



---

A-149/2023

## Arrêt du 16 octobre 2024

---

Composition

Annie Rochat Pauchard (présidente du collège),  
Keita Mutombo, Jürg Steiger, juges,  
Lorianne Bovey, greffière.

---

Parties

**A. \_\_\_\_\_ SA,**  
représentée par  
Maître David Minder,  
Métropole Avocats,  
recourante,

contre

**Administration fédérale des contributions AFC,**  
Division principale de la taxe sur la valeur ajoutée,  
autorité inférieure.

---

Objet

Impôt sur les acquisitions (1<sup>er</sup> trimestre 2014 au 4<sup>e</sup> trimestre 2017)

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

**A.a** A.\_\_\_\_\_ SA (ci-après : A.\_\_\_\_\_ ou l'assujettie) est une société anonyme dont le siège se trouve à (... [en Suisse]) et dont le but consiste dans le service de recrutement de cadres dirigeants à l'étranger ainsi que dans le conseil en ressources humaines. Elle est inscrite au registre du commerce depuis le \*\*\* et est immatriculée depuis le \*\*\* au registre de l'Administration fédérale des contributions (ci-après : l'AFC ou l'autorité inférieure) en qualité d'assujettie au sens de la loi fédérale du 12 juin 2009 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (LTVA, RS 641.20). A.\_\_\_\_\_ est identifiée sous le numéro TVA \*\*\*.

**A.b** Pure société de domicile, A.\_\_\_\_\_ sollicite de l'Administration fiscale du canton (...) et obtint par décision du \*\*\* le statut fiscal de société auxiliaire à compter de la période fiscale \*\*\* et pour une durée de cinq ans. Elle renonça volontairement à ce statut en date du \*\*\*.

**B.**

**B.a** Par correspondance du 17 décembre 2019, l'AFC annonça un contrôle TVA à l'assujettie portant sur les périodes fiscales s'étendant du 1<sup>er</sup> janvier 2014 au 31 décembre 2017.

**B.b** A la suite de ce contrôle, l'AFC dressa un rapport de révision le \*\*\* 2020. Ce rapport comprend un module 11 intitulé « Compléments », lequel expose que A.\_\_\_\_\_ ne s'était pas assujettie à la TVA à titre volontaire pour les périodes soumises au contrôle, expliquant que A.\_\_\_\_\_ consistait en une pure société de domicile en Suisse, sans bureau, domiciliée auprès de B.\_\_\_\_\_ SA, à (... [en Suisse]). Dit document indique en outre que C.\_\_\_\_\_, lequel est administrateur président de B.\_\_\_\_\_ SA, occupe également la fonction d'administrateur de A.\_\_\_\_\_. Toujours d'après ce rapport de révision, A.\_\_\_\_\_ bénéficie d'un statut de société auxiliaire auprès de l'Administration fiscale du canton (...) et est détenue par D.\_\_\_\_\_, de Moscou. Dit rapport expose encore que les principaux clients de A.\_\_\_\_\_ et les candidats que cette dernière recrute se trouvent en Russie ainsi que dans les Etats membres de l'Union européenne, ajoutant que A.\_\_\_\_\_ ne dispose d'aucune autorisation d'exercer son activité en Suisse. D'après ce rapport, l'ensemble des prestations de A.\_\_\_\_\_ seraient fournies par sa succursale sise à Moscou, laquelle emploierait environ vingt collaborateurs, qui effectueraient les auditions et recherches de candidats, ainsi que la préparation des contrats. A cet égard, le rapport de révision mentionne que

presque tous les contrats seraient signés par l'administrateur de A.\_\_\_\_\_, que les factures aux clients seraient établies au nom de A.\_\_\_\_\_ SA à (... [en Suisse]) et que les coûts de la succursale de Moscou seraient couverts par les versements réguliers de A.\_\_\_\_\_. Il ressort encore du module 11 du rapport précité qu'aux dires de l'administrateur de A.\_\_\_\_\_, il n'existerait aucun contrat entre le siège de A.\_\_\_\_\_ et la succursale de Moscou, laquelle n'établirait pas de facture. Des prestations de même type auraient aussi été acquises par A.\_\_\_\_\_ d'une autre succursale sise en Ukraine. Par ailleurs, d'autres prestations (*license fees*, frais informatiques, honoraires juridiques et services de *consulting*) étaient aussi facturées à A.\_\_\_\_\_ SA à (... [en Suisse]) par des tiers domiciliés à l'étranger. Pour terminer, le rapport de révision expose que des instructions ont été données à l'administrateur de A.\_\_\_\_\_ pour qu'il assujettisse celle-ci à la TVA au sens de l'art. 10 LTVA à compter du \*\*\*.

**B.c** Sous pli du 2 juillet 2020, l'autorité inférieure adressa une notification d'estimation n° \*\*\* à A.\_\_\_\_\_, fixant sa créance fiscale à 681'777 fr. 55 arrondie à 681'777 fr. (269'885 fr. en 2014, 139'632 fr. en 2015, 147'225 fr. en 2016 et 125'036 fr. en 2017) et opérant des corrections à hauteur des mêmes montants précités, procédant ainsi à une régularisation des acquisitions de prestations de services en provenance de l'étranger, non annoncées par A.\_\_\_\_\_ à l'AFC. La plus grande partie des montants repris à titre d'impôt sur les acquisitions (près de 90% de la somme totale) correspondait aux prestations que l'assujettie aurait sous-traitées à ses deux établissements stables, un à Moscou et l'autre en Ukraine, et que l'AFC a valorisées en se fondant sur les coûts relatifs à ces deux succursales figurant dans la comptabilité de A.\_\_\_\_\_ et que cette dernière avait couverts par des versements réguliers.

**B.d** Par courrier électronique du 31 juillet 2020 ainsi que par courrier du 6 août 2020, l'assujettie contesta la notification d'estimation, concluant à son annulation. En substance, elle soutint remplir les conditions d'assujettissement obligatoire à la TVA sur le territoire suisse, s'agissant des périodes fiscales concernées, de sorte que l'impôt sur les acquisitions serait entièrement déductible. A ce propos, A.\_\_\_\_\_ expliqua que deux sociétés *offshore* étaient destinataires des prestations, précisant que celles-là étaient dominées par des ayants droit économiques domiciliés en Suisse. Elle considéra que le chiffre d'affaires réalisé avec ces sociétés devait donc être pris en considération dans le cadre de l'assujettissement.

**B.e** Entre juillet 2021 et début mars 2022, l'AFC et A.\_\_\_\_\_ échangèrent plusieurs correspondances au sujet des deux sociétés *offshore* et la qualité de leurs ayants droit économiques.

**B.f** Par décision du 23 mars 2022, l'autorité inférieure retint que A.\_\_\_\_\_ avait été, à bon droit, immatriculée au registre des assujettis à la TVA à compter du \*\*\*, fixant la créance fiscale à l'encontre de celle-ci à hauteur de 681'777 fr., plus intérêt moratoire dès le 1<sup>er</sup> novembre 2016, pour ce qui a trait aux périodes fiscales allant du 1<sup>er</sup> trimestre 2014 au 4<sup>e</sup> trimestre 2017. En substance, l'AFC considéra que l'assujettie avait acquis durant les périodes fiscales 2014 à 2017 des prestations de services – prestations de consultants et acquisition de licences – auprès d'entreprises à l'étranger, retenant que ces prestations étaient soumises à l'impôt sur les acquisitions, dès lors qu'elles étaient localisées conformément à l'art. 8 LTVA et que leur valeur dépassait 10'000 fr. par an. L'autorité inférieure releva encore que jusqu'à la fin 2017, l'assujettissement de A.\_\_\_\_\_ était subordonné à la réalisation d'un chiffre d'affaires d'au moins 100'000 fr. avec des destinataires sis ou domiciliés en Suisse. Sur la base des tableaux transmis par A.\_\_\_\_\_ à l'AFC, le chiffre d'affaires de celle-là en 2014, 2015 et 2016 n'avait cependant pas atteint le montant annuel de 100'000 fr., soulignant que le chiffre d'affaires réalisé avec les sociétés *offshore* devait être exclu du calcul. Dès lors, A.\_\_\_\_\_ avait été, à juste titre, immatriculée au registre TVA à compter du \*\*\* et non antérieurement, considérant que cette dernière était donc redevable de l'impôt sur les acquisitions sans pouvoir le déduire.

**B.g** Sous pli du 20 avril 2022, l'assujettie forma réclamation. Principalement, elle conclut à l'annulation de la décision du 23 mars 2022. Subsidiairement, elle demanda la notification d'une nouvelle décision sur réclamation retenant les montants suivants à titre d'acquisition de prestations de services et la TVA due, plus intérêts moratoires : en 2014 265'862 fr. 18 et TVA à hauteur de 21'268 fr. 97 ; en 2015 316'373 fr. 61 et TVA à hauteur de 25'309 fr. 88 ; en 2016 188'618 fr. 44 et TVA à hauteur de 15'089 fr. 47 ; en 2017 78'308 fr. 57 et TVA à hauteur de 6'264 fr. 68. En résumé, elle contesta la position de l'AFC au sujet des sociétés *offshore*. L'assujettie exposa également que ses deux succursales, sises en Russie et en Ukraine, étaient des entités distinctes bénéficiant d'une autonomie suffisante aussi bien sur le plan économique que fiscal. Les charges reprises par l'AFC à titre d'impôt sur les acquisitions n'avaient pas été importées en Suisse mais avaient été consommées en Russie et en Ukraine. A.\_\_\_\_\_ souligna enfin que la comptabilisation des frais des succursales par ses soins consisterait uniquement dans une exigence

comptable, mettant en exergue les comptes relatifs aux années 2014 à 2017, lesquels distingueraient les charges et les produits respectivement de Russie, d'Ukraine et de Suisse.

**B.h** Par décision sur réclamation du 21 novembre 2022, l'AFC rejeta la réclamation de A.\_\_\_\_\_, fixant la créance fiscale pour les années 2014 à 2017 en référence à la notification d'estimation du 2 juillet 2020. En substance, l'autorité inférieure releva que A.\_\_\_\_\_ ne prétendait plus remplir les conditions d'assujettissement durant les périodes fiscales concernées et admettait désormais ne pas être autorisée à déduire l'impôt sur les acquisitions à titre d'impôt préalable. L'AFC exposa ensuite que l'assujettie avait acquis des prestations d'entreprises à l'étranger, notamment de ses succursales en Russie et en Ukraine de 2014 à 2017, dont il découlait un impôt sur les acquisitions, expliquant que ces deux succursales consistaient dans des établissements stables distincts de l'assujettie, puisque sis à l'étranger (application du principe de la *dual entity* [principe dit aussi de l'entité distincte]). L'autorité inférieure ajouta que A.\_\_\_\_\_ était une pure société de domicile au bénéfice d'un statut de société auxiliaire, exposant encore que l'assujettie fournissait néanmoins en son nom des prestations de recrutement. A cet égard, l'AFC releva que les factures étaient émises au nom de A.\_\_\_\_\_ et que les honoraires étaient inscrits dans ses comptes, soulignant que celle-ci sous-traitait toute son activité à ses deux succursales, en particulier à celle sise à Moscou, dès lors que l'assujettie ne détenait ni personnel ni infrastructures adéquats. Ces prestations n'avaient pas fait l'objet d'une facturation de la part des succursales. Cela dit, s'agissant de prestations entre proches, lesquelles n'interviennent en général pas gratuitement mais de façon onéreuse, l'AFC avait considéré que l'assujettie s'acquittait de ces prestations en prenant en charge les frais de ses deux succursales.

### **C.**

**C.a** Par acte du 9 janvier 2013, A.\_\_\_\_\_ (ci-après : la recourante) a interjeté recours contre la décision sur réclamation du 21 novembre 2022. A titre principal, elle conclut, avec suite de frais et dépens, à l'annulation de la décision attaquée et à la fixation de la créance fiscale à son encontre à hauteur de 67'933 fr. de TVA, plus intérêt moratoire à compter du 1<sup>er</sup> novembre 2016, pour les années 2014 à 2017. A titre subsidiaire, la recourante requiert, avec suite de frais et dépens, que la cause soit renvoyée à l'autorité inférieure pour nouvelle décision après instruction. La recourante abonde dans le sens de l'AFC s'agissant de la qualification de ses succursales en tant qu'établissements stables et, par application du principe de l'entité distincte, en tant que sujets fiscaux distincts du siège en

Suisse, encourant leurs propres charges. Pour ce qui a trait aux frais de ses deux succursales, la recourante soutient que leur comptabilisation par ses soins ne relèverait que d'une exigence comptable, mettant en exergue les comptes relatifs aux années 2014 à 2017, lesquels distingueraient clairement les charges et produits respectivement de Russie, d'Ukraine et de Suisse. La recourante soutient également que ses prestations de recrutement facturées directement aux clients par ses soins seraient liées aux activités personnelles de sa directrice, D. \_\_\_\_\_ – ressortissante russe détentrice d'un permis L en Suisse pour une durée de cent vingt jours et salariée au sein de l'entité suisse –, soulignant que les prestations fournies depuis la Suisse n'auraient pas nécessité l'importation, par sous-traitance, de services de recrutement effectués par ses deux succursales. A ce propos, la recourante allègue encore que plus des trois quarts des produits auraient été comptabilisés et facturés en Russie ou en Ukraine, ajoutant que ces prestations auraient été fournies et consommées à l'étranger, sans passage sur le territoire suisse. S'agissant de l'autonomie de ses succursales, la recourante mentionne divers éléments, à savoir leur inscription en qualité de succursales dans un registre en Russie, respectivement en Ukraine, le dépôt de leur déclaration d'impôts en Russie, respectivement en Ukraine, sur la base de comptabilités distinctes, la tenue de comptes distincts par rapport au siège en Suisse, la gestion de dites succursales par du personnel résidant en Russie, respectivement en Ukraine, un nombre important d'employés actifs dans les bureaux en Russie, des employés en Ukraine, les comptes bancaires des deux succursales ouverts en Russie, respectivement en Ukraine, l'établissement des factures par les succursales à leurs clients avec leur propre papier à en-tête, la facturation de charges – par exemple salariales – par les tiers directement aux succursales mentionnées et non à la recourante, l'imposition à la TVA en Russie et en Ukraine des honoraires des deux succursales, l'absence d'exportation des prestations de services des succursales au siège en Suisse et l'absence de facturation entre, d'une part, les succursales russe et ukrainienne et, d'autre part, le siège en Suisse. En conséquence, il conviendrait de déduire du montant de l'impôt sur les acquisitions retenu par l'AFC, les sommes correspondant aux charges des deux succursales.

**C.b** Par réponse du 6 février 2023, l'AFC a conclu, avec suite de frais, à ce que le recours soit rejeté. En résumé, elle retient que la recourante aurait émis en son propre nom les prestations de recrutement, soutenant que la recourante les aurait sous-traitées à ses deux succursales. A ce propos, l'autorité inférieure relève que D. \_\_\_\_\_ n'a pas travaillé pour la recourante en 2014, mettant en exergue l'absence de charge salariale en

2014 dans les comptes de la recourante. L'AFC est en outre d'avis que les prestations de recrutement de la recourante – auditions, recherches de candidats – auraient été effectuées uniquement depuis la Russie ou l'Ukraine, soulignant le statut de société auxiliaire dont elle bénéficie, lequel requiert une activité exercée de façon prépondérante à l'étranger (au moins 80%). L'autorité inférieure en déduit que les prestations de recrutement n'auraient pas pu être fournies par D. \_\_\_\_\_ depuis la Suisse, relevant encore la part des charges salariales par rapport au chiffre d'affaires de la recourante, et la part des charges salariales en comparaison avec le chiffre d'affaires des succursales en Russie et en Ukraine. L'autorité inférieure en conclut que la recourante aurait sous-traité ses prestations à ses deux succursales, ajoutant que l'absence de facturation de prestations à la recourante par ses succursales serait sans importance. A ce sujet, l'AFC souligne que la recourante et ses deux succursales seraient des personnes étroitement liées, soutenant que la contre-prestation de la recourante consisterait dans l'ensemble des frais des succursales pris en charge par ses soins. L'autorité inférieure expose enfin qu'il n'y aurait pas de double imposition en l'espèce, expliquant que les prestations des succursales envers leurs clients seraient distinctes de celles accomplies pour le compte de la recourante.

**C.c** Par réplique du 5 juin 2023, la recourante a modifié ses conclusions, dans le sens qu'elle admet devoir s'acquitter d'une somme de 72'733 fr. à titre de TVA plus intérêt moratoire dès le 1<sup>er</sup> novembre 2016. En substance, elle conteste l'appréciation des faits de l'autorité inférieure, répétant que les honoraires relatifs aux prestations de recrutement directement facturées aux clients par son siège en Suisse pour ce qui concerne les années 2015 à 2017 découleraient uniquement des activités personnelles de D. \_\_\_\_\_ en Suisse. La recourante se prévaut une nouvelle fois de l'autonomie de ses succursales, ajoutant consentir dans son recours à des reprises de TVA à hauteur de 67'933 fr. pour les années 2014 à 2017. Elle admet également avoir importé des logiciels destinés au recrutement du personnel, soulignant que ces programmes informatiques auraient fait l'objet de la reprise de TVA précitée. A cet égard, la recourante précise contester uniquement les reprises de TVA afférentes aux charges de ses succursales, alléguant que ces charges auraient été entièrement émises et consommées en Russie et en Ukraine, ce qui expliquerait, selon elle, que la plus-value générée par sa fondatrice, directrice et administratrice, D. \_\_\_\_\_, soit plus élevée que celle découlant de l'activité déployée par les collaborateurs des succursales en Russie et en Ukraine. La recourante évoque enfin un problème de prix de transfert, dans la mesure où aucun employé ne travaillait pour elle en 2014, suggérant à l'AFC de retenir

qu'elle (soit le siège en Suisse) aurait importé, par sous-traitance, les prestations provenant de ses succursales pour une somme correspondant au salaire annuel de D. \_\_\_\_\_, soit 60'000 fr. à reprendre au taux de 8%, ce qui aboutirait à un montant supplémentaire d'impôt sur les acquisitions de 4'800 fr., intérêts moratoires en sus. En résumé, la recourante allègue devoir s'acquitter uniquement d'un montant de TVA de 72'733 fr., intérêts moratoires en sus.

**C.d** Par duplique du 4 juillet 2023, l'autorité inférieure a réitéré ses conclusions prises dans sa réponse du 6 février 2023, soutenant que les prestations de recrutement – auditions et recherches de candidats – de la recourante n'auraient pas été effectuées en Suisse mais en Russie et en Ukraine par ses succursales, lesquelles les lui auraient ensuite fournies. L'AFC souligne encore l'absence de preuve apportée par la recourante au sujet de prestations de recrutement exécutées par D. \_\_\_\_\_, mettant en exergue le fait que celle-ci n'aurait pas travaillé pour la recourante en 2014. L'autorité inférieure est enfin d'avis que le salaire annuel de D. \_\_\_\_\_ aurait plutôt rémunéré son activité de directrice.

**C.e** Par triplique du 21 août 2023, la recourante a confirmé ses conclusions formulées dans sa réplique du 5 juin 2023, faisant valoir une nouvelle fois ses arguments.

**C.f** Par quadruplique du 15 septembre 2023, l'AFC a confirmé ses conclusions prises dans sa réponse et sa duplique.

**C.g** En date du 22 juillet 2024, le Tribunal administratif fédéral (ci-après : le Tribunal ou la Cour de céans) a prononcé une série de mesures d'instruction, à savoir la production de l'ensemble des factures émises par la succursale de Moscou et d'un échantillon de factures pour les années 2014 à 2016 établies par la succursale ukrainienne, ainsi que la fourniture de traductions certifiées conformées de plusieurs pièces produites par la recourante en langue russe.

**C.h** Par pli du 26 août 2024, la recourante a remis l'intégralité des factures de la succursale russe ainsi que les traductions demandées et expliqué qu'en raison de la situation en Ukraine, il lui était impossible d'accéder à d'autres pièces supplémentaires que celles produites en annexe de son recours.

**C.i** Invitée à présenter ses éventuelles observations, l'autorité inférieure a communiqué par courrier du 11 septembre 2024 qu'elle était d'avis que les

documents transmis ne permettaient pas d'infirmer l'acquisition par la recourante des prestations de services auprès de ses succursales russe et ukrainienne.

Les autres faits et arguments des parties seront repris, pour autant que nécessaire, dans les considérants en droit ci-après.

## **Droit :**

### **1.**

#### **1.1**

**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) prises par les autorités mentionnées à l'art. 33 LTAF. En particulier, les décisions sur réclamation rendues par l'AFC en matière de TVA peuvent être contestées devant le Tribunal administratif fédéral, conformément à l'art. 33 let. d LTAF. La procédure est régie par la PA, pour autant que la LTAF n'en dispose pas autrement (art. 37 LTAF).

**1.1.2** Aux termes de l'art. 50 al. 1 PA, le recours doit être déposé dans les trente jours qui suivent la notification de la décision. A teneur de l'art. 20 al. 2 PA, le délai compté par jours commence à courir le lendemain de l'événement qui le déclenche. Lorsque le délai échoit un samedi, un dimanche ou un jour férié selon le droit fédéral ou cantonal, son terme est reporté au premier jour ouvrable qui suit (art. 20 al. 3 1<sup>re</sup> phr. PA). Conformément à l'art. 22a al. 1 let. c LTVA, les délais fixés en jours par la loi ou par l'autorité ne courent pas du 18 décembre au 2 janvier inclusivement.

#### **1.2**

**1.2.1** En l'espèce, la décision attaquée est datée du 21 novembre 2022 et a été notifiée par courrier A+ à la recourante le 23 novembre 2022. Formé le 9 janvier 2023, le recours a été interjeté en temps utile.

**1.2.2** Eu égard à l'art. 48 al. 1 PA, le Tribunal de céans constate que la recourante a pris part à la procédure devant l'autorité inférieure et est spécialement atteinte par la décision attaquée, dès lors que l'AFC lui

réclame un montant de 681'777 fr. à titre de correction de l'impôt, plus intérêt moratoire. La Cour de céans retient également que la recourante a un intérêt digne de protection à l'annulation de la décision. En effet, en cas d'admission de son recours, la recourante ne serait pas débitrice de ce montant, étant précisé qu'elle reconnaît devoir une somme de 72'733 fr. à l'autorité inférieure au titre d'impôt sur les acquisitions.

**1.2.3** Pour le reste, le recours répond aux exigences de contenu et de forme de la procédure administrative (art. 52 al. 1 PA).

**1.2.4** Au vu de ce qui précède, le recours est recevable.

## **2.**

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 1<sup>er</sup> janvier 2018, la révision partielle de la LTVA du 30 septembre 2016 (RO 2017 3575) est entrée en vigueur. Dès lors que le présent litige porte sur les périodes fiscales 2014 à 2017, la LTVA et l'OTVA, dans leur version en vigueur jusqu'au 31 décembre 2017, sont seules applicables à la présente procédure (art. 112 et 113 LTVA).

## **3.**

**3.1** 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 ou l'inopportunité (art. 49 PA ; cf. ULRICH HÄFELIN et al., Allgemeines Verwaltungsrecht, 8<sup>e</sup> éd. 2020, n° 1146 ss p. 254 s. ; ANDRÉ MOSER et al., Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 3<sup>e</sup> éd. 2022, n° 2.149 p. 101). Le Tribunal de céans applique le droit d'office, sans être lié par les motifs invoqués (art. 62 al. 4 PA), ni par l'argumentation juridique développée dans la décision attaquée (cf. MOOR/POLTIER, Droit administratif, vol. II, 3<sup>e</sup> éd. 2011, sous-chap. 2.2.6.5 p. 300).

**3.2** Le Tribunal administratif fédéral statue lui-même sur l'affaire ou exceptionnellement la renvoie avec des instructions impératives à l'autorité inférieure (art. 61 al. 1 PA). Le renvoi a pour conséquence l'annulation (partielle) de la décision attaquée. L'autorité de recours a le pouvoir ou l'obligation de renvoyer la cause à l'autorité inférieure avec des instructions impératives. Ces instructions doivent être incluses dans le dispositif – directement ou avec renvoi aux considérants (« dans le sens des considérants ») – pour disposer d'un caractère impératif (cf. ATF 140 I 114 consid. 2.4.2 ; 120 V 233 consid. 1a). Les conditions du renvoi à l'autorité

inférieure, qui représente un cas exceptionnel, n'ont été précisées ni dans la loi, ni dans les matériaux à disposition (cf. Message du Conseil fédéral à l'Assemblée fédérale concernant l'extension de la juridiction administrative fédérale, FF 1965 II 1348 ss, p. 1372). Le choix de la forme de la décision est laissé à l'appréciation de l'autorité de recours (cf. ATF 131 V 407 consid. 2.1.1 ; arrêts du TAF A-1819/2011 du 29 août 2011 consid. 6 ; A-1898/2009 du 26 août 2010 consid. 9.1). Une décision de renvoi se justifie quand il s'agit d'examiner des faits nouveaux ou de procéder de manière complète à l'administration des preuves (cf. arrêt du TAF A-5186/2019 du 28 août 2020 consid. 1.6; MOSER et al., op. cit., ch. 3.194). S'il apparaît que l'autorité inférieure a procédé à une constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents, il convient en règle générale de lui renvoyer la cause (art. 61 al. 1 PA ; arrêts du TAF A-4862/2022 du 18 octobre 2023 consid. 2.2.2 ; A-6691/2012 du 23 juillet 2014 consid. 1.2.3 ; cf. RENÉ RHINOW et al., Öffentliche Prozessrecht, 4<sup>e</sup> éd. 2021, n° 1597 et 1679).

### 3.3

**3.3.1** La procédure est régie par la maxime inquisitoire, c'est-à-dire que le Tribunal définit les faits d'office et librement (cf. art. 12 PA, applicable en vertu de l'art. 81 al. 1 LTVA). Cette maxime doit toutefois être relativisée par son corollaire, à savoir le devoir des parties de collaborer à l'établissement des faits (art. 13 PA), en vertu duquel celles-ci doivent notamment indiquer les moyens de preuve disponibles et motiver leur requête (art. 52 PA). Par conséquent, 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, 2012/23 consid. 4 ; ALFRED KÖLZ et al., Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 3<sup>e</sup> éd. 2013, n° 1135 s. p. 398).

**3.3.2** La maxime inquisitoire impose également au juge d'apprécier d'office l'ensemble des preuves à disposition, selon sa libre conviction (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 ; cf. ég. art. 81 al. 3 LTVA ; arrêts du TAF A-1996/2022 du 19 décembre 2022 consid. 3.2 [confirmé par arrêt du TF 9C\_111/2023 du 16 mai 2023] ; A-2286/2017 du 8 mai 2020 consid. 2.2.2 ; A-956/2019 du 3 mai 2019 consid. 6.1.1). 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-610/2023 du 19 avril 2024 consid. 4.2 ; MOSER et al., op. cit., n° 3.140).

En matière de TVA, l'art. 81 al. 3 LTVA consacre ce principe et précise que l'acceptation d'une preuve ne doit pas dépendre exclusivement de la présentation de moyens de preuves précis. Cela vaut en particulier s'agissant de la preuve des faits qui lèvent ou diminuent l'imposition (cf. Message sur la simplification de la TVA, FF 2008 6277 ss [ci-après cité : FF 2008 6277 ss], p. 6280 et 6395 ; MARTIN KOCHER, *in* : Martin Zweifel et al. [éd.], *Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht - Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer*, 2015 [ci-après cité : MWSTG-Kommentar], art. 81 n° 33 s. ; FELIX GEIGER, *in* : Geiger/Schluckebier [éd.], *Kommentar MWSTG*, 2<sup>e</sup> éd., 2019 [ci-après cité : *Kommentar MWSTG*], art. 81 n° 10 ss). Néanmoins, 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 de jouer un rôle considérable, la jurisprudence récente ayant déjà posé certains jalons en la matière (cf. arrêt du TF 2C\_709/2017 précité consid. 3.3 ; arrêts du TAF A-610/2023 du 19 avril 2024 consid. 4.2 ; A-1996/2022 précité consid. 3.2 [confirmé par arrêt du TF 9C\_111/2023 précité] ; A-2350/2020 du 17 janvier 2022 consid. 1.7 ; A-2119/2021 du 28 juin 2021 consid. 2.3 [confirmé par arrêt du TF 2C\_647/2021 du 1<sup>er</sup> novembre 2021]).

**3.3.3** 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, l'autorité 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-610/2023 du 19 avril 2024 consid. 4.3.1 ; A-1996/2022 précité consid. 3.3.1 [confirmé par arrêt du TF 9C\_111/2023 précité] ; A-2350/2020 précité consid. 1.8 ; A-2119/2021 précité consid. 1.5.1 [confirmé par arrêt du TF 2C\_647/2021 précité] ; RAPHAËL BAGNOUD, *La théorie du carrefour*, *in* : OREF [éd.], *Au carrefour des contributions – Mélanges de droit fiscal en l'honneur de Monsieur le Juge*

Pascal Mollard, 2020, [ci-après cité : Mélanges Mollard], p. 489 ss, 504 s. ; MOSER et al., op. cit., n° 3.144 ; FF 2008 6277 ss, p. 6394 s. ; cf. ég. art. 33 al. 1 PA *a contrario*).

**3.3.4** En revanche, lorsque l'autorité de recours reste dans l'incertitude après avoir procédé aux investigations requises, elle appliquera les règles sur la répartition du fardeau de la preuve. Dans ce cadre, à défaut de dispositions spéciales en la matière, 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 146 II 6 consid. 4.2 ; 144 II 427 consid. 8.3.1 ; 140 II 248 consid. 3.5 ; arrêt du TF 9C\_686/2022 du 14 mars 2023 consid. 4.3 ; arrêts du TAF A-610/2023 du 19 avril 2024 consid. 4.3.2 ; A-2350/2020 précité consid. 1.8 ; A-2119/2021 précité consid. 1.5.2 [confirmé par arrêt du TF 2C\_647/2021 précité] ; RHINOW et al., op. cit., n° 996 ss ; MOOR/POLTIER, op. cit., p. 299 s.).

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 avec un degré de vraisemblance suffisant pour emporter la conviction du juge (cf. consid. 3.3.3 ci-avant ; ATF 139 V 176 consid. 5.2 ; arrêts du TAF A-610/2023 du 19 avril 2024 consid. 4.3.2 ; A-2350/2020 précité consid. 1.8 ; A-2119/2021 précité consid. 1.5.2 [confirmé par arrêt du TF 2C\_647/2021 précité]).

**3.3.5** S'agissant du degré de preuve requis en matière fiscale, la jurisprudence s'est toujours montrée stricte : les moyens de preuve présentés doivent prouver l'état de fait d'une manière suffisamment 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 sa conviction 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-1996/2022 précité consid. 3.3.2 [confirmé par arrêt du TF 9C\_111/2023 précité] ; A-2350/2020 précité consid. 1.8 ; A-2119/2021 précité consid. 1.5.1

[confirmé par arrêt du TF 2C\_647/2021 précité] ; MOSER et al., op. cit., n° 3.141).

**3.3.6** En matière d'impôt sur les acquisitions, l'existence d'un échange de prestations est, on le verra (cf. consid. 5.2.2), une condition du caractère imposable d'une opération (arrêt du TAF A-6299/2009 du 21 avril 2011 consid. 4.4). Selon les règles générales sur le fardeau de la preuve, les autorités fiscales ont la charge de la preuve de cet élément fondant l'imposition (arrêt du TF 2A.264/2006 du 3 septembre 2008 consid. 4.1, traduit en français *in* : Revue de droit administratif et de droit fiscal [RDAF] 2009 II 186, 191).

#### **4.**

**4.1** En procédure juridictionnelle administrative, ne peuvent être examinés et jugés, en principe, que les rapports juridiques à propos desquels l'autorité administrative compétente s'est prononcée préalablement, d'une manière qui la lie sous la forme d'une décision. Dans cette mesure, la décision détermine l'objet de la contestation qui peut être déféré en justice par la voie d'un recours. Le juge n'entre donc pas en matière, sauf exception, sur des conclusions qui vont au-delà de l'objet de la contestation. L'objet du litige dans la procédure de recours est le rapport juridique réglé dans la décision attaquée, dans la mesure où – d'après les conclusions du recours – il est remis en question par la partie recourante. L'objet de la contestation (« Anfechtungsgegenstand ») et l'objet du litige (« Streitgegenstand ») sont identiques lorsque la décision administrative est attaquée dans son ensemble. En revanche, les rapports juridiques non litigieux sont certes compris dans l'objet de la contestation, mais pas dans l'objet du litige. L'objet du litige peut donc être réduit par rapport à l'objet de la contestation. Il ne peut en revanche, sauf exceptions non pertinentes en l'espèce, s'étendre au-delà de celui-ci (cf. pour toutes ces questions, ATF 144 II 359 consid. 4.3 et les références citées ; arrêts du TAF A-5807/2023 du 26 avril 2024 consid. 1.4.2 ; A-5783/2020 du 12 avril 2022 consid. 2.4.1.2).

#### **4.2**

**4.2.1** A ce stade de la procédure, la recourante ne remet plus en question le fait qu'elle ne remplissait pas les conditions permettant de l'assujettir de manière obligatoire à la TVA pour les périodes 2014 à 2017. Elle ne conteste pas non plus devoir un impôt sur les acquisitions – intérêt moratoire en sus – sur les montants de prestations de services qui lui ont été directement facturés par des tiers ayant leur siège à l'étranger. Dans la notification d'estimation n° \*\*\* du 2 juillet 2020, cela correspond aux

sommes suivantes : pour 2014, 265'862 fr. 18 équivalant à 21'268 fr. 97 d'impôt sur les acquisitions ; pour 2015, 316'373 fr. 61 équivalant à 25'309 fr. 89 d'impôt sur les acquisitions ; pour 2016, 188'618 fr. 44 équivalant à 15'089 fr.48 d'impôt sur les acquisitions ; pour 2017, 78'308 fr. 57 équivalant à 6'264 fr. 69 d'impôt sur les acquisitions (total d'impôt de 67'933 fr. 02).

Dans ses arrêts 2C\_563/2022 du 31 octobre 2022 consid. 1.2 et 2C\_392/2022 du 15 novembre 2022 consid. 6.3.6 ss, le Tribunal fédéral a développé la jurisprudence initiée par le TAF (cf. arrêt du TAF A-4848/2021 du 1<sup>er</sup> avril 2022 consid. 5.2), dans la mesure où il a considéré que la créance fiscale n'entre pas seulement partiellement en force par la reconnaissance écrite partielle ou le paiement partiel sans réserve d'un montant figurant dans la notification d'estimation (art. 43 al. 1 let. b LTVA). Bien plus, il a précisé que les décisions, décisions sur réclamation ou jugements au sens de l'art. 43 al. 1 let. a LTVA – dans la mesure où ils ne sont pas ou plus contestés – entrent également partiellement en force et entraînent ainsi l'entrée en force partielle de la créance fiscale qui en est à la base (arrêt du TAF A-3493/2024 du 27 février 2024 consid. 3). En ce sens, la décision sur réclamation attaquée est donc entrée en force de chose décidée dans la mesure chiffrée ci-dessus et dans laquelle elle n'est plus contestée. Par conséquent, même si la prescription absolue du droit de taxer de l'art. 42 al. 6 LTVA devait intervenir pour une partie des années considérées avant que le présent litige ne soit définitivement clos par un jugement entré en force, les montants indiqués ci-dessus ne seront pas affectés par ladite prescription, puisqu'entrés en force avant son intervention.

**4.2.2** Le présent litige se concentre désormais sur la taxation, à titre d'impôt sur les acquisitions, des charges supportées par la recourante en lien avec ses succursales en Russie et en Ukraine pendant la période sous revue. En résumé, la recourante soutient que les deux succursales, qui doivent être considérées comme des établissements stables, auraient fourni elles-mêmes les prestations de recrutement directement à leurs clients et qu'il n'est donc pas question de les imposer en Suisse. S'agissant des prestations de recrutement qui ont été effectivement facturées par elle depuis la Suisse, ces dernières auraient été fournies grâce au travail de son employée D.\_\_\_\_\_, sans recourir aux services des deux succursales. Admettant cependant qu'en 2014, elle ne disposait encore d'aucun employé alors que des prestations ont également été facturées depuis la Suisse l'année en question, elle propose de retenir un montant correspondant au salaire ultérieur de son employée, soit 60'000 fr. à taxer

au taux de 8%, ce qui ajouterait 4'800 fr. au montant de 67'933 fr. d'impôt sur les acquisitions qu'elle a déjà admis. De son côté, l'AFC considère que la recourante aurait facturé toutes les prestations de recrutement en son propre nom et que, par conséquent, elle a dû recourir aux prestations des deux succursales, en qualité de sous-traitantes, pour les réaliser. Ces deux succursales constituant des établissements stables au sens de l'art. 5 OTVA, en application du principe de la *dual entity* (voir ci-après consid. 5.3.2), il devrait être admis que celles-ci auraient fourni leurs prestations à titre onéreux à la recourante (prestations entre proches). Les charges des deux succursales payées par la recourante représenteraient la contrepartie aux prestations fournies par celles-ci. L'AFC a donc repris la valeur de ces charges figurant dans la comptabilité de la recourante à titre d'impôt sur les acquisitions pour un montant total de 613'844 fr. 60.

Après avoir posé les principes de droit applicables à la présente cause (ci-après consid. 5), le Tribunal examinera les différentes pièces du dossier à disposition pour déterminer à qui, et dans quelle mesure, attribuer les prestations de recrutement visées (ci-après consid. 6).

## **5.**

**5.1** La Confédération perçoit, à chaque stade du processus de production et de distribution, un impôt général sur la consommation (taxe sur la valeur ajoutée), avec déduction de l'impôt préalable, qui a pour but d'imposer la consommation finale non entrepreneuriale sur le territoire suisse (art. 130 Cst. ; art. 1 al. 1 LTVA). Cet impôt est perçu sous trois formes différentes (art. 1 al. 2 LTVA) : celle d'un impôt sur les prestations que les assujettis fournissent à titre onéreux sur le territoire suisse (impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse ; let. a), celle d'un impôt sur l'acquisition, par un destinataire se trouvant sur le territoire suisse, de prestations fournies par une entreprise ayant son siège à l'étranger (impôt sur les acquisitions ; let. b), et celle d'un impôt sur l'importation de biens (impôt sur les importations ; let. c).

## **5.2**

**5.2.1** L'impôt sur les acquisitions a pour objectif d'assurer une prise en charge globale et égale des prestations fournies sur le territoire suisse, afin d'éviter les avantages concurrentiels injustifiés des fournisseurs étrangers. Avec l'impôt sur les importations, l'impôt sur les acquisitions permet ainsi l'imposition, sans lacune, des prestations au lieu où elles sont consommées (cf. notamment les arrêts du TAF A-4747/2019 du 14 avril 2021 consid. 4.3.2 ; A-3549/2018 du 6 avril 2020 consid. 4.2).

**5.2.2** Sont soumises à l'impôt sur les acquisitions, notamment les prestations de services d'entreprises qui ont leur siège à l'étranger et qui ne sont pas inscrites au registre des assujettis, si le lieu de la prestation se trouve sur le territoire suisse au sens de l'art. 8 al. 1 LTVA (art. 45 al. 1 let. a LTVA dans sa teneur jusqu'au 31 décembre 2017 [RO 2017 3575]). La perception de l'impôt sur les acquisitions est ainsi subordonnée à la réalisation des conditions suivantes : il doit s'agir d'une prestation de services fournie à titre onéreux et relevant de l'art. 8 al. 1 LTVA (principe du lieu du destinataire ; cf. ATF 139 II 346 consid. 6.3.1) ; la prestation de services doit avoir été fournie sur le territoire suisse, ce qui est notamment réputé être le cas lorsque le destinataire a le siège de son activité économique sur le territoire suisse (art. 8 al. 1 LTVA) ; le fournisseur de prestations doit être une entreprise établie à l'étranger non inscrite au registre de l'AFC (FELIX GEIGER, *in* : Kommentar MWSTG, art. 45 n° 7 ss). La prestation de services en cause ne doit de surcroît pas être exclue du champ de l'impôt en vertu de l'art. 21 LTVA ou exonérée de l'impôt sur la base de l'art. 23 LTVA (art. 109 al. 1 OTVA en vigueur jusqu'au 31 décembre 2017 [RO 2017 6307] ; cf. art. 45a LTVA en vigueur depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2018).

**5.2.3** A teneur de l'art. 45 al. 2 LTVA, le destinataire des prestations de services décrites ci-avant est assujetti à l'impôt sur les acquisitions s'il est lui-même assujetti à l'aune de l'art. 10 LTVA (let. a), ou s'il acquiert pour plus de 10'000 fr. de ce genre de prestations pendant une année civile (let. b). Le sujet de l'impôt n'est donc pas le prestataire, mais le destinataire de la prestation imposable. On parle à cet effet de *reverse charge* (arrêts du TAF A-3549/2018 du 6 avril 2020 consid. 4.2 et les références citées ; A-786/2013 du 30 juillet 2014 consid. 4.3). L'assujettissement au sens de l'art. 45 al. 2 let. b LTVA est de nature subsidiaire par rapport à l'assujettissement selon l'art. 10 LTVA (arrêt du TAF A-4388/2014 du 26 novembre 2015 consid. 5.4.3 *in fine*) et n'ouvre en principe pas droit à la récupération de l'impôt préalable, faculté qui est réservée aux assujettis de l'art. 10 LTVA (cf. BEATRICE BLUM, *in* : Kommentar MWSTG, art. 28 n° 2 ; voir consid. 2.5 ci-après). Le calcul et le taux de l'impôt sur les acquisitions se déterminent sur la base des mêmes règles que la TVA grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse (application des art. 24 et 25 LTVA par renvoi de l'art. 46 LTVA). Enfin, pour les contribuables dont l'assujettissement se limite à l'acquisition de ce type de prestations, la période fiscale et la période de décompte correspondent à l'année civile (art. 47 al. 2 LTVA).

**5.2.4** Comme évoqué plus haut (cf. consid. 5.2.2), la perception d'un impôt sur les acquisitions suppose un échange de prestations entre *deux entreprises différentes*, en ce sens qu'une entreprise ayant son siège à l'étranger doit avoir fourni à titre onéreux une prestation à une autre entreprise assujettie à l'impôt en Suisse (cf. art. 1 al. 2 let. b LTVA). Sont en effet assujetties à la TVA, de manière générale, les opérations économiques qui font l'objet d'un échange de prestations entre deux ou plusieurs sujets fiscaux distincts – le prestataire et le destinataire – et qui engendrent des chiffres d'affaires externes. Les opérations qui demeurent purement internes à la sphère d'un même sujet fiscal ne sont en revanche pas imposables (ATF 142 II 113 consid. 7.1 s. ; arrêt du TF 2C\_387/2020 du 23 novembre 2020 consid. 5.1).

### 5.3

**5.3.1** Exploite une entreprise quiconque exerce à titre indépendant une activité professionnelle ou commerciale en vue de réaliser, à partir de prestations, des recettes ayant un caractère de permanence, et agit en son propre nom vis-à-vis des tiers (art. 10 al. 1 2<sup>e</sup> phr. LTVA dans sa teneur jusqu'au 31 décembre 2017 [RO 2017 3575], repris presque mot pour mot par l'art. 10 al. 1<sup>bis</sup> LTVA dans sa version actuellement valable). La LTVA ne contient pas de définition de la notion d'activité *indépendante*. Cela étant, la question de savoir si une activité doit être qualifiée d'indépendante ou non au sens de la TVA ne se pose qu'en lien avec des activités exercées par des personnes physiques ; la personnalité juridique d'une entité commerciale entraîne en effet la fiction que celle-ci constitue une entité fiscale indépendante – sous réserve d'indices permettant de retenir une situation abusive d'évasion fiscale (cf. ATF 142 II 113 consid. 7.3 ; 138 II 251 consid. 2.4.2).

**5.3.2** Dans le cadre des relations transfrontalières, la pratique constante de l'AFC, confirmée par le Tribunal fédéral, assimile l'entreprise et l'établissement stable sis dans des pays différents à des sujets fiscaux distincts, dont les prestations de l'un envers l'autre sont donc en principe imposables. Ce principe de l'entité distincte (principe dit aussi de la *dual entity*) a été repris à l'art. 10 al. 3 LTVA *a contrario* (ATF 142 II 113 consid. 7.1 avec les références citées ; arrêt du TF 2C\_562/2020 du 21 mai 2021 consid. 8.2 avec les références citées). La pratique administrative susmentionnée présuppose toutefois que la structure qui est sise dans un autre Etat que l'entreprise principale dispose d'une certaine autonomie vis-à-vis de cette dernière et soit partant assimilable à un établissement stable autonome (art. 5 OTVA, voir ci-après consid. 5.3.3). A défaut, l'entreprise principale et sa structure sise dans un autre Etat devront être

considérées comme un seul et unique sujet fiscal, de sorte que les prestations de services qu'elles échangeraient entre elles ne seraient pas déterminantes au regard de la TVA suisse et, précisément, pas soumises à la TVA suisse. Ce critère d'indépendance vaut en présence d'entités commerciales dépourvues de la personnalité juridique : en cas d'indépendance suffisante, l'entité sera traitée en tant qu'établissement stable dont les opérations localisées en Suisse seront en principe imposables ; dans la négative, il pourra notamment s'agir d'un simple bureau de représentation du siège sis dans un autre Etat, dont les prestations fournies à l'entreprise principale, « internes » du point de vue de la TVA, ne seront pas assujetties (ATF 142 II 113 consid. 7.2). Il est certes exact que la qualité d'assujetti à la TVA n'est pas tributaire de la forme juridique de la structure considérée, en ce sens que même une entité dépourvue de la personnalité morale, lorsqu'elle exerce une activité commerciale ou professionnelle indépendante de celle du siège en agissant notamment sur le plan externe (principe de l'entité distincte), peut être soumise à la TVA (ATF 142 II 113 consid. 7.3 *in initio*). En revanche, la personnalité morale d'une entité induit automatiquement la fiction selon laquelle celle-ci est un sujet fiscal à part entière, distinct de la société-mère, sous réserve d'une situation d'évasion fiscale (ATF 142 II 113 consid. 7.3 *in fine*).

**5.3.3** Conformément à l'art. 5 OTVA, on entend par établissement stable une installation commerciale permanente où est exercée, entièrement ou partiellement, l'activité d'une entreprise (al. 1). Sont notamment réputés établissements stables les succursales et les représentations permanentes (al. 2 let. a et e). S'agissant de la notion de succursale, à défaut de définition légale, la jurisprudence et la doctrine l'ont circonscrite comme suit. Il s'agit d'un établissement commercial qui, dans la dépendance d'une entreprise principale dont il fait juridiquement partie, exerce une activité similaire, de façon durable et avec ses propres installations, jouissant d'une certaine autonomie financière et commerciale. La succursale doit disposer d'une direction propre qui puisse conclure, sans intervention de l'entreprise principale, les actes juridiques. Cette exigence n'empêche pas les dirigeants de l'entreprise principale de représenter eux aussi la succursale – à moins qu'ils n'aient été expressément privés de ce pouvoir. En dépit de cette autonomie relative, la succursale n'a pas d'existence juridique. Elle ne peut pas ester en justice, ni être poursuivie. Elle ne peut pas non plus être représentée : les « représentants de la succursale » sont en fait les représentants de l'entreprise principale. La « représentation de la succursale » est généralement confiée à un directeur ou à un fondé de procuration. Lorsqu'une société est sise à l'étranger, au moins l'une des

personnes autorisées à représenter sa succursale en Suisse doit être domiciliée dans ce pays et être inscrite au registre du commerce (arrêt du TF 4A\_476/2021 du 6 juillet 2022 consid. 3.1 avec les références citées). La loi ne définit pas non plus ce qu'il faut entendre par « représentation permanente ». Alors que l'art. 5 OTVA s'oriente en principe sur le modèle de l'art. 5 du modèle de convention fiscale de l'OCDE concernant le revenu et la fortune (ci-après : MC OCDE, qui est assorti d'un commentaire issu de cette organisation : OCDE, Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune, version abrégée [avec un commentaire article par article], Paris 2017, différentes versions de ce document sont disponibles sur le site internet : [www.oecd.org](http://www.oecd.org) thèmes fiscalité conventions fiscales ; CLAUDIO FISCHER, *in* : MWSTG-Kommentar, art. 10 n° 123 ; KEITA MUTOMBO, Der Begriff der Betriebsstätte im In- und Ausland aus schweizerischer Sicht und seine Bedeutung in der Mehrwertsteuer, *in* : Mélanges Mollard, 131 ss, p. 135 s.), il convient de constater que cette dernière disposition n'évoque pas directement la notion de « représentations permanentes ». Ce terme est en revanche connu à l'art. 4 al. 2 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD, RS 642.11). Cela dit, aux termes du § 5 de l'art. 5 MC OCDE, l'entreprise se crée un établissement stable lorsqu'une personne – autre qu'un agent indépendant au sens du § 6 – agit pour le compte de l'entreprise et dispose dans un Etat contractant de pouvoirs qu'elle y exerce habituellement lui permettant de conclure des contrats au nom de l'entreprise. Il y a dans ce cas établissement stable même en l'absence d'une installation fixe d'affaires ; l'existence de l'établissement stable est en effet présumée (fiction) si l'agent dépendant agit dans certaines conditions pour l'entreprise qu'il représente (PASCHOUD/DE VRIES REILINGH, *in* : Aubry Girardin/Noël [éd.], Commentaire romand Impôt fédéral direct, 2<sup>e</sup> éd. 2017, art. 4 n° 42 ; PETER LOCHER, *in* : Peter Locher [éd.] Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundesteuer, 2<sup>e</sup> éd. 2019, art. 4 n° 38-40).

## 5.4

**5.4.1** Du point de vue du droit commercial, l'obligation de tenir une comptabilité pour l'ensemble de la société (art. 957 de la loi fédérale du 30 mars 1911 complétant le Code civil suisse, RS 220 [ci-après : CO]) s'étend en principe aussi aux succursales juridiquement dépendantes. Indépendamment du fait qu'une comptabilité séparée soit tenue pour la succursale, les résultats d'exploitation de cette dernière sont imputés au siège principal et les bilans ainsi que les comptes de résultats séparés sont réunis avec ceux du siège principal. Cela vaut également pour les succursales étrangères (arrêt du TAF A-1444/2006 et A-1445/2006 du

22 juillet 2008 consid. 8.3, considérant non publié dans l'ATAF 2008/39 ; NEUHAUS/BINZ, in: Heinrich Honsell et al. [éd.], Basler Kommentar, Obligationenrecht II, 4<sup>e</sup> éd. 2012, art. 957 n° 55 p. 2296 ; KARL KÄFER, in: Arthur Meier-Hayoz [éd.], Berner Kommentar zum schweizerischen Privatrecht, 1981, art. 957 n° 75 s. p. 339s. ; ZIMMERMANN/WALTI-RHINER, Aufbewahren von Geschäftsbüchern, in : Der Schweizer Treuhänder 2004, p. 868, 870). Ce qui précède vaut assurément *mutatis mutandis* pour les représentations permanentes qui sont également des entités dépendantes de la société principale.

**5.4.2** Sous l'angle de la TVA, les établissements stables étrangers sont toutefois traités comme des sociétés indépendantes, juridiquement autonomes (ci-avant consid. 5.3.2). Il résulte de cette indépendance en matière de TVA que les charges et les produits des établissements stables étrangers ne doivent pas être pris en considération dans le compte de résultat du siège principal suisse. D'un autre côté, les activités entre le siège principal et ses établissements stables étrangers doivent être traitées dans le compte de résultat comme des événements entre des entreprises indépendantes (arrêt du TAF A-1444/2006 et A-1445/2006 du 22 juillet 2008 consid. 8.3, non publié dans l'ATAF 2008/39).

## 5.5

**5.5.1** Le principe de l'auto-taxation prévaut dans le système de la TVA. La taxation et le paiement de l'impôt sont en principe assurés par l'assujetti lui-même. Celui-ci doit décompter la créance fiscale de manière spontanée vis-à-vis de l'AFC dans le délai légal prévu et en la forme prescrite (art. 71 al. 1 LTVA). Il doit tenir ses livres comptables de manière à ce que tous les faits importants pour la détermination de l'assujettissement, le calcul de l'impôt et celui de l'impôt préalable déductible puissent y être constatés aisément et de manière sûre (art. 70 al. 1 LTVA ; arrêts du TF 2C\_998/2021 du 12 mai 2022 consid. 7.1 ; 2C\_530/2019 du 23 janvier 2020 consid. 4.1.1 ; arrêt du TAF A-1705/2023 du 24 mai 2024 consid. 5.2 [attaqué devant le TF]).

**5.5.2** Selon l'art. 70 al. 1 LTVA, si les documents comptables font défaut ou sont incomplets, ou que les résultats présentés par l'assujetti ne correspondent manifestement pas à la réalité, l'AFC procède à une taxation par estimation dans les limites de son pouvoir d'appréciation (arrêts du TF 2C\_998/2021 du 12 mai 2022 consid. 7.3 ; 2C\_885/2019 du 5 mars 2020 consid. 5.1 ; 2C\_530/2019 du 23 janvier 2020 consid. 4.1.2).

**5.5.3** L'AFC a le droit et le devoir de procéder à une estimation des chiffres d'affaires ainsi que de l'impôt préalable dans le cadre de son pouvoir d'appréciation (taxation par voie d'estimation) dans deux hypothèses : premièrement, lorsque la personne assujettie n'a pas observé son devoir d'enregistrer et de conserver les pièces ou lorsque les éléments nécessaires à la taxation ne ressortent pas de ses livres comptables et documents ou lorsque la comptabilité pour d'autres raisons (formelles) n'offre aucune garantie quant à sa véracité ; deuxièmement, lorsque les résultats découlant de la comptabilité même tenue correctement du point de vue formel ne correspondent manifestement pas à la réalité (arrêts du TF 2C\_998/2021 du 12 mai 2022 consid. 7.3 ; 2C\_885/2019 du 5 mars 2020 consid. 5.3 ; 2C\_530/2019 du 23 janvier 2020 consid. 4.1.3 avec les références citées).

**5.5.4** Lorsqu'elle procède à une estimation du chiffre d'affaires, l'autorité de taxation doit tenir compte des conditions particulières prévalant dans l'entreprise en cause ; elle doit s'appuyer sur des données plausibles et aboutir à un résultat s'approchant le plus possible de la réalité, comme le prescrit l'art. 79 al. 1 LTVA en exigeant que l'AFC procède dans les limites de son pouvoir d'appréciation. Elle doit tenir compte de toutes les circonstances dont elle a connaissance. En ce sens, elle doit certes procéder à une estimation prudente, mais n'est cependant pas tenue, en cas de doute, de retenir les hypothèses les plus favorables à l'assujetti. Au contraire, il s'agit d'éviter que l'assujetti qui a rempli son devoir de collaboration ne soit tenu de payer des impôts plus élevés que celui dont un contrôle ultérieur de la comptabilité est impossible pour des motifs qui lui sont imputables. La violation de devoirs de procédure ne doit pas être récompensée (arrêt du TF 2C\_530/2019 du 23 janvier 2020 consid. 4.1.4 avec les références citées).

## **5.6**

**5.6.1** En vertu de l'art. 24 al. 1 1<sup>re</sup> phr. LTVA, l'impôt se calcule sur la contre-prestation. L'alinéa 2 précise que lorsque la prestation est fournie à une personne étroitement liée (art. 3 let. h LTVA), la contre-prestation correspond à la valeur qui aurait été convenue entre des tiers indépendants.

**5.6.2** Par « personnes étroitement liées », il faut entendre, d'après l'art. 3 let. h LTVA : 1. les détenteurs d'au moins 20% du capital-actions ou du capital social d'une entreprise ou les détenteurs d'une participation équivalente dans une société de personnes, ou les personnes proches de ces détenteurs, 2. les fondations ou associations avec lesquelles il existe

une relation économique, contractuelle ou personnelle particulièrement étroite ; les institutions de prévoyance ne sont pas considérées comme des personnes étroitement liées. Dans la mesure où une succursale, respectivement une représentation permanente, même sise à l'étranger demeure, comme il a été vu plus haut (cf. consid. 5.4.1), rattachée financièrement et commercialement à la société principale à laquelle elle appartient, il paraît logique d'appliquer la règle de l'art. 24 al. 2 LTVA aux prestations transfrontalières qui pourraient prendre place entre les deux entités en vertu du principe de la *dual entity* (MUTOMBO, op. cit, p. 143, note en bas de page n° 49), cela à condition qu'il apparaisse que les prestations en question sont intervenues dans le cadre d'un réel échange de prestations (voir l'arrêt du TF 2A.264/2006 du 3 septembre 2008 consid. 4, traduit *in* : RDAF 2009 II 186 ss).

**5.6.3** La valeur de la contre-prestation à retenir, soit celle qui aurait été obtenue entre des tiers indépendants (« Drittpreis »), se détermine au moyen d'une comparaison (« Drittvergleich »), laquelle doit permettre de définir si le prix de la contre-prestation respecte le principe de pleine concurrence (cf. arrêts du TF 2C\_403/2022 du 12 décembre 2022 consid. 6.2 ; 2C\_532/2021 du 9 mai 2022 consid. 7.3 ; 2C\_342/2017 du 12 avril 2018 consid. 6).

**5.6.4** Pour déterminer la valeur de la contre-prestation qui aurait été convenue entre des tiers indépendants au sens de l'art. 24 al. 2 LTVA, plusieurs méthodes peuvent être appliquées, lesquelles sont également utilisées en matière d'impôts directs, soit principalement la méthode du coût majoré, celle du prix comparable ou encore la méthode du prix de revente (arrêts du TAF A-5317/2020 du 23 juin 2022 consid. 2.2.4 ; A-2304/2019 du 20 avril 2020 consid. 2.2.4.4 [confirmé par arrêt du TF 2C\_443/2020 du 8 octobre 2020]). L'art. 58 al. 3 LIFD qui fait mention de ces trois méthodes n'établit pas de hiérarchie entre elles, étant précisé que les autorités fiscales disposent d'un pouvoir d'appréciation pour choisir d'appliquer l'une d'entre elles. Toutefois, d'après la pratique et la doctrine, la méthode du coût majoré prime les deux autres (arrêts du TF 9C\_37/2023 du 11 juin 2024 consid. 2.3.4 [publication ATF prévue] ainsi que 2C\_548/2020 et 2C\_551/2020 du 3 mai 2021 consid. 3.2.3 avec la référence citée).

**5.6.5** La méthode du coût majoré (dite aussi méthode des coûts complets, par l'AFC, cf. Info TVA 08 [Parts privées] ch. 1.5.3, ou encore méthode *cost plus*) consiste, en substance, à déterminer, pour les biens ou services transférés à un acheteur associé, les coûts supportés par le fournisseur

dans le cadre d'une transaction entre entreprises associées, à quoi est ajoutée une marge appropriée à ces coûts, de façon à obtenir un bénéfice approprié compte tenu des fonctions exercées et des conditions du marché (ATF 140 II 88 consid. 4.2 ; arrêts du TF 9C\_678/2022 du 5 juin 2023 consid. 7.2.1 ; 9C\_686/2022 du 14 mars 2023 consid. 4.2 ; 2C\_495/2017 du 27 mai 2019 consid. 11.1.2 avec les références citées).

**5.6.6** A plusieurs reprises, la Cour de céans a retenu l'application d'un supplément de 10% sur des prestations facturées par des recourants, préalablement acquises auprès de sous-traitants – sans cette marge de 10% –, permettant ainsi de déterminer par estimation, en l'absence d'éléments suffisants, la valeur de la contre-prestation au sens de l'art. 24 al. 2 LTVA (pour des exemples d'application, voir arrêts du TAF A-4948/2022 du 13 septembre 2023 consid. 3.3.3 [confirmé par arrêt du TF 9C\_675/2023 du 6 décembre 2023] ; A-5317/2020 du 23 juin 2022 consid. 2.2.4, 3.4.1.1 et 3.4.1.2 ; A-3318/2019 du 9 septembre 2020 consid. 3.1.4.4 ; A-2304/2019 du 20 avril 2020 consid. 3.4 ; A-2826/2017 du 12 février 2019 consid. 3.2.1 avec renvoi à l'arrêt du TF 2A.693/2006 du 26 juillet 2007 consid. 5 ; A-5431/2015 du 28 avril 2016 consid. 3.3.2 ; A-5059/2014 du 26 février 2015 consid. 5.1.3 [confirmé par arrêt du TF 2C\_321/2015 du 22 décembre 2015]).

**5.7** A teneur de 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 ; arrêts du TF 9C\_67/2024 du 8 août 2024 consid. 5.1.2 ; 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 ; 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 : RALF IMSTEPF, *Zuordnung von Leistungen*], p. 772 ; PASCAL MOLLARD et al., *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 ; A-1356/2022 du 27 octobre 2022 consid. 3.2.2 ; RALF IMSTEPF, Zuordnung von Leistungen, p. 772 s.).

A ce titre, il faut néanmoins rappeler l'importance déterminante que les documents écrits revêtent en matière de TVA, en particulier la facturation. Si celle-ci n'est pas seule déterminante (cf. arrêts du TF 2C\_853/2021 du 12 mai 2022 consid. 5.3 ; 2C\_492/2020 du 25 février 2022 consid. 4.1 ; 2C\_734/2019 du 2 juin 2021 consid. 4.3.2 ; 2C\_767/2018 du 8 mai 2019 consid. 5.1), 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 ; arrêt du TAF A-2350/2020 du 17 janvier 2022 consid. 3.2 ; BEATRICE BLUM, MWSTG-Kommentar, art. 28 n° 12 p. 418 ; BARBARA HENZEN, Kommentar MWSTG, art. 28 n° 31 p. 794 s. ; MOLLARD et al., op. cit., p. 144 n° 459 et p. 221 n° 194). Eu égard à 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 ; arrêts du TAF A-5198/2017 du 24 octobre 2018 consid. 7.3.3.5 ; A-7032/2013 du 20 février 2015 consid. 3.1 ; DANIEL RIEDO, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, 1999, p. 17).

## 6.

En l'espèce, la recourante, active dans le domaine du recrutement de personnel, est donc une société ayant son siège principal en Suisse et qui a implanté deux succursales ou représentations permanentes (voir ci-après les désignations de ces entités dans les documents produits, consid. 6.3.1 et 6.3.2 ; dans la mesure où les différences que peuvent présenter ces deux types d'entités ne sont pas déterminantes pour la résolution du présent litige, le Tribunal adoptera ci-après le terme générique d'établissement stable, sauf lorsqu'il retranscrit les propos des parties), une en Russie, à Moscou et l'autre en Ukraine, à Kiev (jusqu'en 2016). Comme cela a déjà été esquissé sous le considérant 4.2.2 ci-avant, la question déterminante à même de trancher le litige est celle de savoir à laquelle de ces entités et dans quel volume il convient d'imputer les

prestations de recrutement qui ont été fournies pendant les périodes fiscales 2014 à 2017.

**6.1** En effet, dans sa décision sur réclamation, l'AFC retient que les deux succursales seraient des établissements stables et non pas des bureaux de représentation. Dans ces conditions, il s'agirait d'entités séparées de la recourante en application du principe de la *dual entity*. Elles constitueraient des sujets distincts de la recourante qui encourraient leurs propres charges. La recourante, qui serait une pure société de domicile, fournirait néanmoins en son propre nom les prestations de recrutement. En effet, les factures seraient émises à son nom et les honoraires inscrits dans ses comptes. Comme elle ne posséderait ni personnel ni infrastructures adéquats, il conviendrait donc de retenir qu'elle sous-traiterait l'ensemble de son activité à ses deux succursales (en particulier celle de Moscou). Ces dernières fourniraient dès lors à la recourante les prestations de recrutement (art. 8 al. 1 LTVA). Certes, les succursales ne factureraient pas à la recourante la fourniture des prestations de recrutement. Ces prestations interviendraient cependant entre proches et ne seraient en règle générale pas fournies gratuitement. Elles seraient donc réalisées à titre onéreux et la recourante les rémunérerait en prenant en charge les frais des succursales (ch. II.4 de la décision sur réclamation du 21 novembre 2022). Pour soutenir sa position, l'AFC se réfère à un lot de factures figurant en annexe de sa réponse du 6 février 2023 (pièce AFC n° 13 ; voir ch. B.1 de la réponse). Quant à la possibilité que les prestations de recrutement aient pu être fournies depuis la Suisse par la directrice de la recourante, cette thèse ne serait pas crédible. Outre le fait que l'employée concernée n'a débuté son activité qu'en 2015, celle-ci n'aurait pu fournir les prestations en question. Au contraire, pendant le contrôle, l'AFC aurait constaté que les prestations de recrutement étaient en réalité fournies par les succursales, les auditions et recherches de candidats étant menées exclusivement depuis Moscou ou l'Ukraine. Au demeurant, en tant que société bénéficiant du statut de société auxiliaire, la recourante était tenue d'exercer son activité de manière prépondérante à l'étranger (au moins 80% ; art. 23 de la loi genevoise du 23 septembre 1994 sur l'imposition des personnes morales, aujourd'hui abrogé). Elle ne saurait donc avoir fourni ses prestations de recrutement depuis la Suisse, par l'intermédiaire de sa directrice. Une comparaison des charges salariales entre le siège suisse et les charges des succursales montrerait à l'évidence que le travail se faisait dans les succursales et que la part de charges salariales en Suisse était insuffisante. Le salaire de l'employée semblait plutôt rémunérer son activité de directrice plutôt qu'une activité de recrutement (duplicque du 4 juillet 2023, ch. B.1). La recourante avait donc

dû forcément sous-traiter son activité à ses deux succursales (réponse, ch. B.2). Il n'y aurait d'ailleurs pas de double imposition car les prestations fournies par les succursales à leurs clients ne se confondraient pas avec les services que celles-ci rendent à la recourante (réponse, ch. B.4).

**6.2** Le Tribunal pourrait adhérer à la position de l'autorité inférieure s'il était démontré que *l'ensemble* des prestations de recrutement étaient effectivement facturées par le siège suisse au nom de la recourante. Dans cette situation, il y aurait forcément sous-traitance des opérations aux deux établissements stables russe et ukrainien. Or, cette position ne paraît pas résister à l'examen de l'ensemble des pièces du dossier, comme il ressortira des considérants ci-après.

**6.3** L'AFC et la recourante s'accordent sur le fait que les deux entités étrangères, une à Moscou et l'autre à Kiev, constituent des établissements stables au sens de l'art. 5 OTVA et il apparaît que cette analyse est confortée par les documents figurant au dossier.

**6.3.1** Sur la base des déclarations et des documents remis par la recourante en accompagnement de son recours, il apparaît que l'établissement stable de Moscou est enregistré au rôle des contribuables en Russie depuis le \*\*\*. A ce titre, un code d'identification fiscale n° \*\*\* lui a été attribué ainsi qu'un code pour « les motifs du recensement » n° \*\*\* (traduction certifiée de la pièce recourante n° 5). Un autre document daté du \*\*\*, également établi par une autorité fiscale (Inspection interdistrict de l'Office fédéral des impôts n° \*\*\* pour Moscou) atteste que l'établissement stable est désormais enregistré en tant que « représentation de la société anonyme 'A. \_\_\_\_\_ S.A.' » dans « le registre public des succursales, représentations accréditées des personnes morales étrangères » (traduction certifiée de la pièce recourante n° 6). Le détail de l'inscription figure dans une pièce annexe (traduction certifiée de la pièce recourante n° 7). Il précise que l'autorité fiscale a « procédé à l'inscription d'Etat de l'accréditation de la succursale/représentation de la personne morale étrangère », en l'occurrence « Représentation de la société anonyme 'A. \_\_\_\_\_ SA' », « inscrite précédemment dans le registre public des succursales, représentations accréditées des personnes morales étrangères, en conservant le numéro public de l'inscription de l'accréditation attribué précédemment ». La succursale, respectivement représentation, a été créée le \*\*\* et son adresse se trouve \*\*\*, à Moscou. D. \_\_\_\_\_ est indiquée en tant que dirigeante de la succursale, respectivement représentation. L'établissement stable compterait une vingtaine de collaborateurs (Compléments au rapport de révision, pièce

AFC n° 1). Il dispose d'une comptabilité séparée (pièce recourante n° 14) et paie en fonction de ses activités déployées en Russie des impôts sur le bénéfice (pièce recourante n° 10), ainsi que soumet son chiffre d'affaires à la taxe sur la valeur ajoutée (traduction certifiée de la pièce recourante n° 12). La recourante supporte certaines charges directement (pour exemple, voir les licences informatiques facturées à l'établissement stable de Moscou, traduction certifiée de la pièce recourante n° 20). La recourante a également produit une liste de toutes les factures qu'elle aurait émises de \*\*\* à \*\*\*, avec 983 entrées (traduction certifiée de la pièce recourante n° 19, p. 1 et pièce recourante n° 19 dans son entier), ainsi qu'une clé USB contenant toutes les factures correspondant à cette liste. Une comparaison entre le nombre de factures figurant sur la clé USB par années et la liste produite démontre une concordance quasi parfaite (191 factures pour 2014 contre effectivement 191 positions dans la liste [de la position 211 à la position 402] ; 144 factures pour 2015 contre 143 positions dans la liste [de la position 403 à la position 546] ; 80 factures pour 2016 contre 79 positions dans la liste [de la position 547 à la position 626] ; 116 factures pour 2017 contre 115 positions dans la liste [de la position 627 à la position 742]).

**6.3.2** S'agissant de l'établissement stable situé en Ukraine et qui a cessé son activité depuis 2016, la recourante n'a pu produire qu'une déclaration d'impôts pour 2014 (pièce recourante n° 9), ainsi que les bilans de l'entité pour 2014 et 2015 (pièce recourante n° 13). De la déclaration fiscale produite (en anglais), on peut retenir que l'établissement stable est désigné en tant que « Representation of 'A. \_\_\_\_\_ SA' » et qu'il dispose d'un code de contribuable fiscal (« Taxpayer code » n° \*\*\*) avec une adresse à Kiev (« \*\*\* »). La recourante précise que malgré ses efforts, elle n'a pas été en mesure de réunir d'autres pièces supplémentaires en raison du contexte géopolitique actuel, d'autant plus que la succursale a été dissoute il y a de nombreuses années. Elle indique que cela étant, il ne faudrait pas perdre de vue que le fonctionnement organisationnel, son autonomie, ainsi que sa relation avec le siège en Suisse étaient fort semblables à ceux de l'établissement stable russe. A défaut de documents, il pourrait donc être procédé par analogie (p. 7 du recours).

**6.3.3** Sur la base de ce qui précède, il apparaît donc que les deux entités étrangères présentent bien la nature d'un établissement stable permettant, le cas échéant, l'existence d'un rapport de prestations dans l'hypothèse où la recourante facturerait effectivement toutes les prestations de recrutement en son propre nom, devant pour ce faire recourir aux services de ses deux établissements stables étrangers en qualité de sous-traitants.

**6.4** Il convient à présent de s'intéresser à la manière dont les prestations de recrutement sont facturées, ainsi qu'à la comptabilité de la recourante et de ses établissements stables.

**6.4.1** Pour fonder sa position, l'AFC s'appuie sur la pièce n° 13 accompagnant sa réponse. Il s'agit d'un lot de 31 factures, portant sur des prestations de recrutement fournies de 2014 à 2016 à divers clients établis en Suisse et aux Iles Vierges, établies clairement au nom de la recourante et comportant ses coordonnées bancaires en Suisse. Les montants sont facturés principalement en euros et en dollars américains, à l'exception de deux sommes en francs suisses. Ces pièces avaient été présentées par la recourante à la suite de la contestation de la notification d'estimation, lorsqu'elle avait tenté dans un premier temps d'établir qu'elle avait facturé depuis la Suisse, notamment à des sociétés offshore qui auraient été détenues par des ayants droit économiques domiciliés en Suisse, suffisamment de chiffre d'affaires imposable sur territoire suisse pour entraîner son assujettissement obligatoire pour les années 2014 à 2017, ce qui lui aurait alors permis de récupérer, à titre d'impôt préalable, l'impôt sur les acquisitions réclamé par l'AFC (voir le courrier électronique de l'AFC du 4 août 2020, pièce AFC n° 2, demandant à la recourante « les factures clients sur sol suisse qui déclencherai[en]t l'assujettissement obligatoire [...] – Y COMPRIS les factures adressées aux structures off shore »).

**6.4.2** Sur la base de ces pièces, les prestations en question sont clairement imputables à la recourante en Suisse. Cela dit, ces factures ne permettent pas encore de conclure que *l'ensemble* des prestations fournies ont été facturées à l'identique par la recourante en Suisse. Les pièces au dossier, ainsi que la comptabilité de la recourante et de ses établissements stables conduisent au contraire à penser que les deux établissements stables ont également directement facturé en leur propre nom la majeure partie des prestations de recrutement, sans que la recourante en Suisse ne soit intercalée entre eux et les clients.

**6.4.3** La recourante reconnaît elle-même qu'une partie des prestations de recrutement ont été facturées par le siège en Suisse (voir recours, p. 4 ; réplique, p. 2). Cela dit, à côté des produits attribués au siège en Suisse, il apparaît – en tout cas s'agissant de l'établissement stable moscovite – que ce dernier établissait également ses propres factures pour les prestations fournies directement à ses propres clients. Il ressort de l'examen des exemples de documents dont la traduction certifiée conforme en français a été demandée (exemples de factures de 2014 à 2017 ; traduction certifiée

de la pièce recourante n° 18) que ces pièces ont été établies avec comme «Vendeur : Représentation de la société anonyme 'A.\_\_\_\_\_SA' à Moscou (A.\_\_\_\_\_SA) », avec indication de l'adresse complète à Moscou et de ses propres codes d'identification fiscale, respectivement de motif de recensement \*\*\* correspondant au document d'enregistrement de l'établissement stable (pièce recourante n° 5 ; voir ci-avant consid. 6.3.1). Ces factures sont frappées d'une TVA russe de 18%. On peut retrouver ces mêmes factures dans la clé USB remise par la recourante (mesure d'instruction du 22 juillet 2024) et dans la liste des factures produite (pièce recourante n° 19 ; voir ci-avant consid. 6.3.1 *in fine*). En revanche, il est à noter qu'aucune des 31 factures établies par la société en Suisse (voir ci-avant consid. 6.4.1) ne se retrouve dans cette même liste des factures émises par l'établissement stable de Moscou. Aux yeux du Tribunal, ces éléments démontrent, comme le soutient la recourante, que l'établissement stable a également facturé des prestations de recrutement en son propre nom depuis la Russie directement à ses clients. S'agissant de l'Ukraine, la recourante n'a pas été en mesure de présenter des factures de son établissement stable (voir ci-avant consid. 6.3.2), mais comme on le verra ci-après (consid. 6.6), cet élément n'est pas déterminant pour la résolution du litige.

**6.4.4** En annexe à son recours, la recourante a produit un tableau intitulé « Bilan de répartition » selon le bordereau des pièces (pièce recourante n° 16). Pour chaque année des périodes fiscales litigieuses, le tableau indique le total de prestations qui aurait été facturé « en Suisse » et qui selon la logique de la recourante correspond aux prestations qu'elle a facturées depuis le siège en Suisse, ainsi que le total facturé « hors Suisse » ventilé entre les prestations facturées par l'établissement stable ukrainien et celui de Moscou. Cela donne le résultat suivant (en francs suisses) :

	2014	2015	2016	2017
<b>Total facturé en Suisse</b>	<b>1'221'363.14</b>	<b>851'524.53</b>	<b>527'613.06</b>	<b>360'489.25</b>
Ukraine	75'819.44	47'345.89	0.00	0.00
Moscou	2'857'970.00	1'253'816.26	962'921.83	1'402'112.62
<b>Total facturé hors Suisse</b>	<b>2'933'789.44</b>	<b>1'301'162.15</b>	<b>962'921.83</b>	<b>1'402'112.62</b>
<b>Total</b>	<b>4'155'152.58</b>	<b>2'152'686.68</b>	<b>1'490'534.89</b>	<b>1'762'601.87</b>

**6.4.5** Le tableau en question se recoupe parfaitement avec les comptes d'exploitation de la recourante pour les années 2014 et 2015 (pièce recourante n° 3). En revanche, pour les années 2016 et 2017, on observe une différence dans la mesure où les comptes de la recourante n'indiquent aucun revenu pour la Suisse, tout le chiffre d'affaires étant attribué à l'établissement stable de Moscou. Le tableau ci-dessus vient ainsi rectifier ce point en présentant également des résultats pour le siège en Suisse.

En ce qui concerne de manière plus générale la comptabilité de la recourante, celle-ci englobe les produits et les charges des deux établissements stables, ce qui correspond, comme on l'a vu, à l'obligation découlant du droit commercial de tenir une comptabilité pour l'ensemble d'une entreprise (cf. ci-avant consid. 5.4.1). L'AFC ne peut donc pas tirer argument, comme elle le fait, du fait que l'ensemble des honoraires figurent dans la comptabilité suisse de la recourante (décision sur réclamation, ch. II.4). Il s'agit uniquement de la mise en œuvre d'une norme comptable et cela ne suffit pas encore pour attribuer toutes les opérations de recrutement à la recourante en Suisse. Les deux établissements stables font d'ailleurs l'objet d'une comptabilité propre séparée (pièce recourante n° 14 pour l'établissement stable de Moscou et pièce recourante n° 13 pour l'établissement stable de l'Ukraine).

Si l'on examine de près le compte de profits et de pertes de l'établissement stable de Moscou, on peut observer que les revenus indiqués pour 2014 et 2015 correspondent parfaitement à ceux indiqués dans les comptes « consolidés » de la recourante en Suisse (revenu total de 2'857'970 fr. pour 2014 et de 1'253'816 fr. 26 pour 2015). Pour 2016 et 2017, une différence apparaît en raison de l'absence de ventilation dans les comptes suisses entre les revenus de l'établissement stable et les revenus réalisés par le siège principal en Suisse (revenu total selon les comptes séparés de

962'921 fr. 83 [contre 1'490'534 fr. 89 dans la comptabilité de la recourante] pour 2016 et de 1'402'107 fr. 57 [contre 1'762'601 fr. 87 dans la comptabilité de la recourante] pour 2017 ; à ce sujet, se référer au tableau de la recourante repris sous consid. 6.4.4 ci-dessus et qui reprend les montants corrects résultant de la comptabilité de l'établissement stable).

S'agissant des charges de l'établissement stable de Moscou résultant de sa comptabilité, une comparaison démontre que celles-ci sont systématiquement un peu inférieures à celles désignées comme telles dans les comptes de la société en Suisse, la différence résultant d'un poste supplémentaire appelé « Assurances » qui est ajouté dans la comptabilité de la recourante aux autres dépenses de l'établissement stable reprises à l'identique (total de dépenses d'exploitation selon les comptes séparés de 2'915'054 fr. 84 [contre 3'006'396 fr. 18 dans la comptabilité de la recourante avec l'ajout de la somme de 91'341 fr. 36 pour les assurances] pour 2014 ; de 1'294'411 fr. 51 [contre 1'387'144 fr. 43 dans la comptabilité de la recourante avec l'ajout de la somme de 92'732 fr. 93 pour les assurances] pour 2015 ; de 1'570'979 fr. 36 [contre 1'651'689 fr. 88 dans la comptabilité de la recourante avec l'ajout de la somme de 80'710 fr. 51 pour les assurances] pour 2016 ; de 1'447'096 fr. 97 [contre 1'484'641 fr. 10 dans la comptabilité de la recourante avec l'ajout de la somme de 37'544 fr. 12 pour les assurances] pour 2017). Les deux pièces présentées pour l'établissement stable de l'Ukraine (pièce recourante n° 13) rendent plus difficile une telle comparaison, mais comme déjà indiqué précédemment, ce point n'est pas déterminant pour la résolution du litige (voir ci-après consid. 6.6).

**6.4.6** Il résulte des éléments qui précèdent que l'AFC ne peut pas être suivie lorsqu'elle considère que l'*ensemble* des prestations de recrutement auraient été facturées au nom de l'entité suisse, reprenant dès lors l'entier des charges des deux établissements stables figurant dans la comptabilité de la recourante à titre de contre-prestation pour les opérations qu'elle aurait nécessairement dû sous-traiter. Dans ce sens, l'autorité inférieure se contredit dans sa réponse lorsqu'elle affirme qu'il n'y a pas de « double imposition car les prestations fournies par les succursales à leurs clients ne se confondent pas avec les services que celles-ci rendent à la recourante » (ch. B.4 de la réponse de l'AFC). En effet, si comme on l'a vu, l'AFC reprend l'intégralité des dépenses des deux établissements stables à titre d'honoraires pour les opérations de sous-traitance, on se demande bien avec quels moyens les deux établissements stables ont encore pu travailler pour leurs propres clients.

Il apparaît au contraire, sur la base des pièces produites par la recourante, que l'établissement stable de Moscou a facturé lui-même ses propres prestations pour la plus grande partie de son activité. Il en est allé vraisemblablement de même pour l'établissement stable ukrainien, même si ce point n'est pas déterminant en l'espèce (voir ci-après consid. 6.6). Les différents revenus et charges sont comptabilisés de manière cohérente dans les comptabilités des établissements stables et dans la comptabilité « consolidée » de la recourante, si l'on excepte le fait que les produits réalisés en Suisse n'ont pas été ventilés en 2016 et 2017 (mais ceux-ci ont donc été reconstitués dans le tableau produit par la recourante en annexe 16 à son recours, voir aussi ci-avant consid. 6.4.4). Il convient encore ici de relever que l'état des livres comptables de la recourante a été jugé bon que ce soit quant à la forme ou au fond selon la constatation de l'inspecteur figurant dans le rapport de révision du contrôle TVA (positions 3.4 et 3.5 ; pièce AFC n° 1).

En conséquence, les produits qui peuvent être attribués aux deux établissements stables et qui ont été directement facturés par ces derniers ne doivent pas être considérés comme ayant été réalisés par la recourante en son propre nom. Dans ces cas, on ne peut retenir qu'il y ait eu sous-traitance de la recourante à ses établissements stables à l'étranger. Seules les prestations qui ont été facturées au nom du siège en Suisse à l'image des pièces figurant en annexe 13 de la réponse de l'AFC doivent être considérées comme ayant été réalisées en son propre nom.

**6.5** Il reste à examiner la manière dont ont été exécutées les prestations facturées depuis la Suisse et réalisées par la recourante en son propre nom. Dans son mémoire de recours, la recourante soutient que ces honoraires seraient liés aux activités personnelles déployées en Suisse par sa directrice D.\_\_\_\_\_, salariée depuis \*\*\*. Le Tribunal ne saurait cependant donner raison sur ce point à la recourante pour les motifs suivants : premièrement, la directrice n'est salariée de la recourante que depuis \*\*\*, ce qui démontre que pour \*\*\* en tout cas déjà, elle a bien dû recourir aux services des deux établissements stables pour réaliser les opérations qu'elle a ensuite facturées en son propre nom depuis la Suisse. Ensuite, et comme le soutient l'AFC, on peine à croire que dès \*\*\*, une seule employée a été en mesure de réaliser le volume d'affaires imputable au siège en Suisse, ce d'autant que cette même employée était également active pour l'établissement stable de Moscou, comme cela ressort de la traduction certifiée de la pièce recourante n° 7 (D.\_\_\_\_\_ est désignée comme dirigeante de la succursale/représentation à Moscou) et son nom figure également sur les factures traduites en qualité de « chef de

l'entreprise ou autre personne habilitée ». Par conséquent, les pièces au dossier ne permettent pas de confirmer la position de la recourante et il doit au contraire être admis que pour la partie des prestations qui sont attribuables à la recourante en Suisse, ces opérations ont été sous-traitées aux deux établissements stables à l'étranger et ont généré un impôt sur les acquisitions.

**6.6** En définitive, il doit être retenu que la recourante a certes facturé elle-même des prestations de recrutement en son propre nom, mais pas l'*ensemble* du chiffre d'affaires découlant de sa comptabilité. Il convient au contraire de considérer que les deux établissements stables à l'étranger ont fourni également des prestations en leur propre nom, lesquelles ne doivent pas être imputées à la recourante. Pour cette partie du chiffre d'affaires, il ne saurait y avoir sous-traitance aux deux établissements stables et donc existence d'un impôt sur les acquisitions.

Dans la mesure où le présent Tribunal ne dispose pas de l'entier des factures établies par la recourante en Suisse et qu'il ne peut donc pas vérifier si le tableau de ventilation des produits établi par la recourante (voir ci-avant consid. 6.4.4) est totalement correct, la cause doit être renvoyée à l'AFC pour détermination exacte de la part du chiffre d'affaires effectivement facturée par la recourante en son propre nom pour la Suisse. Pour la fourniture de ces prestations, il devra être retenu que la recourante a dû nécessairement recourir au travail de ses deux établissements stables à l'étranger, ne disposant pas elle-même du personnel et des infrastructures adéquats en Suisse. Ces opérations de sous-traitance, effectuées entre proches, doivent être vues comme fournies à titre onéreux. Pour en déterminer la valeur, le Tribunal considère que le recours à une méthode d'estimation correspondant à la valeur des montants facturés depuis le siège principal en Suisse, moins une marge de 10%, peut être utilisée (voir ci-avant, consid. 5.6.6). Concrètement, l'impôt sur les acquisitions généré par les opérations sous-traitées devra donc être calculé en prenant comme base de calcul l'ensemble des opérations facturées par la recourante depuis la Suisse en son propre nom, moins une marge de 10%. Compte tenu de la méthode d'estimation indiquée par le Tribunal pour reconstruire le volume des opérations sous-traitées et donc de l'impôt sur les acquisitions, soit en partant du chiffre d'affaires effectivement réalisé par la recourante pour la Suisse, il importe peu ensuite de savoir si ces opérations ont été sous-traitées aux établissements stables de Moscou ou de Kiev, raison pour laquelle, le fait que la recourante n'ait pas été à même d'apporter beaucoup d'éléments

de preuve en lien avec l'établissement stable de l'Ukraine n'est somme toute pas très déterminant.

**6.7** Compte tenu de ce qui précède, le recours est donc partiellement admis et la cause renvoyée à l'autorité inférieure pour nouvelle décision sur la base des instructions données dans le considérant 6.6 ci-dessus. Les montants d'impôt sur les acquisitions déjà admis par la recourante et qui ne font plus partie de l'objet du litige (voir ci-avant consid. 4.2.1) viendront s'ajouter au nouveau montant de l'impôt sur les acquisitions à déterminer, intérêt moratoire en sus.

## **7.**

Il convient enfin de statuer sur les frais de procédure et sur l'attribution d'une éventuelle indemnité de dépens.

**7.1** En règle générale, le Tribunal administratif fédéral met les frais de procédure à la charge de la partie qui succombe. Ces frais sont réduits si celle-ci n'est déboutée que partiellement (art. 63 al. 1 1re et 2e phr. PA ; parmi d'autres : arrêt du TAF A-6253/2018 du 10 décembre 2019 consid. 7.1). L'autorité de recours impute, dans le dispositif, l'avance sur les frais de procédure correspondants et rembourse le surplus éventuel (cf. art. 1 ss, plus particulièrement art. 5 al. 3, de l'ordonnance du 10 septembre 1969 sur les frais et indemnités en procédure administrative [RS 172.041.0]). En outre, aucun frais de procédure n'est mis à la charge de l'autorité inférieure déboutée (cf. art. 63 al. 2 PA). En matière de procédure administrative fédérale, le renvoi de l'affaire à l'instance précédente pour instruction complémentaire et prononcé d'une nouvelle décision vaut gain de cause de la partie recourante (ATF 137 V 57 ; 137 V 271 consid. 7.1 ; arrêts du TAF A-5186/2019 du 28 août 2020 consid. 8.1 ; A-358/2018 du 10 janvier 2019 consid. 16.1).

Au vu de ce qui précède, la recourante doit être considérée comme ayant obtenu gain de cause en ce qui concerne le renvoi à l'autorité inférieure pour nouveau calcul de l'impôt sur les acquisitions en lien avec les prestations de services effectivement fournies à la recourante par les deux entités russe et ukrainienne (soit le montant de 613'844 fr. dans la notification d'estimation, ce qui correspond à environ 90% de la totalité de la reprise opérée par l'AFC). En revanche, celle-ci succombe dans la mesure des sommes d'impôt sur les acquisitions déjà admises à ce stade de la procédure (voir ci-avant consid. 4.2.1 ; soit la somme de 67'933 fr. 02, ce qui équivaut à environ 10% de la totalité de la reprise effectuée par l'AFC). Les frais de procédure, arrêtés à 15'000 fr., sont donc mis à la

charge de la recourante, qui succombe partiellement, à hauteur de 1'500 fr. Les frais de procédure sont prélevés sur l'avance de frais déjà versée par la recourante d'un montant de 15'000 fr. et le solde, pour 13'500 fr., lui sera restitué, une fois le présent arrêt devenu définitif et exécutoire.

**7.2** Selon l'art. 64 al. 1 PA, l'autorité de recours peut allouer, d'office ou sur requête, à la partie ayant entièrement ou partiellement obtenu gain de cause, une indemnité pour les frais indispensables et particulièrement élevés qui lui ont été occasionnés (cf. également art. 7 du Règlement du 11 décembre 2006 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral [FITAF, RS 173.320.2]). Pour les mêmes motifs que ceux invoqués au considérant précédent, il convient d'allouer à la recourante une indemnité réduite de dépens, fixée à 7'500 fr.

*(Le dispositif de la décision se trouve à la page suivante.)*

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

**1.**

Le recours est partiellement admis au sens des considérants. La cause est renvoyée à l'autorité inférieure pour nouvelle décision au sens des considérants 6.6 et 6.7.

**2.**

Les frais de procédure de 15'000 fr. sont partiellement mis à la charge de la recourante à hauteur de 1'500 fr. Ce montant sera prélevé sur l'avance de frais déjà versée de 15'000 fr. Le solde de 13'500 fr. lui sera restitué une fois le présent arrêt entré en force.

**3.**

Une indemnité réduite de dépens à hauteur de 7'500 fr est allouée à la recourante, à charge de l'autorité inférieure.

**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.

La présidente du collège :

La greffière :

Annie Rochat Pauchard

Lorianne Bovey

**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 le mémoire est 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).