas attribuées sur la base de l'art. 20 al. 1 LTVA, il était d'autant plus nécessaire, de l'avis du Tribunal, que la recourante

communiqué très clairement au client qu'elle agissait au nom des restaurants partenaires ou que cela ressorte très clairement des circonstances.

**8.7** Or, à ce sujet, le Tribunal constate sur le vu du dossier – et cela n'est pas contesté – que, si une facture n'était en principe pas automatiquement délivrée aux clients, ceux qui désiraient obtenir un tel document devaient obligatoirement le télécharger depuis leur compte d'utilisateur de la plateforme de la recourante. En outre, à tout le moins dès le mois de mai 2016, les restaurants s'engageaient contractuellement à ne pas fournir de « quittance relative à une commande, même si le client de [la recourante] le demand[ait] » (cf. contrat de partenariat du 3 mai 2016 [pièce recourante n° 30], ch. 2.8 des conditions générales). Par ailleurs, si les factures remises aux clients mentionnaient certes le nom du restaurant partenaire ayant préparé la commande, comme le relève l'autorité inférieure, il n'en demeure pas moins qu'elles étaient établies par la recourante en son nom, sur papier en-tête avec logo de la société, indication de son adresse, de son numéro de téléphone et de son courrier électronique, ainsi que de son numéro d'identification TVA et de ses coordonnées bancaires pour le paiement.

Il apparaît ainsi que les factures délivrées aux clients sur demande de ceux-ci, conformément à ce que prévoit l'art. 26 LTVA, comportaient l'ensemble des informations concernant le *fournisseur* de la prestation exigées par la let. a du second alinéa de cette disposition – identifiant donc la recourante comme étant ledit fournisseur. On observera au surplus que le prix des plats livrés et les frais relatifs à la prestation de livraison – dont l'attribution en matière de TVA à la recourante n'est pas contestée – étaient facturés conjointement aux clients, avec mention du seul taux d'imposition réduit (2.5 %), faisant ainsi apparaître que les deux types de prestations étaient fournies par un seul et même prestataire. Dans ces circonstances et dès lors que le versement était effectué en faveur de la recourante (cf. consid. 8.5 ci-avant), c'est bien cette dernière qui, d'un point de vue économique, apparaissait vis-à-vis des clients comme étant celle qui fournissait en son nom et pour son propre compte les repas qu'elle livrait aux clients.

## **9.**

Sur le vu de l'ensemble de ce qui précède, le Tribunal administratif fédéral retient en définitive que les plats et produits commandés par le biais de la plateforme de la recourante durant les périodes litigieuses doivent lui être attribués sur la base de l'art. 20 al. 1 LTVA. En effet, bien que la recourante

se présentait alors comme un service de livraison et déclarait agir en qualité de simple intermédiaire, c'est bien elle qui, au vu de l'ensemble des circonstances considérées objectivement dans une perspective avant tout économique, apparaissait vis-à-vis de l'extérieur comme en étant le prestataire.

Dès lors que, dans le cadre de cette opération, (i) la recourante demeurait continuellement interposée entre les clients et les restaurants partenaires, (ii) qu'elle facturait et encaissait en son nom les commandes, (iii) qu'elle recevait les plaintes quant à la qualité des plats et produits livrés et dédommageait le cas échéant les clients, c'est en effet elle qui, du point de vue de ces derniers, leur était directement liée concernant la fourniture des prestations en cause. Pour les clients, c'est ainsi bien la recourante qui apparaissait supporter le risque économique de l'opération et, partant, qui paraissait également légitime à les poursuivre en cas de non-paiement des repas et produits commandés sur la plateforme. Il ressort du reste du dossier que tel était le cas, à tout le moins dès le mois d'octobre 2014 (cf. pièce recourante n° 28). Cela n'est certes pas déterminant, dès lors que c'est la perception du client au moment de verser la contre-prestation qui importe bien plutôt à cet égard. Il est cependant intéressant de noter, en l'absence d'éléments permettant de supputer l'existence d'une cession de créance, que ce fait vient contredire les conditions générales de la recourante, en ce qu'elles stipulaient que la relation contractuelle se nouait, non pas entre celle-ci et le client, mais entre ce dernier et les restaurants partenaires (cf. consid. 8.3.1 ci-avant).

Aussi, dans ces circonstances, il y a bien lieu de retenir que la recourante n'intervenait pas en qualité de simple intermédiaire entre les clients et les restaurants partenaires s'agissant de la fourniture des plats et produits proposés sur sa plateforme, mais qu'elle était elle-même partie, en tant que telle, aux opérations litigieuses, avec pour conséquence la création d'un stade distinct dans la chaîne des opérations TVA. Le fait qu'en l'occurrence, la recourante retire un avantage, d'un point de vue fiscal, à se voir attribuer les prestations en question ne saurait par ailleurs influencer sur l'analyse. En particulier, cette circonstance ne permet pas de relativiser l'importance que, de jurisprudence constante, la facture revêt en matière de TVA, ni d'assouplir les conditions posées à la reconnaissance d'un mandat d'encaissement.

Partant, le Tribunal administratif fédéral considère que l'autorité inférieure a violé le droit fédéral en retenant, sur la base de l'art. 20 al. 1 LTVA, que les plats et produits livrés par la recourante durant la période sous contrôle

ne devaient pas être lui attribuées. La décision de l'autorité inférieure doit en conséquence être annulée en ce qu'elle considère que la recourante fournissait aux restaurants partenaires une prestation de mise à disposition de sa plateforme numérique et de traitement des commandes et des paiements des clients, imposable au taux normal, et, à ces derniers, un service de livraison à domicile, également imposable au taux normal. Dès lors que la recourante doit être considérée comme le fournisseur des plats et produits commandés sur sa plateforme, ces prestations et le service accessoire de livraison sont bien plutôt imposables aux taux réduits (cf. art. 25 al. 2 let. a ch. 2 et al. 3 et art. 19 al. 4 LTVA ; cf. ég. à ce propos Info TVA 08 concernant les secteurs [Hôtellerie et restauration], ch. 1, 1.1, 1.2, 1.2.2 et 1.3 dans leur version en vigueur du 1<sup>er</sup> janvier 2010 au 30 avril 2017, et ch. 1.3.3 dans ses versions en vigueur du 1<sup>er</sup> janvier 2010 au 31 juillet 2015 et du 1<sup>er</sup> août 2015 au 30 avril 2017), cette dernière étant au surplus fondée à déduire l'impôt préalable ayant grevé l'achat – auprès des restaurants partenaires – des repas et produits revendus et livrés aux clients (cf. art. 28 al. 1 let. a LTVA).

## 10.

Le Tribunal de céans observe pour conclure que dans le cadre de la révision partielle de la loi adoptée par le Parlement en juin 2023 (cf. FF 2023 1524 ss), dont le délai référendaire a expiré le 5 octobre 2023 sans avoir été utilisé et dont l'entrée en vigueur est prévue le 1<sup>er</sup> janvier 2025, le législateur a expressément réglé la question de l'attribution des prestations en cas de livraison au moyen d'une plateforme numérique – lesquelles sont définies dans le nouvel art. 3 let. I LTVA comme « toute interface électronique permettant des interactions directes en ligne entre différents acteurs en vue d'une livraison ou de la fourniture d'une prestation de services ». Ainsi, selon le nouvel art. 20a al. 1 LTVA, quiconque facilite des livraisons au sens de l'art. 3 let. d ch. 1, en mettant en relation des vendeurs et des acheteurs au moyen d'une plateforme numérique de telle sorte qu'ils puissent y conclure entre eux des contrats, est réputé fournisseur de la prestation à l'égard des acheteurs (1<sup>re</sup> phrase) ; il y a alors livraison aussi bien entre cette personne et le vendeur qu'entre cette personne et l'acheteur (2<sup>e</sup> phrase).

L'on relèvera encore que dans la mesure où la recourante (i) participe clairement au processus de commande, (ii) réalise un chiffre d'affaire (de livraison) en lien avec les transactions réalisées, (iii) ne se limite ni à effectuer le traitement de paiements en rapport avec la livraison, (iv), ni à mettre à disposition des espaces pour le placement d'annonces, (v) ni à fournir des prestations publicitaires, (vi) ni à rediriger ou transférer des

acheteurs vers d'autres plateformes numériques, il apparaît /en outre que celle-ci ne remplit aucune des conditions de l'exception prévue par le second alinéa du nouvel art. 20a LTVA. Aussi et dans la mesure où la fourniture des plats et produits commandés sur la plateforme de la recourante constituent bien des livraisons (art. 3 let. d ch. 1 LTVA), il semble – prima facie et sans préjudice de l'examen de la situation de la recourante sous le nouveau droit – qu'en application de cette disposition, la fournitures des plats et produits livrés aux clients devraient en principe lui être attribuées à l'avenir.

Ce point n'est certes pas décisif en l'espèce, cette modification législative n'ayant pas de portée rétroactive. Cela étant, la position du Tribunal, consistant à considérer que la reconnaissance d'un rapport de représentation directe doit être soumise à des exigences strictes (cf. consid. 8.5 à 8.7 et 9 ci-avant), apparaît dans ces circonstances d'autant plus justifiée.

## **11.**

**11.1** Les considérants qui précèdent conduisent le Tribunal administratif fédéral à admettre les recours, à annuler la décision de l'autorité inférieure du 1<sup>er</sup> mars 2022 et à renvoyer la cause à cette autorité, à charge pour elle de fixer à nouveau le montant de la correction de l'impôt pour les périodes fiscales 2013 à 2016, compte tenu des corrections sur le chiffre d'affaires – semble-t-il admises par la recourante – qui résultent du contrôle. Vu l'issue de la cause, il n'est pas perçu de frais de procédure (cf. art. 63 al. 1 et 2 PA). L'avance de frais de 9'000 francs versée par la recourante lui sera restituée dès que le présent arrêt sera devenu définitif et exécutoire.

**11.2** La recourante, qui obtient gain de cause et est représentée par un avocat, a en outre droit à des dépens (cf. art. 64 al. 1 PA ; cf. ég. art. 7 ss du règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral [FITAF, RS 173.320.2]), pour les frais occasionnés devant le Tribunal administratif fédéral (cf. art. 84 al. 1 LTVA ; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER/KAYSER, op. cit., n. marg. 4.87). En l'absence de note d'honoraires, l'indemnité qui est attribuée à ce titre à la recourante est fixée, sur la base du dossier (cf. art. 14 al. 2 FITAF) et selon la pratique du Tribunal administratif fédéral, à 13'500 francs et mise à la charge de l'autorité inférieure.

## **Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :**

### **1.**

Le recours est admis.

**2.**

La décision de l'autorité inférieure du 1<sup>er</sup> mars 2022 est annulée. La cause lui est renvoyée dans le sens des considérants.

**3.**

Il n'est pas perçu de frais de procédure. L'avance de frais de 9'000 francs versée par la recourante lui sera restituée une fois le présent arrêt entré en force.

**4.**

Une indemnité de 13'500 francs est allouée à la recourante à titre de dépens, à charge de l'autorité inférieure.

**5.**

Le présent arrêt est adressé à la recourante et à l'autorité inférieure.

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

La président du collège :

Le greffier :

Annie Rochat Pauchard

Raphaël Bagnoud



**Indication des voies de droit :**

La présente décision peut être attaquée devant le Tribunal fédéral, Schweizerhofquai 6, 6004 Lucerne, 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 :

Le présent arrêt est adressé :

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