



Cour I
A-2093/2022

Arrêt du 9 février 2024

Composition

Pierre-Emmanuel Ruedin (président du collège),
Annie Rochat Pauchard, Jürg Steiger, juges,
Raphaël Bagnoud, greffier.

Parties

A. _____,
représentée par
Maître Stéphane Joris,
JNC Avocats,
recourante,

contre

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

Objet

TVA (2018), jetons cryptographiques, impôt sur les
acquisitions ; décision du 23 mars 2022.

Faits :**A.**

A._____ (ci-après : la recourante) est immatriculée depuis 2019 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.

Par courrier du 26 juin 2020, l'autorité inférieure a imparti à la recourante un délai de 20 jours pour s'acquitter du montant de [...] francs à titre d'impôt sur les acquisitions pour l'année 2018. Par courrier du 27 juillet 2020, la recourante a requis le prononcé d'une décision formelle sujette à recours.

Par décision du 30 avril 2021 annulant et remplaçant celle du 27 du même mois, l'autorité inférieure a constaté que la recourante était inscrite au registre des assujettis à la TVA depuis le 1^{er} janvier 2019 et fixé le montant dû par la recourante à titre d'impôt sur les acquisitions pour l'année 2018 à [...] francs, plus intérêt moratoire dès le 1^{er} mai 2019 (échéance calculée). La recourante a contesté cette décision par réclamation du 31 mai 2021, que l'autorité inférieure a rejetée par décision du 23 mars 2022.

C.

C.a Par mémoire du 5 mai 2022, la recourante a formé recours devant le Tribunal administratif fédéral contre la décision sur réclamation de l'autorité inférieure du 23 mars 2022, en prenant notamment les conclusions au fond suivantes, avec suite de frais et dépens :

Préalablement

2. Annuler la décision sur réclamation datée du 23 mars 2022 ;

Principalement, statuant à nouveau

3. Réformer la décision sur réclamation datée du 23 mars 2022 ;

4. Décider que [le jeton litigieux] est un jeton d'utilité et non un jeton de paiement ;

5. Décider que A._____ est assujettie à la TVA depuis le début de son activité, à savoir à compter [de] 2018 ;

6. Décider que la créance fiscale liée à l'acquisition de prestations à l'étranger auprès de X._____ est née en 2019 ;

7. Autoriser A. _____ à déduire les impôts préalables relatifs aux éventuelles acquisitions de prestations imposables à compter de l'exercice 2018 ;

Subsidiairement

8. Renvoyer la cause à l'Administration fédérale des contributions, division principale de la taxe sur la valeur ajoutée, pour nouvelle décision.

C.b Par réponse du 16 juin 2022, l'autorité inférieure a conclu, avec suite de frais, au rejet du recours et produit une partie du dossier de la cause, qu'elle a complété sur invitation du Tribunal par envoi du 18 avril 2023.

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 – non réalisées en l'espèce – prévues à l'art. 32 de cette loi, 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 la 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 devant le Tribunal administratif fédéral est régie par la PA, pour autant que la LTAF n'en dispose pas autrement (art. 37 LTAF ; art. 2 al. 4 PA ; art. 81 al. 1 LTVA).

1.2 La requérante, destinataire de la décision attaquée, a qualité pour recourir (cf. art. 48 al. 1 PA). Le recours, intervenu en temps utile (cf. art. 20 s, 22a al. 1 let. a et 50 al. 1 PA), est pour le reste recevable (cf. art. 52 al. 1 PA ; cf. ég. art. 11 et 63 al. 4 PA). Il convient donc d'entrer en matière.

2.

2.1 La requérante peut invoquer la violation du droit fédéral, y compris l'excès ou l'abus du pouvoir d'appréciation, la constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents et l'inopportunité (cf. art. 49 PA ; HÄFELIN/

MÜLLER/UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 8^e éd. 2020, n^{os} 1146 ss ; MOSER ET AL., Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 3^e éd. 2022, n^o 2.149). Le Tribunal administratif fédéral applique le droit d'office, sans être lié par l'argumentation juridique développée dans la décision attaquée (cf. MOOR/POLTIER, Droit administratif II, 3^e 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 d'office les faits pertinents (cf. art. 12 PA, applicable en vertu de l'art. 81 al. 1 LTVA, et art. 81 al. 2 LTVA). 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), conformément auquel 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 ; KÖLZ/HÄNER/BERTSCHI, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 3^e éd. 2013, n^{os} 1135 s.).

2.3 La maxime inquisitoire impose en outre au juge d'apprécier d'office l'ensemble des preuves à disposition, selon sa libre conviction (cf. 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 [en relation avec l'art. 81 al. 1 LTVA] ; arrêt du TAF A-1996/2022 du 19 décembre 2022 consid. 3.2 [confirmé par arrêt du TF 9C_111/2023 du 16 mai 2023]). L'appréciation 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 ET AL., op. cit., n^o 3.140 ; BLUMENSTEIN/LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 8^e éd., 2023, p. 557 s.).

En matière de TVA, le principe de la libre appréciation des preuves est expressément consacré à l'art. 81 al. 3 LTVA (cf. à ce sujet FF 2008 6277 ss, p. 6280 et 6395 ; arrêt du TF 2C_709/2017 du 25 octobre 2018 consid. 3.3 ; arrêt du TAF A-1996/2022 du 19 décembre 2022 consid. 3.2 ;

MARTIN KOCHER, in : Zweifel et al. [édit.], Loi fédérale régissant la taxe sur la valeur ajoutée, 2015 [ci-après : Commentaire LTVA], art. 81 n^{os} 33 s. ; FELIX GEIGER, in : Geiger/Schluckebier [édit.], Kommentar MWSTG, 2^e éd. 2019 [ci-après : Kommentar MWSTG], art. 81 n^{os} 10 ss).

3.

La LTVA et son ordonnance d'exécution du 27 novembre 2009 (OTVA, RS 641.201) sont entrées en vigueur le 1^{er} janvier 2010. Le présent litige portant sur les périodes fiscales du 1^{er} au 4^e trimestre 2018, les dispositions de la LTVA et de l'OTVA dans leur teneur du 1^{er} janvier au 31 décembre 2018 sont applicables (cf. art. 112 s. LTVA).

4.

4.1 Sont soumises à l'impôt les prestations que les assujettis fournissent à titre onéreux sur le territoire suisse, pour autant que la loi n'exclue pas leur imposition (cf. art. 1 al. 2 let. a et art. 18 al. 1 LTVA). Une transaction est effectuée à titre onéreux s'il y a échange d'une prestation et d'une contre-prestation entre un ou plusieurs prestataires, dont l'un au moins est assujetti à la TVA, et un ou plusieurs bénéficiaires (cf. ATF 138 II 239 consid. 3.2 ; arrêt du TAF A-1307/2022 du 14 février 2023 consid. 2.3). L'opération TVA comprend ainsi les éléments constitutifs suivants : (1) une prestation (2) une contre-prestation et (3) un rapport d'échange entre les deux. Si l'un de ces éléments fait défaut, il n'y a pas de fait générateur de l'impôt et l'activité sort du champ d'application de la TVA (cf. ATF 141 II 182 consid. 3.3 ; arrêt du TAF A-2587/2020 du 10 août 2021 consid. 2.2.3 ; BOSSART MEIER/CLAVADETSCHER, Commentaire LTVA, art. 18 n^{os} 1 ss ; DANIEL RIEDO, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, 1999, n^o 6 p. 223 ss, not. n^o 6.4.2 p. 239 ss).

4.2 La notion de prestation est un terme générique qui recouvre tant les livraisons (cf. art. 3 let. d LTVA) que les prestations de services (art. 3 let. e LTVA). Une prestation est en particulier le fait d'accorder à un tiers un avantage économique consommable dans l'attente d'une contre-prestation (cf. art. 3 let. c [1^{re} phrase] LTVA). Elle se compose ainsi des trois éléments suivants : (1) un avantage économique consommable, (2) octroyé à un tiers, (3) dans l'attente d'une contre-prestation. Une quatrième composante est souvent mentionnée par les auteurs, à savoir la volonté de fournir la prestation (cf. GEIGER, Kommentar MWSTG, art. 3 n^o15 ; BOSSART MEIER/CLAVADETSCHER, Commentaire LTVA, art. 18 n^{os} 42 ss ; CAMENZIND ET AL., Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz, 3^e éd. 2012, n^{os} 602 ss p. 256 ; FISCHER/GROSJEAN, Der Leistungsbegriff, in : Archives de droit fiscal [ci-

après : Archives] 78 701 p. 707 ss). Sous réserve des cas dans lesquels l'assujetti n'a pas réellement de volonté de fournir une prestation, mais que la loi ou une réquisition de l'autorité l'y oblige (cf. art. 3 let. c [2^e phrase] LTVA ; arrêt du TF 2A.197/2005 du 28 décembre 2005 consid. 4.2 s. et réf. cit.), le Tribunal administratif fédéral considère que cette composante découle directement des notions d'octroi (« Einräumung ») et d'expectative de contre-prestation, qui impliquent intrinsèquement l'intention de fournir la prestation (cf. arrêt du TAF A-2587/2020 du 10 août 2021 consid. 2.2.3).

La notion d'avantage économique consommable s'examine sous l'angle du prestataire (cf. arrêts du TAF A-2587/2020 du 10 août 2021 consid. 2.2.2 et A-5937/2018 du 4 février 2020 consid. 2.2.1 ; BOSSART MEIER/CLAVADETSCHER, Commentaire LTVA, art. 18 n° 45 ; cf. toutefois FISCHER/GROSJEAN, op. cit., p. 708, qui considèrent que l'octroi de l'avantage économique ne peut être apprécié que du point de vue du destinataire) et doit être comprise dans son sens large. Elle englobe tout ce qui sert, sous une forme ou une autre, à satisfaire un besoin ou une demande du destinataire de la prestation (cf. FF 2008 6277, p. 6330 ; arrêt du TAF A-2587/2020 du 10 août 2021 consid. 2.2.4 ; GEIGER, Kommentar MWSTG, art. 3 n° 14 ; CAMENZIND ET AL., op. cit., n°s 607 ss p. 257 s.). Compte tenu du caractère d'impôt sur la consommation de la TVA, seuls les biens consommables peuvent constituer une prestation (cf. arrêt du TAF A-2587/2020 du 10 août 2021 consid. 2.2.4 ; BOSSART MEIER/CLAVADETSCHER, Commentaire LTVA, art. 18 n° 62). Le sol et l'argent (capital), dès lors qu'ils ne subissent aucune réduction de leur substance du fait de leur utilisation, ne sont pas considérés comme consommables au sens de la TVA (cf. FF 2008 6277, p. 6330).

4.3 Le caractère onéreux est une condition essentielle de l'opération TVA : une prestation imposable n'existe que pour autant qu'elle s'effectue en échange d'une contre-prestation. Celle-ci – qui est définie comme la valeur patrimoniale que le destinataire, ou un tiers à sa place, remet en contre-partie d'une prestation (art. 3 let. f LTVA ; dimension qualitative) et sert de base au calcul de l'impôt (cf. art. 24 al. 1 LTVA ; dimension quantitative) – est ainsi un élément constitutif de l'opération, au même titre que le rapport d'échange entre prestation et contre-prestation.

Un tel rapport d'échange suppose qu'il existe entre la prestation et la contre-prestation un rapport causal direct, en ce sens que la prestation engendre la contre-prestation (cf. ATF 149 II 53 consid. 6.1 et 141 II 182 consid. 3.3 ; arrêts du TAF A-617/2022 du 8 décembre 2022 consid. 4.3.1 ; BOSSART MEIER/CLAVADETSCHER, Commentaire LTVA, art. 18 n° 22). Dans

deux arrêts récents destinés à la publication, le Tribunal fédéral a ainsi considéré que la prestation de l'entreprise assujettie doit déclencher la contre-prestation du destinataire (rapport de causalité), alors que l'assujetti fournit la prestation pour obtenir une contre-prestation (rapport de finalité) (arrêts du TF 9C_698/2022 du 21 juin 2023 consid.2.2.1 et 9C_609/2022 du 13 juin 2023 consid. 2.2.1). La pratique exige un rapport économique étroit (« innere wirtschaftliche Verknüpfung »). Celui-ci se caractérise par l'existence de prestations de valeurs économiques égales (« contrepartie économique équivalente »), la loi et la jurisprudence n'exigeant toutefois pas une équivalence absolue (cf. ATF 141 II 182 [traduit in : Revue de droit administratif et de droit fiscal {ci-après : RDAF} 2016 II 458] consid. 3.3 ; arrêt du TF 2C_233/2019 du 29 août 2019 consid. 5.1 ; arrêts du TAF A-617/2022 du 8 décembre 2022 consid. 4.3.1 et A-2350/2020 du 17 janvier 2022 consid. 3.1).

4.4 Savoir si le montant perçu par l'assujetti a le caractère d'une contre-prestation est une question qu'il convient d'examiner du point de vue du destinataire de la prestation, ce qui correspond à la conception de la TVA comme impôt de consommation. Il convient en définitive de vérifier si la dépense est effectuée par le destinataire parce qu'il a obtenu ou s'attend à obtenir une prestation (cf. FF 2008 6277, p. 6331 s. ; arrêts du TF 2C_307/2016 du 8 décembre 2016 consid. 5.3 et 2C_100/2016 du 9 août 2016 consid. 3.2 ; arrêts du TAF A-2350/2020 du 17 janvier 2022 consid. 3.1 et A-2648/2019 du 27 mai 2020 consid. 3.1 ; GEIGER, MWSTG Kommentar, art. 24 n° 1). Cela vaut également, selon la jurisprudence et la doctrine majoritaire, lorsqu'il s'agit d'évaluer la nature du lien entre prestation et contre-prestation (cf. entre autres arrêt du TF 2C_585/2017 du 6 février 2019 consid. 3.2 ; arrêt du TAF A-4569/2020 du 4 juillet 2022 consid. 2.2.2 [confirmé par arrêt du TF 2C_708/2022 du 26 septembre 2022] ; BOSSART MEIER/CLAVADETSCHER, Commentaire LTVA, art. 18 n°s 78 et 89 ; GEIGER, Kommentar MWSTG, art. 24 n° 1 ; ANNIE ROCHAT PAUCHARD, Subventions, mandats de prestations, conventions-programmes et TVA, in : OREF [édit.], Au carrefour des contributions, Mélanges de droit fiscal en l'honneur de Monsieur le Juge Pascal Mollard, 2020, p. 243 ss, p. 246 ; RIEDO, op. cit., p. 230 s.).

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 à eux seuls justifier 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. arrêt du TF 2C_891/2020 du 5 octobre 2021 consid. 3.1.3 ; ATAF 2007/23 consid. 2.3.2 ; arrêt du TAF A-2119/2021 du 28 juin 2021 consid. 2.4 [confirmé par arrêt du TF 2C_647/2021 du 1^{er} novembre 2021] ; BOSSART MEIER/CLAVADETSCHER, Commentaire LTVA, art. 18 n^{os} 14 ss ; XAVIER OBERSON, Droit fiscal suisse, 5^e éd. 2021, § 4 n^o 15).

4.5 Si le rapport d'échange entre la prestation et la contre-prestation fait défaut, l'activité n'est pas pertinente du point de vue de la TVA (cf. ATF 149 II 53 consid. 6.1 et 132 II 353 consid. 4.3 ; arrêt du TAF A-5162/2017 du 4 septembre 2018 consid. 2.2.3). Aussi, parce qu'elles n'en remplissent pas les conditions, les valeurs patrimoniales versées sans lien économique avec une prestation déterminée ne constituent pas des contre-prestations au sens de la LTVA. On parle alors de « non-chiffres d'affaires ». L'art. 18 al. 2 LTVA en dresse une liste non-exhaustive. En l'absence de prestation, celles-ci se situent hors du champ d'application de la TVA et ne constituent pas un chiffre d'affaires imposable (cf. ATF 141 II 182 consid. 3.3 ; arrêt du TF 9C_609/2022 du 13 juin 2023 consid. 2.2.4 ; arrêt du TAF A-2657/2019 du 27 mai 2020 consid. 3.2.1 ; BOSSART MEIER/CLAVADETSCHER, Commentaire LTVA, art. 18 n^o 131).

Dans ce contexte, il convient de rappeler qu'au même titre que l'argent, les autres moyens de paiement – tels que les lettres de change, les chèques, les bons, les monnaies virtuelles, etc. – ne constituent pas des prestations au sens de la TVA (cf. consid. 4.2 ci-avant). Leur délivrance à titre onéreux constitue un simple échange de moyens de paiement non pertinent sous l'angle de la TVA (cf. BOSSART MEIER/CLAVADETSCHER, Commentaire LTVA, art. 18 n^{os} 63 ss et 137 ; cf. ég. Info TVA 06 concernant les secteurs [commerce de détail], ch. 1.13), seule leur utilisation pour l'acquisition d'un bien ou d'une prestation de services valant contre-prestation. Ainsi, en l'absence d'une prestation déterminée ou déterminable, le prix acquitté pour un bon de valeur – par exemple un bon cadeau ou d'achat – n'a pas le caractère de contre-prestation. En particulier, il ne s'agit pas d'un paiement anticipé au sens de l'art. 40 al. 1 let. c LTVA. Ce n'est qu'à l'encaissement du bon qu'il y a livraison ou prestation de services soumise à la TVA (cf. arrêts du TAF A-2587/2020 du 10 août 2021 consid. 2.2.5 et A-3497/2015 du 25 février 2016 consid. 2.5.6 ; BOSSART MEIER/CLAVADETSCHER, Commentaire LTVA, art. 24 n^o 21 ; cf. ég. Info TVA 06 concernant le secteur « Commerce de détail », ch. 1.13.1 ; consid. 6.1.3 ci-après).

5.

5.1 En cas de pluralité de prestations, il convient de déterminer si un traitement fiscal unique s'impose pour l'ensemble des prestations ou s'il convient de traiter chacune séparément. En principe, chaque prestation est indépendante et est traitée individuellement sur le plan de la TVA (cf. art. 19 al. 1 LTVA ; arrêt du TF 2C_833/2016 du 20 février 2019 consid. 5.2.2 ; ATAF 2019 III/1 consid. 3.4.1 ; arrêt du TAF A-5044/2017 du 23 novembre 2018 consid. 5.1 ; GEIGER, Kommentar MWSTG, art. 19 n° 1). Cependant, certains ensembles de prestations sont considérés comme formant un tout devant être traité uniformément sur le plan de la TVA. On parle à cet effet de prestations complexes (ou composites ; cf. JEAN-MARC RIVIER/ANNIE ROCHAT PAUCHARD, Droit fiscal suisse, La taxe sur la valeur ajoutée, 2000, p. 37), qui sont réglées à l'art. 19 al. 2 à 4 LTVA.

5.2 Pour déterminer si une pluralité de prestations doit être traitée comme une seule, ainsi que, le cas échéant, la nature de la prestation complexe en question, il faut se fonder sur une approche économique, qui l'emporte sur la qualification du droit privé (cf. arrêts du TF 2A.40/2007 du 14 novembre 2007 consid. 2.2 et 2A.452/2003 du 4 mars 2004 consid. 3.1 ; arrêt du TAF A-5044/2017 du 23 novembre 2018 consid. 5.1). En outre, la TVA étant un impôt sur la consommation, l'appréciation doit se faire en priorité du point de vue du destinataire (cf. arrêts du TF 2C_717/2010 du 21 avril 2011 consid. 4.2 et 2C_458/2009 du 16 mars 2010 consid. 2.1.1 ; arrêt du TAF A-5044/2017 du 23 novembre 2018 consid. 5.1).

Il convient tout d'abord de déterminer si les prestations forment un tout économique, c'est-à-dire une prestation globale. Tel est le cas si elles sont par essence liées sur le plan objectif, temporel et économique, de sorte qu'elles forment les composants indissociables d'une seule opération (cf. arrêts du TF 2C_639/2007 du 24 juin 2008 consid. 2.2 et 2A.756/2006 du 22 octobre 2007 consid. 2.4 ; cf. ég. ATAF 2019 III/1 consid. 3.4.2 ; arrêt du TAF A-5044/2017 du 23 novembre 2018 consid. 5.2). En vertu du principe de l'unité de la prestation, le traitement fiscal de l'élément qui apparaît économiquement au premier plan est alors applicable à l'ensemble des prestations (art. 19 al. 3 LTVA ; cf. arrêt du TF 2C_969/2015 du 24 mai 2016 ; ATAF 2019 III/1 consid. 3.4.2 ; arrêt du TAF A-22/2020 du 17 juillet 2020 consid. 2.3.2 ; PILLONEL, Commentaire LTVA, art. 19 n°s 34 ss ; GEIGER, Kommentar MWSTG, art. 19 n°s 18 ss).

Si tel n'est pas le cas, il faut alors se demander s'il existe entre les différentes prestations un rapport de prestations principales et accessoires (cf. à ce sujet arrêt du TF 2C_969/2015 du 24 mai 2016 consid. 2.3.4 ;

ATAF 2019 III/1 consid. 3.4.3 ; arrêts du TAF A-22/2020 du 17 juillet 2020 consid. 2.3.3 et A-5044/2017 du 23 novembre 2018 consid. 5.3 ; PILLONEL, Commentaire LTVA, art. 19 n^{os} 39 s. ; GEIGER, Kommentar MWSTG, art. 19 n^o 27 ; ALOIS CAMENZIND, Einheitlichkeit der Leistung im Mehrwertsteuerrecht, in : IFF-Forum für Steuerrecht 2004, p. 240 ss ; RIVIER/ROCHAT PAUCHARD, op. cit., p. 38.). Dans l'affirmative, le traitement fiscal de la prestation principale est alors applicable aux prestations accessoires également (art. 19 al. 4 LTVA).

Enfin, plusieurs prestations ne constituant pas une opération économique homogène ou n'entrant pas dans un rapport de prestations principales et accessoires, mais proposées comme un « paquet de prestations », peuvent également être traitées uniformément si elles sont fournies à un prix global et qu'une des prestations représente 70 % au minimum de la contre-prestation totale. On parle en ce cas de combinaison de prestations (art. 19 al. 2 LTVA ; cf. à ce sujet ATAF 2019 III/1 consid. 3.4.4 ; arrêt du TAF A-5044/2017 du 23 novembre 2018 consid. 5.4 ; PILLONEL, Commentaire LTVA, art. 19 n^{os} 16 ss ; GEIGER, Kommentar MWSTG, art. 19 n^{os} 7 ss).

6.

6.1

6.1.1 Selon l'art. 10 al. 1 LTVA, est assujetti à l'impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse quiconque exploite une entreprise, même sans but lucratif et quels que soient la forme juridique de l'entreprise et le but poursuivi, et fournit des prestations sur le territoire suisse dans le cadre de l'activité de cette entreprise (let. a) ou a son siège, son domicile ou un établissement stable sur le territoire suisse (let. b). Toutefois, si le chiffre d'affaires total réalisé en l'espace d'un an, sur le territoire suisse et à l'étranger, à partir de prestations qui ne sont pas exclues du champ de l'impôt en vertu de l'art. 21 al. 2 LTVA, est inférieur à 100'000 francs, l'entreprise est libérée de l'assujettissement en vertu de l'art. 10 al. 2 let. a LTVA, à moins qu'elle n'y ait renoncé conformément à l'art. 11 al. 1 LTVA. La déclaration de renonciation à la libération de l'assujettissement peut être faite au plus tôt pour le début de la période fiscale en cours (cf. art. 14 al. 4 LTVA). Elle doit par conséquent intervenir au plus tard le 31 décembre pour le 1^{er} janvier de la même année (cf. art. 34 al. 2 LTVA). Une déclaration de renonciation pour des périodes fiscales déjà écoulées n'est pas possible (cf. CLAUDIO FISCHER, Commentaire LTVA, art. 14 n^{os} 28 et 29 ; BARBARA HENZEN, Commentaire LTVA, art. 28 n^o 15 ; cf. ég. Info TVA 02 « Assujettissement à la TVA » ch. 3).

6.1.2 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. 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 ; arrêt du TAF A-1356/2022 du 27 octobre 2022 consid. 3.2.2 ; RALF IMSTEPF, Die Zuordnung von Leistungen gemäss Art. 20 des neuen MWSTG, in : Archives 78 757 p. 761 s. ; MOLLARD/OBERSON/TISSOT BENEDETTO, Traité TVA, 2009, p. 148 n^{os} 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. 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, op. cit., p. 761 s.).

Le fait d'agir en son propre nom est par ailleurs décisif concernant la qualité de destinataire de la prestation également (cf. arrêt du TAF A-4569/2020 du 4 juillet 2022 consid. 2.2.3.1). Pour déterminer le destinataire matériel de prestations données, il convient aussi 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. 4.4 ci-avant).

6.1.3 L'art. 40 al. 1 let. a LTVA fixe le moment de la naissance de la créance fiscale lorsque le décompte est établi selon les contre-prestations convenues – ce qui constitue la règle (cf. art. 39 LTVA) – et prévoit que la dette d'impôt naît en principe au moment de la facturation. Toutefois, conformément à l'art. 40 al. 1 let. c LTVA, s'il y a paiement anticipé pour des prestations qui ne sont pas exonérées – et qui n'ont pas encore été facturées, à défaut de quoi il s'agit d'un cas d'application de la let. a (cf. à ce propos arrêt du TAF A-2587/2020 du 10 août 2021 consid. 4.4.2 et réf. cit.) –, la dette d'impôt naît déjà au moment de l'encaissement de la contre-prestation.

Bien qu'il faille distinguer entre le fait générateur de l'impôt et la créance fiscale, la naissance de celle-ci nécessite en principe la réalisation de l'ensemble des éléments constitutifs d'une opération imposable (cf. arrêt

du TAF A-2587/2020 du 10 août 2021 consid. 2.4.2 ; MICHAEL BEUSCH, Kommentar MWSTG, art. 40 n^{os} 1 et 12 ; BÉATRICE BLUM, Entstehung der Steuerforderung vor dem Steuerobjekt, in : Beusch/ISIS [édit.], Entwicklungen im Steuerrecht 2009, p. 331 ss, p. 335). Il ne peut ainsi être question d'un paiement anticipé au sens de l'art. 40 al. 1 let. c LTVA que pour autant que celui-ci ait le caractère d'une contre-prestation, c'est-à-dire qu'il doit être effectué en échange d'une prestation. Pour que le lien causal entre l'un et l'autre soit suffisamment direct, il faut en outre selon la jurisprudence que la prestation soit déterminée ou, au moins, déterminable (cf. ATF 126 II 249 consid. 4d/aa ; arrêt du TF 2A.349/2004 du 1^{er} décembre 2004 consid. 5.4 ; arrêts du TAF A-2587/2020 du 10 août 2021 consid. 2.4.3 s., A-5747/2008 du 17 mars 2011 consid. 2.2 et A-659/2007 du 1^{er} février 2010 consid. 3.2 ; décisions de la Commission de recours en matière de contributions [CRC] 2003-100 du 11 février 2005 consid. 2b et 2002-24 du 13 mai 2004 [in : JAAC 68.129] consid. 2 ; BOSSART MEIER/CLAVADETSCHER, Commentaire LTVA, art. 18 n^o 94 ; JEANNINE MÜLLER, Commentaire LTVA, art. 40 n^o 11). Cela doit par ailleurs être le cas au moment du versement (anticipé) de la contre-prestation, dès lors que le point de vue du destinataire est déterminant pour évaluer la nature du lien causal entre prestation et contre-prestation (cf. consid. 4.4 ci-avant).

Ainsi, le Tribunal fédéral a par exemple considéré que, si le versement effectué au titre de provision sur honoraires d'avocat pouvait servir à couvrir également divers frais, notamment ceux de justice, et que l'emploi de la provision n'était pas déterminé dès son versement, celui-ci n'en avait pas moins le caractère d'une contre-prestation, dans la mesure où les prestations pour lesquelles il était effectué étaient déterminables ; le fait que le mandataire jouisse d'une certaine autonomie dans le choix des opérations à accomplir est sans incidence à cet égard (cf. ATF 126 II 249 consid. 4d/aa). De même, dans une affaire de construction, l'existence d'un lien suffisamment direct a été admis, bien que les parties ne fussent pas encore, au moment du paiement, dans quelle mesure les sommes seraient affectées aux frais d'administration, d'exploitation ou de construction (cf. décision CRC 2002-24 du 13 mai 2004 consid. 2). Dans une jurisprudence plus récente, le Tribunal administratif fédéral a considéré que tel était également le cas de bons – qualifiés de bons de prestations, par opposition aux bons de valeur – dans la mesure où ceux-ci désignaient une activité clairement déterminée, que la recourante s'engageait à fournir (cf. arrêt du TAF A-2587/2020 du 10 août 2021 consid. 4.3).

Le fait que la créance fiscale naisse avant que l'opération imposable ne soit achevée n'est pas critiquable (cf. arrêts du TAF A-2587/2020 du 10 août 2021 consid. 2.4.2 et A-1385/2006 du 3 avril 2008 consid. 4.2 ; CAMENZIND ET AL., op. cit., n° 2003 p. 731). Si par la suite, les éléments constitutifs d'une opération TVA ne se réalisent pas, par exemple parce que la prestation n'est pas fournie, les conditions de la naissance de la créance fiscale cessent après coup d'être réunies. Les corrections correspondantes doivent alors être opérées en vertu de l'art. 41 LTVA, qui règle la modification ultérieure de la dette d'impôt (al. 1) et de la déduction de l'impôt préalable (al. 2 ; cf. arrêt du TAF A-2587/2020 du 10 août 2021 consid. 2.4. ; cf. ég. BEUSCH, Kommentar MWSTG, art. 40 n^{os} 1 et 12 ; BOSSART MEIER/CLAVADETSCHER, Commentaire LTVA, art. 18 n° 28).

6.2

6.2.1 Selon l'art. 45 al. 1 let. a LTVA, sont soumises à l'impôt sur les acquisitions, les prestations de services fournies par des entreprises qui ont leur siège à l'étranger et ne sont pas inscrites au registre des assujettis, pour autant que le lieu de la prestation se trouve sur le territoire suisse au sens de l'art. 8 al. 1 LTVA. Conformément à l'art. 45 al. 2 LTVA, le sujet de l'impôt n'est alors pas le prestataire, mais le destinataire de la prestation imposable, s'il remplit l'une des conditions suivantes : soit il s'agit d'un assujetti en vertu de l'art. 10 LTVA (let. a), c'est-à-dire une entreprise qui n'est pas libérée ou qui a renoncé à la libération de son assujettissement conformément à l'art. 11 LTVA (cf. NIKLAUS HONAUER, Commentaire LTVA, art. 45 n° 28) ; soit le destinataire acquiert pour plus de 10'000 francs de ce genre de prestations pendant une année civile (let. b).

On parle à cet égard de « reverse charge » (cf. ATF 139 II 346 consid. 7.1 ; arrêts du TAF A-4986/2021 du 2 mai 2023 consid. 2.4 et A-4388/2014 du 26 novembre 2015 consid. 5.4.1). Celle-ci vise notamment à assurer que l'acquéreur de prestations de services sur le territoire suisse, qui n'a pas le droit à la récupération de l'impôt préalable, ne puisse bénéficier de prestations de services sans s'acquitter de la TVA, alors que celle-ci serait due s'il faisait appel à une entreprise inscrite au registre suisse des assujettis (cf. arrêt du TF 2A.400/2001 du 9 avril 2002 consid. 2.2 à 2.4, in : RDAF II p. 347 ss ; arrêts du TAF A-4986/2021 du 2 mai 2023 consid. 2.4 et A-4388/2014 du 26 novembre 2015 consid. 5.4.1 ; HONAUER, Commentaire LTVA, art. 45 n° 1).

6.2.2 En matière d'impôt sur les acquisitions, l'art. 48 al. 1 LTVA prévoit que la dette fiscale naît au règlement de la contre-prestation (let. a) ; pour les assujettis relevant de l'art. 45 al. 2 let. a LTVA qui arrêtent leur décompte

selon les contre-prestations convenues (cf. art. 40 al. 1 LTVA), la dette fiscale naît à la réception de la facture ou, si les prestations ne sont pas facturées, au règlement de la contre-prestation (let. b). Par analogie avec l'art. 40 al. 1 let. b et c LTVA, le moment de l'encaissement est également déterminant en cas de paiement partiel ou de paiement anticipé (cf. HONAUER, Commentaire LTVA, art. 48 n° 1).

6.3 Conformément à l'art. 28 al. 1 et sous réserve des art. 29 et 33 LTVA, l'assujetti peut notamment déduire l'impôt préalable grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse qui lui a été facturé (let. a) et l'impôt qu'il a déclaré sur ses acquisitions (let. b). Concernant ce dernier impôt, le droit à la déduction de l'impôt préalable naît au moment de son décompte (art. 40 al. 3 LTVA). Vu l'art. 28 al. 1 LTVA, la déduction de l'impôt préalable n'est toutefois admise que pour les entreprises assujetties en vertu de l'art. 10 LTVA qui ne sont pas libérées de l'assujettissement (art. 10 al. 2 LTVA) ou qui ont renoncé à la libération (art. 11 LTVA) ; un assujettissement sur la (seule) base de l'art. 45 al. 2 let. b LTVA n'ouvre pas le droit à déduction de l'impôt préalable (cf. HENZEN, Commentaire LTVA, art. 28 n°s 11 ss).

7.

7.1 Afin d'assurer l'application uniforme de certaines dispositions légales, l'administration peut expliciter l'interprétation qu'elle leur donne dans des ordonnances administratives parfois aussi appelées directives, circulaires, ou instructions (cf. ATF 121 II 473 consid. 2b). Leur fonction principale est de garantir la prévisibilité administrative et de faciliter le contrôle juridictionnel à travers l'unification et la rationalisation de la pratique. Elles n'acquièrent cependant pas force de loi et ne lient ni les administrés, ni les tribunaux, ni même l'administration (cf. ATF 114 V 315 consid. 5c ; arrêt du TF 8C_81/2020 du 3 août 2020 consid. 3.4 ; ATAF 2009/15 consid. 5.1 ; MOSER ET AL., op. cit., n° 2.173). Dans la mesure où elles assurent une interprétation correcte et équitable des règles de droit, adaptée au cas d'espèce, le juge pourra cependant les prendre en considération (cf. ATF 141 III 401 consid. 4.2.2). Il s'assurera toutefois qu'elles ne prévoient pas autre chose que ce qui découle de la législation ou de la jurisprudence (cf. ATF 133 II 305 consid. 8.1 ; arrêt du TAF A-5867/2020 du 30 janvier 2023 consid. 5.7.1).

7.2 En juin 2019, l'AFC a modifié son Info TVA 04 « Objet de l'impôt » (ci-après : Info TVA 04), en introduisant au ch. 2.7.3 sa pratique en matière de « prestations en lien avec la technologie de la blockchain et la technologie des registres distribués ». Concernant le point à examiner ici, à savoir le

traitement fiscal d'une levée de fonds initiale (« initial coin offering » ; ci-après désignée sous le terme d'ICO), il y a lieu de relever ce qui suit.

7.2.1 L'ICO est définie comme l'opération par laquelle une entreprise se procure des moyens financiers pour un projet entrepreneurial déterminé et délivre en contrepartie de pièces/jetons cryptographiques, qui sont par exemple générés et enregistrés de façon décentralisée sur une blockchain nouvellement développée ou au moyen d'un programme informatique auto-exécutable (contrat intelligent) sur une blockchain existante (cf. Info TVA 04, ch. 2.7.3.2 ; cf. ég. à ce propos MERHAI ET AL., Les instruments financiers – Aspects juridiques et fiscaux, 2021, n° 74). Selon la pratique de l'AFC, la fonctionnalité des pièces/jetons cryptographiques est déterminante sous l'angle de la TVA, les conséquences fiscales devant être examinées au cas par cas, sur la base de documents pertinents, tels notamment que les conditions contractuelles et d'utilisation et le livre blanc (« White Paper » ; cf. Info TVA 04, ch. 2.7.3.2). A cet égard, il est notamment distingué entre pièces/jetons de paiement et pièces/jetons d'utilité.

7.2.2 Concernant les pièces/jetons de paiement, l'Info TVA 04 indique que « [l]es pièces/jetons cryptographiques qui sont exclusivement conçus comme pièces/jetons de paiement ne servent à aucune fin autre que l'utilisation comme moyen de paiement pour l'acquisition de livraisons et/ou de prestations de services auprès d'un ou plusieurs fournisseurs. Les pièces/jetons de paiement ne donnent donc pas droit à l'acquisition de prestations déterminées ou déterminables, mais représentent simplement le moyen de paiement convenu » (ch. 2.7.3.1 ; cf. ég. MERHAI ET AL., op. cit., n° 84). Selon la pratique de l'AFC, la délivrance de pièces/jetons de paiement à titre onéreux dans le cadre d'une ICO constitue un échange de moyens de paiement sans incidence du point de vue du droit régissant la TVA (Info TVA 04, ch. 2.7.3.2). L'utilisation de pièces/jetons de paiement pour l'achat de prestations est assimilée à l'utilisation de moyens de paiement légaux et ne constitue pas une prestation supplémentaire (Info TVA 04, ch. 2.7.3.3).

7.2.3 Concernant les pièces/jetons d'utilité, l'Info TVA 04 indique que, « [s]i des pièces/jetons cryptographiques donnent droit à l'acquisition de prestations déterminées ou déterminables et/ou s'ils donnent un droit d'accès à une plateforme, une application ou similaire (licence ou droit analogue à une licence), il s'agit de pièces/jetons d'utilité » (ch. 2.7.3.1 ; cf. ég. MERHAI ET AL., op. cit., n° 85). Tel sera par exemple le cas de pièces/jetons représentant une capacité de téléchargement et influençant la

vitesse d'enregistrement des données qui sont stockées sur une mémoire décentralisée créée à l'aide de la technologie blockchain (cf. ch. 2.7.3.2). Selon la pratique de l'AFC, la délivrance de pièces/jetons d'utilité à titre onéreux dans le cadre d'une ICO constitue une prestation de services ou une livraison et est imposable pour autant qu'aucune exclusion du champ de l'impôt au sens de l'art. 21 al. 2 LTVA ne s'applique. Les versements anticipés pour des prestations futures déterminées ou au moins déterminables au moment de l'ICO, ainsi que les prestations non facturées, doivent être imposés au moment de l'encaissement de la contre-prestation (art. 40 al. 1 let. c LTVA [cf. consid. 6.1.3 ci-avant] ; Info TVA 04, ch. 2.7.3.2).

7.2.4 Enfin, selon l'info TVA 04, les pièces/jetons cryptographiques peuvent constituer des formes mixtes (hybrides) des types susmentionnés, une combinaison de prestations au sens de l'art. 19 al. 2 LTVA étant à cet égard envisageable. Selon l'AFC, la possibilité d'utiliser un jeton d'utilité en tant que moyen de paiement ne constitue toutefois pas une combinaison de prestations sous l'angle de la TVA ; un tel jeton cryptographique doit par conséquent être qualifié de jeton d'utilité (ch. 2.7.3.1).

8.

En l'espèce, le litige porte sur l'assujettissement de la recourante, pour l'année 2018, à l'impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse et à l'impôt sur les acquisitions. L'autorité inférieure considère que préalablement à son inscription au registre des assujettis, la recourante a acquis des prestations soumises à l'impôt sur les acquisitions, entraînant son assujettissement sur la base de l'art. 45 al. 2 let. b LTVA. La recourante conteste ce point de vue. Elle oppose d'une part qu'un chiffre d'affaires suffisant pour mettre fin à la libération de son assujettissement a été réalisé en 2018 et qu'elle disposait dès lors du droit de déduire l'impôt préalable supporté durant cet exercice (cf. consid. 9 ci-après). D'autre part, elle fait valoir que la créance d'impôt sur les acquisitions est née en 2019, soit après son inscription au registre des assujettis à la TVA au 1^{er} janvier de cette année (cf. consid. 10 ci-après). Il convient donc de se pencher sur les arguments de la recourante.

9.

9.1 Concernant son assujettissement à l'impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse, la recourante met en avant qu'une ICO a été réalisée en 2018 pour financer le développement d'une plateforme visant à mettre en relation acteurs K._____, acteurs L._____ et acteurs M._____ (ci-après : la plateforme). En échange des moyens

financiers levés, la recourante a délivré aux souscripteurs, début 2021, des jetons cryptographiques, dénommés [jetons A] » (ci-après : les jetons ou les jetons A), conçus comme un moyen de profiter de l'ensemble des fonctionnalités de la plateforme. Faisant en substance valoir que lesdits jetons doivent être qualifiés de jetons d'utilité au sens de la pratique de l'AFC, la recourante considère que les fonds récoltés en 2018 constituent un chiffre d'affaires imposable, dont la réalisation a entraîné son assujettissement à la TVA dès cette période fiscale. L'autorité inférieure considère pour sa part qu'il s'agit de jetons de paiement et que, partant, l'opération de levée de fonds était sans incidence du point de vue de la TVA. Le litige porte ainsi en premier lieu sur la qualification des jetons en question, au regard de la pratique de l'AFC, ainsi que sur le traitement fiscal de leur délivrance à titre onéreux sous l'angle de la TVA. Il s'agit dès lors de se prononcer à ce sujet.

9.2 Il convient au préalable d'observer que la pratique de l'AFC n'apparaît pas critiquable – et n'est du reste pas critiquée par la recourante – en ce qu'elle prévoit en substance que la délivrance de jetons cryptographiques à titre onéreux dans le cadre d'une levée de fonds initiale est imposable uniquement dans la mesure où les jetons émis permettent d'acquérir des prestations déterminées ou déterminables qui ne sont pas exclues du champ de l'impôt (cf. consid. 7.2.1 à 7.2.3 ci-avant). Pour constituer un chiffre d'affaires relevant sous l'angle de la TVA, les moyens financiers levés lors d'une ICO doivent en effet se trouver dans un rapport d'échange avec la fourniture de prestations situées dans le champ d'application de l'impôt au sens technique, c'est-à-dire qui n'en sont pas exclues en vertu de l'art. 21 al. 2 LTVA (cf. consid. 4.1 ci-avant). Il faut en d'autres termes que les contributions des souscripteurs des jetons émis par la recourante aient le caractère de contre-prestations – versées de manière anticipée (cf. consid. 6.1.3 ci-avant).

Il s'ensuit d'une part que les jetons délivrés doivent servir à l'obtention de prestations qui seront fournies ultérieurement ; d'autre part, ces prestations doivent se trouver en lien direct avec les contributions des souscripteurs (cf. consid. 4.3 ci-avant). Pour cela, il faut que les prestations qui seront ensuite fournies soient, si ce n'est déterminées, au moins déterminables (cf. consid. 6.1.3 ci-avant). Le point de vue des souscripteurs étant à cet égard déterminant (cf. consid. 4.4 ci-avant), il faut en outre que tel soit déjà le cas au moment du versement des souscriptions. Si ces conditions sont réunies, la délivrance de jetons est imposable, au même titre que leur revente ultérieure, dans la mesure où les prestations auxquelles ils donnent droit le sont aussi. Par ailleurs, si de tels jetons sont utilisés pour

l'acquisition de prestations, c'est-à-dire comme moyen de paiement, il y a échange au sens de l'art. 24 al. 3 LTVA, sans que cela n'affecte la qualification desdits jetons en tant que jetons d'utilité au sens de la pratique de l'AFC (cf. consid. 7.2.4 ci-avant).

A contrario, s'il n'est pas possible de déterminer à l'avance les prestations qui seront obtenues au moyen des jetons délivrés, il n'y a pas d'opération TVA. A la manière de bons d'achat ou de bons cadeaux, les jetons doivent alors être considérés comme un moyen de paiement et leur délivrance à titre onéreux comme un simple échange d'argent non pertinent sous l'angle de la TVA. Dans ce cas, les versements des souscripteurs sont effectués sans lien économique avec des prestations données et constituent donc des non-chiffres d'affaires au sens de l'art. 18 al. 2 LTVA (cf. consid. 4.5 ci-avant).

Il convient dès lors d'examiner si les jetons que la recourante a délivrés en échange des fonds versés en 2018 par les souscripteurs donnent droit à des prestations qui étaient à tout le moins déterminables au moment de l'ICO. Cet examen doit se faire au regard des circonstances concrètes du cas d'espèce, notamment sur la base des documents pertinents, soit, en particulier, des contrats d'achat des jetons et des documents d'information portés à la connaissance des souscripteurs avant l'encaissement de leurs contributions (cf. consid. 4.4 ci-avant).

9.3 De façon liminaire, il sied de relever que la recourante a notamment produit au dossier un modèle de contrat d'achat de jetons. Dès lors qu'il y est fait référence au ruling de la FINMA du [...], concernant en particulier la qualification desdits jetons (cf. p. 4 et art. 1.4 let. b et c), il apparaît que ce document a été établi postérieurement aux premières levées de fonds selon le tableau y relatif remis par la recourante (pièce recourante n° 5) et dont le traitement fiscal est ici litigieux. Toutefois, étant donné que, selon les indications de la recourante, il s'agit de la version finale du projet de contrat, on peut supposer que les références au ruling de la FINMA constituent de simples ajouts et que, pour le reste, le modèle versé (ci-après : le contrat d'achat) correspond pour l'essentiel aux contrats conclus en 2018 avec les souscripteurs. Dans cette mesure, le tribunal de céans considère qu'il est donc possible de s'y référer (cf. consid. 2.3 ci-avant).

Concernant notamment les fonctions de la plateforme et les produits et services offerts par celle-ci, ainsi que la distribution, l'utilisation et les fonctions des jetons, le contrat d'achat se réfère par ailleurs au livre blanc de la recourante (ci-après : le livre blanc), qui est réputé en faire partie

intégrante (art. 1.3 p. 5 du contrat d'achat). La recourante a produit une version de ce document postérieure au versement des souscriptions ici en cause. Compte tenu du fait que seules quelques semaines séparent ces deux événements, il y a cependant lieu de supposer qu'une version semblable ou équivalente a été mise à la disposition des souscripteurs préalablement à la conclusion des contrats d'achat de jetons et au versement des contributions. Le Tribunal considère dès lors que la version du livre blanc versée au dossier par la recourante est pertinent dans le cadre du présent examen (cf. consid. 2.3 ci-avant).

Cela étant posé, il y a lieu de constater et considérer ce qui suit.

9.4 [Description du fonctionnement de la plateforme de la recourante]

9.5 Sur le vu de ce qui précède, le Tribunal administratif fédéral constate d'abord que la plateforme réunit différentes catégories d'acteurs et/ou utilisateurs, à savoir :

- la recourante, qui exploite la plateforme, émet les jetons permettant aux autres utilisateurs d'y interagir, intervient sur celle-ci, soit pour retenir ou retirer une partie des jetons mis en circulation, échangés ou détenus par d'autres utilisateurs de la plateforme, soit pour allouer des jetons à d'autres utilisateurs de la plateforme pour récompenser la valeur qu'ils apportent à celle-ci ;
- les acteurs K. _____ (ci-après ég. dénommés : les souscripteurs), qui utilisent la plateforme et interviennent sur celle-ci essentiellement à des fins [commerciales], au moyen des jetons souscrits auprès de la recourante qu'ils allouent à d'autres utilisateurs à titre de récompense pour leur comportement sur la plateforme ;
- les acteurs L. _____, qui utilisent la plateforme et interviennent sur celle-ci à des fins [commerciales], pour interagir avec les acteurs M. _____ et récompenser ceux-ci [...], au moyen des jetons qui leur ont été transférés par d'autres utilisateurs de la plateforme ;
- les acteurs M. _____, qui utilisent la plateforme pour interagir avec les acteurs L. _____ et peuvent échanger les jetons qu'ils ont reçu d'autres utilisateurs contre des récompenses proposées sur [...] la plateforme ;

- la place de vente, sur laquelle sont offertes les récompenses proposées par la recourante et les partenaires de celle-ci, et qui est à ce titre destinataire de flux monétaires.

Il apparaît ensuite que les jetons délivrés en échange des fonds levés en 2018 servent notamment, pour les acteurs K. _____ qui les ont acquis, à mener des campagnes [commerciales] sur la plateforme de la recourante, laquelle est à la fois conçue comme un espace et un outil pour réaliser lesdites campagnes. Dans le cadre de ce service de mise à disposition de sa plateforme et de son audience, à savoir les communautés d'acteurs L. _____ et les acteurs M. _____ qui y sont présents, la recourante fournit un ensemble de prestations étroitement liées – principalement en matière informatique et administrative, en lien notamment avec les contrats intelligents – qui doit être considéré comme formant un tout, sans qu'il soit au surplus besoin de trancher la nature exacte de cette prestation complexe (prestation globale, rapport de prestation principale/accessoire ou combinaison de prestation ; cf. consid. 5 ci-avant). Il suffit de constater que, pour les acteurs K. _____ qui les ont achetés, les jetons délivrés par la recourante servent à l'acquisition d'une prestation complexe fournie par cette dernière, dont l'objet et le contenu apparaissent – suffisamment – définis et dont tant le fournisseur que le destinataire et, partant, le lieu (cf. art. 8 LTVA) sont connus. Cela étant, il ne s'agit pas de la seule fonction de ces jetons, puisque, comme on le verra (cf. consid. 9.6 ci-après), ceux-ci servent également à récompenser les (autres) acteurs de la plateforme pour leur comportement et leurs contributions.

9.6

9.6.1 Il y a en effet lieu d'observer que, si une partie des jetons envoyés aux contrats intelligents est à ce stade ponctionnée par la recourante, à laquelle cette part est ainsi versée en contrepartie de la prestation complexe fournie par celle-ci, la part restante est utilisée par les acteurs K. _____, dans le cadre du système de récompense de la plateforme, pour leurs campagnes [commerciales]. Ces jetons sont en effet alloués au moyen des contrats intelligents, selon des critères préétablis, aux utilisateurs qui effectuent les activités que les acteurs K. _____ souhaitent récompenser. A cet égard, les jetons ont valeur de moyen de paiement : ils servent à rétribuer d'autres groupes d'acteurs (acteurs L. _____/communautés d'acteurs L. _____ et acteurs M. _____) pour leur activité sur la plateforme et/ou pour des actions spécifiques, lesquelles n'étaient pas déterminables au moment de l'ICO. En fin de compte, ces jetons sont destinés à être utilisés par les acteurs M. _____,

auxquels ils sont transférés, pour acquérir les produits et services offerts sur [...] la plateforme par la recourante et ses partenaires. [...].

Le contrat d'achat et le livre blanc ne permettent pas de déterminer clairement s'il est prévu que les récompenses conçues par les partenaires de la recourante et proposées sur la place de vente de la plateforme soient préalablement acquises par la recourante pour les offrir ensuite aux acteurs M._____, ou directement offertes à ceux-ci par lesdits partenaires, en leur nom – comme la FINMA semble l'avoir retenu dans son ruling, lequel n'a pas été contesté par la recourante. Ce point n'est toutefois pas décisif. Il suffit de constater qu'en tout état de cause, les jetons que les acteurs K._____ ont achetés, puis mis en circulation sur la plateforme, servent en fin de compte pour partie aux acteurs M._____, qui les échangent contre des prestations dont ni la nature (livraison d'un bien ou prestation de service), ni les prestataires (recourante ou partenaires [et identité de ces derniers]), ni les destinataires (les acteurs M._____) et, partant, ni le lieu (cf. art. 7 et 8 LTVA) n'étaient déterminables au moment de l'ICO. Or, le caractère imposable de l'opération exige qu'outre la prestation elle-même, soient également déterminés ou déterminables le destinataire et le lieu de la prestation (en ce sens, cf. LINDER/RECHSTEINER, ESTV-Praxis zu Token und Blockchain – Steuerfolgen von DLT-Transaktionen, in : Expert Focus 12/2019 995 ss, ch. 1.3 p. 997).

9.6.2 Par ailleurs, indépendamment du caractère ou non déterminables des prestations offertes aux acteurs M._____, un lien direct entre ces prestations et les fonds que les souscripteurs ont versés à la recourante pour la délivrance des jetons fait de toute façon défaut. On ne saurait en effet considérer les prestations que les acteurs M._____ peuvent se procurer sur la plateforme comme faisant partie de la prestation (complexe) fournie aux acteurs K._____ par la recourante, ni, partant, les montants (éventuellement) versés à ce titre par celle-ci aux tiers partenaires comme des frais de production de cette dernière prestation (cf. à ce propos le livre blanc, dont il ressort que la recourante transfère de l'argent vers la place de vente partenaires pour les jetons que les acteurs M._____ lui ont remis en échange des récompenses acquises sur ladite place ; cf. ég. consid. 9.5 ci-avant).

Comme la recourante le relève, le système de récompense est certes un élément central des campagnes [commerciales] menées par les acteurs K._____ et fait partie intégrante du système mis en place à cet effet, en ce sens qu'il constitue un moyen pour le but ([commercial]) visé. Ce sont

en d'autres termes les récompenses versées aux différents acteurs de la plateforme – acteurs L. _____ et M. _____ –, ainsi que les produits et services disponibles sur la place de vente de cette dernière, qui vont motiver et/ou encourager les activités [des autres acteurs de la plateforme] propres à [...] permettre aux acteurs K. _____ d'augmenter la valeur de leurs [...]. Cela étant, il ne faut pas perdre de vue que ni la remise des récompenses exclusives proposées sur la plateforme, ni le transfert des jetons entre ses différents acteurs n'interviennent à titre gratuit.

Les acteurs L. _____ et les acteurs M. _____ reçoivent en effet des jetons à titre de rétribution pour leurs activités et les contenus qu'ils produisent, lesquelles permettent d'assurer et d'amplifier la diffusion d'un message [commercial]. En d'autres termes, les jetons sont versés à titre de contre-prestation pour les prestations de services fournies aux acteurs K. _____. Il y a bien un rapport d'échange, à savoir un lien causal direct entre ces prestations et le transfert des jetons (cf. consid. 4.3 ci-avant) : le transfert des jetons intervient parce que les acteurs K. _____ ont obtenu, de la part des acteurs de la plateforme qui ont été récompensés, la fourniture d'activités et de contenus ayant permis d'assurer la diffusion et l'amplification de leurs campagnes (rapport de causalité). Quant aux destinataires des jetons, à savoir les acteurs M. _____ et les acteurs L. _____ récompensés, ils sont présents sur la plateforme et participent activement aux campagnes des acteurs K. _____ en les relayant et en les amplifiant, entre autres pour se voir octroyer des jetons (rapport de finalité). Il importe peu, en outre, que cette activité soit également fournie pour d'autres raisons, par exemple par intérêt personnel, par plaisir, par conviction de la qualité d'un produit ou d'un service, ou encore par loyauté envers une idole ; il suffit qu'elle le soit aussi en vue d'obtenir des jetons. Le transfert des jetons n'est par ailleurs pas laissé à la discrétion des acteurs K. _____. En effet, si ces derniers fixent certes librement les critères de distribution et/ou d'attribution des jetons, ceux-ci sont ensuite alloués par les contrats intelligents de manière automatique, selon ces paramètres prédéfinis, et non à bien plaisir. L'existence d'un lien direct entre, d'une part, les prestations que les acteurs M. _____ et les acteurs L. _____ fournissent au travers de leur activité sur la plateforme et, d'autre part, le transfert de jetons opéré en leur faveur par les acteurs K. _____, est dans ces conditions manifeste.

Dès lors que les acteurs M. _____ et les acteurs L. _____ agissent, non pas sur mandat ou à titre d'auxiliaire de la recourante, mais de manière volontaire, en leur propre nom et pour leur propre compte, les prestations en question doivent par ailleurs leur être attribuées (cf. consid. 6.1.2 ci-

avant). Leur activité est en outre fournie, non pas sur commande de la recourante, qui la refournirait ensuite aux acteurs K._____, mais bien directement en faveur de ces derniers, qui en sont les destinataires, en échange des jetons qu'ils ont acquis et qu'ils versent directement, en leur nom, aux acteurs M._____ et aux acteurs L._____ concernés (cf. consid. 6.1.2 i.f. ci-avant) – lesquels pourront ensuite les utiliser, soit pour acquérir les produits et services proposées par la recourante et ses partenaires (acteurs M._____), soit pour récompenser les acteurs M._____ (acteurs L._____).

9.6.3 Il s'agit en définitive de constater que, pour les acteurs K._____, les jetons servent, outre à l'acquisition des services fournis par la recourante dans le cadre de la prestation complexe de mise à disposition de la plateforme (cf. consid. 9.5 ci-avant), comme moyen de paiement – comme cela résulte d'ailleurs clairement du contrat d'achat (cf. consid. 9.4 ci-avant) – pour rétribuer les prestations fournies par les acteurs M._____ et les acteurs L._____ actifs sur la plateforme. Selon le livre blanc, cette fonction d'unité d'échange au sein de la plateforme constitue du reste la pièce centrale du système de récompense, qui est lui-même au cœur de la plateforme (cf. consid. 9.4 ci-avant). Sous réserve des jetons prélevés par la recourante lors de l'utilisation des contrats intelligents [...] et qui ne sont ensuite pas réintroduits par celle-ci dans le système, tous les jetons ont ainsi vocation, à terme, à servir de moyen de paiement sur la plateforme, d'abord pour l'activité que ses différents acteurs y fournissent, puis pour l'acquisition des biens et produits proposés par la recourante et ses partenaires sur les places de vente prévues à cet effet.

Aussi, à ce stade, il est déjà possible d'observer que, contrairement à ce que la recourante soutient, la fonction de paiement des jetons ne saurait être qualifiée d'accessoire. Comme l'autorité inférieure le relève, la FINMA n'a du reste pas considéré autre chose dans son ruling du [...]. La recourante le mentionne d'ailleurs clairement à l'art. [...] du contrat d'achat, qui, se référant expressément à l'appréciation et à la décision de la FINMA, indique que cette fonction de paiement n'est pas une fonction accessoire. De l'avis du Tribunal administratif fédéral, compte tenu de l'importance des jetons dans le système de récompense, lui-même au cœur de la plateforme, les souscripteurs pouvaient bien au contraire raisonnablement partir du principe qu'une part importante, voire prépondérante des jetons qu'ils avaient acquis serviraient comme moyen de paiement, c'est-à-dire pour récompenser les différents acteurs de la plateforme dans le cadre des campagnes [commerciales] menées sur celle-ci.

9.7 Aussi, dès lors que les jetons délivrés par la recourante donnent non seulement droit à la prestation complexe – déterminable quant à son objet et son lieu – de mise à disposition de la plateforme (cf. consid. 9.5 ci-avant), mais servent également, voire principalement à l'acquisition de prestations de tiers (acteurs L._____, acteurs M._____ et partenaires), lesquelles n'étaient ni déterminées, ni déterminables au moment de l'ICO (cf. consid. 9.6 ci-avant), le Tribunal est d'avis qu'ils doivent être qualifiés de jetons de paiement. La recourante semble du reste en convenir, en ce qu'elle indique, à l'art. [...] du contrat d'achat, que, (du moins) au regard du Guide pratique de la FINMA pour les questions d'assujettissement concernant les ICO, les jetons A doivent être considérés comme un moyen de paiement et donc comme des jetons de paiement.

10.

10.1 La recourante objecte toutefois que, selon la pratique de l'AFC, dès lors qu'ils permettent d'accéder à divers services qui étaient au moins déterminables lors de la souscription et ne servent pas exclusivement comme moyen de paiement, les jetons qu'elle a délivrés doivent être qualifiés de jetons d'utilité.

10.2 Il convient à ce propos de rappeler, de manière liminaire, que les publications de la pratique de l'AFC en matière de TVA n'ont pas force de loi, ni ne lient le Tribunal administratif fédéral (cf. consid. 7.1 ci-avant). Cela étant précisé, il sied d'observer ce qui suit.

Il est d'abord vrai qu'aux termes de l'info TVA 04, les jetons cryptographiques qui sont exclusivement conçus comme jetons de paiement ne servent à aucune fin autre que l'utilisation comme moyen de paiement (cf. consid. 7.2.2 ci-avant). Cette définition a été critiquée par la doctrine, en raison notamment de son inadéquation, sur le plan technique, avec la technologie de la blockchain (cf. LINDER/RECHSTEINER, op. cit., ch. 1.2 p. 995 ss). Ces auteurs considèrent que la définition donnée par la Division principale de l'impôt fédéral direct, de l'impôt anticipé et des droits de timbre de l'AFC est plus adaptée. Selon celle-ci, les jetons de paiement « sont des droits-valeurs numériques qui, en fonction de leur diffusion et de l'infrastructure à disposition, peuvent être utilisés comme moyens de paiement » (cf. AFC, Document de travail – Les cryptomonnaies et les initial coin/token offerings [ICO/ITO] comme objet de l'impôt sur la fortune, le revenu et le bénéfice, l'impôt anticipé et les droits de timbre, édition du 14 décembre 2021, ch. 2.1 [<https://www.estv.admin.ch/estv/fr/accueil/impot-federal-direct/informations-specialisees-ifd/cryptomonnaies.html>],

consulté le 9 février 2024]). Tel est bien le cas, en l'occurrence, des jetons délivrés par la recourante.

Quoi qu'il en soit, et si la formulation de l'Info TVA 04 apparaît par ailleurs maladroite, elle signifie uniquement que des jetons *exclusivement* conçus comme moyens de paiement n'ont pas d'autre finalité. Il n'est en revanche aucunement exclu que des jetons cryptographiques, qui – à l'instar de ceux délivrés par la recourante – constituent le moyen de paiement convenu sur une plateforme et servent par ailleurs à l'acquisition de prestations dont l'objet et le lieu sont connus, doivent être qualifiés de jetons de paiement.

Comme la recourante le relève, la pratique de l'AFC prévoit certes au surplus que les jetons cryptographiques peuvent constituer des formes hybrides, avec fonctions d'utilité et de paiement, étant précisé que la possibilité d'utiliser un jeton d'utilité en tant que moyen de paiement ne constitue pas une combinaison de prestations sous l'angle de la TVA et ne modifie pas la qualification d'un tel jeton comme jeton d'utilité (cf. consid. 7.2.4 ci-avant). L'on observera à ce propos que, sous réserve de disposition contraire, les (purs) jetons d'utilité sont en principe cessibles. En cas de revente, le droit à l'acquisition de prestations déterminées ou déterminables qui est rattaché aux jetons est transféré, avec ceux-ci, au nouvel acquéreur. En raison de leur valeur intrinsèque, qui est directement – et uniquement – liée à celle des prestations (déterminées) auxquelles ils donnent droit et pour l'obtention desquelles ils sont originellement conçus, respectivement aux perspectives d'évolution de cette valeur, les (purs) jetons d'utilité peuvent également être utilisés, soit comme moyens de paiement, c'est-à-dire pour l'acquisition – sur la plateforme qui leur est dédiée ou en dehors – d'autres prestations (cf. à ce sujet Info TVA 04, ch. 2.7.3.4, qui indique qu'en ce cas, il y a en principe échange au sens de l'art. 24 al. 3 LTVA), soit comme moyens d'investissement. Cela étant – et c'est en ce sens, de l'avis du Tribunal, qu'il convient de comprendre la précision apportée par l'AFC –, cette possibilité d'utiliser un (pur) jeton d'utilité en tant que moyen de paiement ne modifie en rien la qualification d'utilité dudit jeton (cf. consid. 9.2 ci-avant).

La recourante ne saurait donc tirer argument de cette précision apportée par l'AFC. Comme vu ci-dessus (cf. consid. 9.7), dans le cas présent, les jetons ne sont en effet pas des (purs) jetons d'utilité. Ils sont originellement conçus pour servir, non seulement à accéder aux services de la plateforme de la recourante, mais également comme moyen de paiement sur celle-ci, c'est-à-dire pour l'obtention de prestations de tiers. Leur valeur intrinsèque résulte également de la valeur qui leur est conférée à ce titre – et non

uniquement de celle de la prestation complexe fournie par la recourante. Autrement dit, les montants acquittés par les souscripteurs lors de l'ICO ont été versés, non pas seulement en contrepartie de la prestation de la recourante à laquelle les jetons donnent droit, mais également pour l'achat de moyens de paiement permettant l'acquisition de prestations non déterminées, fournies par des tiers sur ou au travers de la plateforme.

Par ailleurs, quand bien même il conviendrait en théorie de distinguer (éventuellement dans l'optique de l'art. 19 LTVA [cf. consid. 7.2.4 ci-avant]), en présence de jetons hybrides, entre la fonction d'utilité, dont le coût pour le souscripteur constituerait, pour l'émetteur, un chiffre d'affaires imposable, et la fonction de paiement, dont la valeur (résiduelle) correspondante représenterait un chiffre d'affaires non relevant sous l'angle de la TVA, l'on observera qu'un tel exercice n'était de toute façon pas possible dans le cas présent. En effet, la part des jetons qui servirait à l'acquisition des droits d'accès numériques aux services de la plateforme – c'est-à-dire la part prélevée par la recourante lors de l'utilisation des contrats intelligents [...] pour la prestation de mise à disposition de sa plateforme – et celle qui servirait comme moyen de paiement ne pouvaient pas être déterminées sur la base de la documentation pertinente fournie par la recourante. On ne peut dès lors considérer que, pour partie au moins, les fonds récoltés constituaient un chiffre d'affaires imposable. En l'absence de contre-prestation qui était à tout le moins déterminable versée par les souscripteurs en contrepartie de la prestation complexe fournie par la recourante, l'on ne saurait retenir l'existence d'une opération TVA (cf. consid. 4.1 ss ci-avant).

Il s'ensuit que, sous cet angle également, les jetons en cause devraient être qualifiés de jetons de paiement, servant à l'acquisition tant de la prestation complexe de la recourante que de prestations de tiers, dans des proportions qu'il n'était pas possible de déterminer lors de leur délivrance.

10.3 En conclusion, le recours apparaît mal fondé en ce qu'il tend à la qualification des jetons en cause en tant que jetons d'utilité. Aussi, attendu que la recourante n'a pas réalisé de chiffre d'affaires imposable en 2018, ni renoncé à la libération de son assujettissement pour cet exercice, le recours doit être rejeté en ce qu'il conclut au prononcé de l'assujettissement de la recourante à compter du [...] 2018.

11.

Concernant en second lieu le montant réclamé à titre d'impôt sur les acquisitions, il n'est pas litigieux que dans le cadre d'un contrat de service

signé en 2019 avec effet au [...] 2018, la recourante a acquis auprès d'une société sœur, à savoir X._____ (ci-après : la société sœur), des prestations soumises à l'impôt sur les acquisitions, pour un montant de [...] francs. Il résulte en outre du dossier et il n'est pas non plus contesté que ce montant a été acquitté directement par le compte courant de la société sœur – sur lequel les fonds levés lors de l'ICO étaient déposés, avant de servir notamment à acquitter des dépenses engagées par celle-ci pour le compte de la recourante – et comptabilisé au 31 décembre 2018 (cf. pièces AFC n^{os} 7, 8 et 9 ; cf. ég. à ce sujet mémoire de recours, n^{os} 5 ss).

Dans ces conditions, c'est à bon droit que l'autorité inférieure a considéré que la facture du [...] 2019 – initialement datée du [...] 2018, mais modifiée à la demande de la recourante (cf. not. pièce recourante n^o 9) – a été acquittée en 2018, le cas échéant de manière anticipée. Il n'est au surplus pas déterminant que la facture ait été redatée du [...] 2019, dès lors que, pour les personnes non assujetties à l'impôt selon l'art. 10 LTVA, comme c'était alors le cas de la recourante (cf. consid. 10.3 ci-avant), de même qu'en cas de paiement anticipé, le moment déterminant pour la naissance de la créance fiscale est celui du règlement de la contre-prestation (cf. consid. 6.2.2 ci-avant).

Il s'ensuit que la créance d'impôt en cause a pris naissance en 2018, comme l'autorité inférieure l'a retenu à juste titre. Dès lors que la recourante n'était pas encore inscrite à cette époque au registre des assujettis à la TVA (cf. consid. A ci-avant), la déduction à titre d'impôt préalable du montant dû n'était en outre pas possible (cf. consid. 6.3 ci-avant). Partant, le recours apparaît mal fondé et doit être rejeté également sur ce point, c'est-à-dire concernant tant le moment de la naissance de la créance d'impôt sur les acquisitions que le droit à déduction de cet impôt – étant à cet égard précisé, comme souligné par l'autorité inférieure, qu'un dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable au sens de l'art. 32 LTVA restera possible pour les biens et services acquis non entièrement consommés en 2018.

12.

Les considérants qui précèdent conduisent le Tribunal administratif fédéral à rejeter le recours. Les frais de procédure, par 5'000 francs, sont mis à la charge de la recourante, qui succombe, en application de l'art. 63 al. 1 PA et des art. 1 ss du règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral (FITAF, RS 173.320.2). L'autorité de recours impute, dans le dispositif, l'avance de frais

déjà versée par la recourante, d'un montant équivalent. Une indemnité à titre de dépens n'est allouée ni à la recourante (art. 64 al. 1 PA a contrario et art. 7 al. 1 FITAF a contrario), ni à l'autorité inférieure (art. 7 al. 3 FITAF).

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

Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :

1.

Le recours est rejeté.

2.

Les frais de procédure de 5'000 francs sont mis à la charge de la recourante. Ce montant est prélevé sur l'avance de frais déjà versée, d'un montant équivalent.

3.

Il n'est pas alloué de dépens.

4.

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

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

Le président du collège :

Le greffier :

Pierre-Emmanuel Ruedin

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)