



---

Cour I  
A-2047/2023

## **Arrêt du 3 juillet 2024**

---

Composition

Pierre-Emmanuel Ruedin (président du collège),  
Annie Rochat Pauchard, Keita Mutombo, juges,  
Alice Fadda, greffière.

---

Parties

**A. \_\_\_\_\_ S.A., [Pays A], [succursale suisse],**  
représentée par  
Maîtres Anne Tissot Benedetto et Alexandra Pillonel,  
recourante,

contre

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

---

Objet

Taxe sur la valeur ajoutée (périodes fiscales 2014 à 2017) ;  
assujettissement à l'impôt sur les acquisitions.

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

A. \_\_\_\_\_ S.A., [Pays A], [succursale suisse] (ci-après : la recourante ou la succursale suisse) est une succursale de la société anonyme de droit [du Pays A] A. \_\_\_\_\_ S.A., sise [au Pays A]. Elle est inscrite au registre du commerce du canton [...] depuis le [...] 2007 et est notamment active dans la gestion d'une plateforme de mise en relation de professionnels à professionnels (B2B), avec une offre proposant du matériel destiné au domaine [...] et des services de recyclage [...] [adresse du site internet]. Suite à une demande d'enregistrement rétroactif, la recourante fut immatriculée en qualité d'assujettie depuis le [...] 2018 au registre TVA de l'Administration fédérale des contributions (ci-après : l'AFC ou l'autorité inférieure).

**B.**

**B.a** En date du 29 mai 2020, l'autorité inférieure procéda à un contrôle de la recourante. A cette occasion, il fut constaté qu'elle remplissait les conditions pour un assujettissement à l'impôt sur les acquisitions depuis l'année 2014.

**B.b** A la suite du contrôle précité, l'AFC établit la notification d'estimation n° 121'962 du 4 juin 2020 arrêtant la créance fiscale et la correction de l'impôt en sa faveur pour les périodes fiscales correspondant aux années 2014 à 2017 de la manière suivante :

2014	Fr. 284'323.-
2015	Fr. 280'573.-
2016	Fr. 340'670.-
2017	Fr. 371'010.-
Total	Fr. 1'276'576.-

**B.c** Par missives des 1<sup>er</sup> juillet, 14 août et 22 octobre 2020 la recourante contesta, par l'intermédiaire de sa précédente mandataire, les reprises TVA effectuées et demanda à être entendue oralement. Par écriture du 8 septembre 2022, l'autorité inférieure refusa la demande d'entretien personnel.

**B.d** Par décision du 5 octobre 2022, l'autorité inférieure rejeta les arguments de la recourante et retint que, dans le cas d'espèce et pour la période considérée (2014-2017), il incombait à la recourante de soumettre à l'impôt sur les acquisitions les prestations obtenues de la part d'entreprises étrangères. L'AFC confirma dès lors la créance fiscale ainsi que la

correction d'impôt en sa faveur pour les années 2014 à 2017, telles qu'arrêtées dans la notification d'estimation du 4 juin 2020.

**B.e** Le 7 novembre 2022, la recourante forma réclamation à l'encontre de la décision du 5 octobre 2022, maintenant ainsi ses arguments relatifs à la reprise ressortant de la notification d'estimation.

**B.f** Par décision sur réclamation du 1<sup>er</sup> mars 2023, l'autorité inférieure admit partiellement la réclamation formée par la recourante et fixa à nouveau la créance fiscale et la correction de l'impôt préalable en faveur de l'AFC pour les périodes fiscales correspondant aux années 2014 à 2017 de la façon suivante :

2014	Fr. 279'164.-
2015	Fr. 260'682.-
2016	Fr. 303'016.-
2017	Fr. 326'918.-
Total	Fr. 1'169'780.-, plus intérêts moratoires dès le 17.12.2016

**C.**

Par recours du 14 avril 2023 devant le Tribunal administratif fédéral (ci-après : TAF), la recourante conclut, avec suite de frais et dépens, principalement à ce que la décision sur réclamation du 1<sup>er</sup> mars 2023 soit réformée en ce sens (i) que la créance fiscale pour les périodes correspondant aux années 2014 à 2017 telle que fixée selon le chiffre 11 des considérants de la décision entreprise soit purement et simplement annulée (chiffre 2 du dispositif de la décision entreprise) et (ii) qu'aucun montant de TVA ne puisse donc lui être réclamé pour les périodes précitées (chiffre 3 du dispositif de la décision entreprise). Elle conclut subsidiairement à l'annulation de la décision entreprise et au renvoi de la cause à l'autorité inférieure pour nouvelle décision au sens des considérants.

**D.**

Par réponse du 24 mai 2023, l'autorité inférieure conclut au rejet du recours, avec suite de frais.

Les autres faits seront repris, pour autant que besoin, dans la partie en droit de la présente décision.

**Droit :****1.**

**1.1** Sous réserve des exceptions prévues à l'art. 32 de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal administratif fédéral (LTAF, RS 173.32) – non réalisées en l'espèce – ledit Tribunal connaît, conformément à l'art. 31 LTAF, 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 l'AFC, en particulier les décisions sur réclamation en matière de TVA (art. 33 let. d LTAF ; voir également l'art. 83 de la loi fédérale du 12 juin 2009 régissant la taxe sur la valeur ajoutée [LTVA, RS 641.20]).

**1.2** La procédure devant le Tribunal administratif fédéral est régie par la PA, pour autant que la LTAF n'en dispose pas autrement (art. 37 LTAF ; art. 2 al. 4 PA ; cf. également l'art. 81 al. 1 LTVA).

**1.3** La recourante, en qualité de destinataire de la décision attaquée, dispose manifestement de la qualité pour recourir (art. 48 PA). Le recours répond en outre aux exigences de la procédure administrative (art. 11, art. 22a al. 1 let. a, art. 50 al. 1, art. 52 al. 1 et art. 63 al. 4 PA). Aussi, il y a lieu d'entrer en matière.

**1.4** 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, ainsi que l'inopportunité, à moins qu'une autorité cantonale ait statué comme autorité de recours (art. 49 PA ; MOSER et al., *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, 3<sup>e</sup> éd. 2022, n° 2.149). La Cour de céans dispose ainsi d'un plein pouvoir de cognition. Elle constate les faits et applique le droit d'office, sans être liée par les motifs invoqués à l'appui du recours (cf. 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, p. 300 s.). Cela étant, le Tribunal se limite en principe aux griefs invoqués et n'examine les autres points que dans la mesure où les arguments des parties ou le dossier l'y incitent (cf. ATF 135 I 91 consid. 2.2 s. ; ATAF 2014/24 consid. 2.2).

**1.5** Le litige porte en substance sur la reprise d'impôt de Fr. 1'169'780.- relative aux périodes fiscales correspondant aux années 2014 à 2017.

La recourante conteste premièrement être la destinataire des prestations considérées par l'autorité inférieure comme étant soumises à l'impôt sur les acquisitions. Ces prestations auraient en réalité été fournies à son

établissement stable situé [au Pays B] et seraient ainsi localisées en dehors du territoire suisse. Elle se plaint ensuite du fait que l'activité déployée par certains fournisseurs de prestations puisse être considérée comme activité indépendante, les montants versés à ces personnes ne seraient par conséquent pas soumis à l'impôt sur les acquisitions. Enfin, elle considère qu'une partie des prestations fournies par l'entreprise B. \_\_\_\_\_ Sàrl (cf. consid. 5.1.1 ci-après), sise [au Pays B], relèverait d'une mise à disposition de personnel et d'une location immobilière et non d'une prestation globale de services fournie par un centre d'appel. Les montants versés à cette entreprise auraient ainsi visé à rémunérer une livraison de biens localisée à l'étranger, par ailleurs exclue du champ de l'impôt.

Compte tenu de ce qui précède, le Tribunal procédera premièrement à un rappel des règles applicables en matière de TVA (cf. consid. 2). Dans ce cadre, les dispositions et principes applicables en matière d'impôt sur les acquisitions seront notamment abordés. Les notions de prestations de mise à la disposition de tiers, à des fins d'usage ou de jouissance, d'immeubles ou de parts d'immeubles (exclues du champ de l'impôt) ainsi que de mise à disposition de personnel seront par ailleurs également analysées. Les questions relatives aux établissements stables et à la distinction entre activité dépendante et indépendante seront ensuite évoquées (cf. consid. 3). Enfin, le Tribunal analysera les griefs de la recourante (cf. consid. 4-7).

## **2.**

**2.1** 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. Compte tenu des périodes ici en cause, correspondant aux années 2014 à 2017, ces textes légaux sont seuls applicables, dans leur version en vigueur durant les années concernées (cf. art. 112 s. LTVA). Cela étant, l'on observera que la jurisprudence rendue sous l'égide de l'ancien droit, mais relative à des dispositions matérielles restées inchangés dans le nouveau droit, demeure valable, de sorte qu'il est toujours possible de s'y référer (cf. arrêts du TAF A-3038/2022 du 22 mai 2024 consid. 1.6 et A-3115/2022 du 21 juin 2023 consid. 1.5).

**2.2** 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 de la Constitution fédérale du 18 avril 1999 de la Confédération suisse [Cst., RS 101] ; 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).

**2.3** L'impôt sur les acquisitions – litigieux en l'espèce – a pour objectif d'assurer une prise en charge globale et égale des prestations fournies sur le territoire suisse, de sorte à 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 (parmi d'autres, arrêts du TAF A-4747/2019 du 14 avril 2021 consid. 4.3.2 et A-3549/2018 du 6 avril 2020 consid. 4.2).

**2.3.1** 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 2009 5203]). Une prestation de services se définit comme toute prestation qui ne constitue pas une livraison (art. 3 let. e LTVA).

La perception de l'impôt sur les acquisitions est ainsi subordonnée à la réalisation des conditions suivantes (cf. FELIX GEIGER, in : Geiger/Schluckebier [édit.], Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, 2<sup>e</sup> éd. 2019 [ci-après : MWSTG-Kommentar 2019], n° 7 ss ad art. 45 MWSTG) :

1. il doit s'agir d'une prestation de services fournie à titre onéreux et relevant de l'art. 8 al. 1 LTVA qui prévoit que, sous réserve de l'art. 8 al. 2 LTVA, le lieu de la prestation de services est le lieu où le destinataire a le siège de son activité économique ou l'établissement stable pour lequel la prestation de services est fournie ou, à défaut d'un tel siège ou d'un tel établissement, le lieu où il a son domicile ou le lieu où il séjourne habituellement (principe du lieu du destinataire ; cf. ATF 139 II 346 consid. 6.3.1) ;
2. 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) ;

3. le fournisseur de prestations doit être une entreprise établie à l'étranger non inscrite au registre de l'AFC ;
4. 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 2009 6743] ; cf. art. 45a LTVA en vigueur depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2018).

**2.3.2** A teneur de l'art. 45 al. 2 LTVA (version en vigueur jusqu'au 31 décembre 2017), le destinataire des prestations de services décrites ci-avant est assujéti à l'impôt sur les acquisitions s'il est lui-même assujéti à l'aune de l'art. 10 LTVA (let. a), ou s'il acquiert pour plus de Fr. 10'000.- 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 ». Celle-ci a pour but d'assurer que l'acquéreur de prestations de services sur le territoire suisse, qui n'a pas le droit à la récupération de l'impôt préalable, ne puisse bénéficier de prestations de services sans s'acquitter de la TVA, alors que celle-ci serait due s'il faisait appel à une entreprise inscrite au registre suisse des assujéti. En outre, en liaison avec l'impôt sur les importations, l'impôt sur les acquisitions veille à l'application du principe de destination, en vertu duquel les prestations sont imposables à l'endroit où elles sont consommées (arrêts du TAF A-3549/2018 du 6 avril 2020 consid. 4.2 et les réf. cit. ainsi que A-786/2013 du 30 juillet 2014 consid. 4.3).

L'assujéti au sens de l'art. 45 al. 2 let. b LTVA est de nature subsidiaire par rapport à l'assujéti 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 assujéti de l'art. 10 LTVA (cf. BEATRICE BLUM, MWSTG-Kommentar 2019, n° 2 ad art. 28 MWSTG). 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'assujéti 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).

**2.3.3** Aux termes de l'art. 28 al. 1 let. b LTVA, l'assujetti peut déduire – pour autant qu'il prouve l'avoir réglé (cf. art. 28 al. 3 LTVA, anciennement al. 4 [RO 2009 5203]) – l'impôt qu'il a déclaré sur ses acquisitions. L'assujetti dont il est question dans cette disposition est l'assujetti ordinaire au sens de l'art. 10 LTVA. Comme il a été relevé plus haut (cf. consid. 2.3.2 ci-avant), les personnes ou entités qui sont assujetties à la TVA du seul fait de l'art. 45 al. 2 let. b LTVA ne peuvent récupérer l'impôt dû sur ces acquisitions, sous réserve d'un éventuel droit au dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable (art. 32 LTVA) lorsqu'elles remplissent les conditions de l'assujettissement obligatoire à la TVA selon l'art. 10 LTVA ou exercent leur droit à renoncer à être libérées de l'assujettissement obligatoire (art. 11 LTVA en lien avec l'art. 10 al. 2 LTVA).

**2.4** S'agissant de la qualité de destinataire de la prestation, il faut tout d'abord rappeler la présomption selon laquelle le destinataire de la facture est également le destinataire des prestations fournies. Pour déterminer le destinataire matériel de prestations données, il convient de considérer les choses dans une perspective économique, les rapports de droit privé qui peuvent être à la base des prestations ayant en principe seulement une valeur d'indice et ne pouvant à eux seuls justifier une classification ayant valeur générale (cf. arrêt du TF 2A.502/2004 du 28 avril 2005 consid. 5.1 et les références citées ; arrêts du TAF A-2350/2020 du 17 janvier 2022 consid. 3.3 ; A-4321/2015 du 9 mai 2016 consid. 4.1 ; A-1524/2006 du 28 janvier 2008 consid. 2.3.2). Il faut ainsi rappeler la prééminence de l'appréciation économique sur l'analyse de droit civil (cf. décision de l'ancienne Commission fédérale de recours en matière de contributions [ci-après : CRC] 2005-021 du 20 mars 2006 consid. 3b et 4b, confirmée par arrêt du TF 2A.202/2006 du 27 novembre 2006 ; arrêt du TAF A-2119/2021 du 28 juin 2021 consid. 2.4). Cela étant, ce clivage est parfois simplement apparent, dans la mesure où perspective économique et civile se rejoignent bien souvent en pratique (voir arrêt du TAF A-1341/2006 du 7 mars 2007 consid. 2.3.1 et 3.3).

Autrement dit, le destinataire est celui qui s'est fait promettre la prestation, même si celle-ci entre finalement dans le patrimoine d'un tiers. Le destinataire n'est donc pas nécessairement le bénéficiaire de la prestation. Il arrive fréquemment que le destinataire se fasse promettre une prestation pour autrui. En outre, il n'importe pas de savoir qui effectue la contre-prestation : ce peut être le destinataire de la prestation ou un tiers qui le fait à sa place (cf. art. 3 let. f LTVA ; arrêt du TF 2A.202/2006 du 27 novembre 2006 consid. 3.2 ; arrêts du TAF A-1107/2008 et A-1108/2008 du 15 juin 2010 consid. 2.3.1 ; RIVIER/ROCHAT PAUCHARD, Droit fiscal suisse, La taxe sur la valeur ajoutée, 2000, p. 88 ; IVO P. BAUMGARTNER,



in : mwst.com – Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, 2000, ch. 15 ad art. 38 de la loi fédérale du 2 septembre 1999 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (aLTVA, RO 2000 1300) ; cf. également art. 26 al. 2, 1<sup>ère</sup> ph. de l'ordonnance du 22 juin 1994 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (aOTVA, RO 1994 1464) et 33 al. 2, 1<sup>ère</sup> ph. aLTVA.

**2.5** Lorsque le prestataire fournit une pluralité de prestations à un seul bénéficiaire, il convient de déterminer si un traitement fiscal unique s'impose ou s'il convient de traiter chaque prestation séparément.

En principe, chaque prestation est indépendante et est traitée individuellement sur le plan de la TVA. Chaque prestation constitue ainsi un objet de l'impôt distinct (cf. art. 19 al. 1 LTVA ; arrêt du TF 2C\_833/2016 du 20 février 2019 consid. 5.2.2 ; ATAF 2019 III/1 consid. 3.4.1 ; arrêts du TAF A-5638/2022 du 29 août 2023 consid. 2.5.1 ; A-22/2020 du 17 juillet 2020 consid. 2.3.1 ; A-5044/2017 du 23 novembre 2018 consid. 5.1 et réf. cit ; ALEXANDRA PILLONEL, in : Zweifel et al. [édit.], Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, 2015 [ci-après : MWSTG-Kommentar 2015], n° 1 ss ad art. 19 LTVA ; FELIX GEIGER, MWSTG-Kommentar 2019, n° 1 ad art. 19 MWSTG).

Cependant, certains ensembles de prestations sont considérés comme formant un tout et l'ensemble suit alors le même traitement TVA. On parle à cet effet soit d'opérations complexes, régies par l'art. 19 al. 3 et 4 LTVA, ou alors de combinaisons de prestations, réglées à l'art. 19 al. 2 LTVA. Pour déterminer la nature des prestations complexes (ou composites, à savoir des prestations globales ou des prestations principales assorties de prestations accessoires [voir RIVIER/ROCHAT PAUCHARD, op. cit., p. 37 ss]), il faut se fonder sur une approche économique, qui l'emporte sur la qualification du droit privé (arrêts du TF 2A.40/2007 du 14 novembre 2007 consid. 2.2 et 2A.452/2003 du 4 mars 2004 consid. 3.1). En outre, la TVA étant un impôt sur la consommation, l'appréciation doit se faire en priorité du point de vue du destinataire (arrêts du TF 2C\_717/2010 du 21 avril 2011 consid. 4.2 et 2C\_458/2009 du 26 mars 2010 consid. 2.1.1).

L'analyse pour déterminer si une pluralité de prestations doit être traitée comme une seule suit, en fait, un raisonnement en cascade.

**2.5.1** Tout d'abord, il convient de déterminer si les prestations forment un tout économique, à savoir une prestation globale, c'est-à-dire si elles sont par essence liées l'une à l'autre et ne sauraient être dissociées, de telle sorte que l'une des prestations ne pourrait être envisagée sans les autres.

Dans un tel cas de figure, il convient de retenir l'application du principe de l'unité de la prestation. Le même traitement fiscal est alors applicable à l'ensemble des prestations (art. 19 al. 3 LTVA). On peut parler à cet effet d'opérations économiques homogènes (ALEXANDRA PILLONEL, MWSTG-Kommentar 2015, n° 34 ss ad art. 19 LTVA ; FELIX GEIGER, MWSTG-Kommentar 2019, n° 18 ss ad art. 19 MWSTG). Selon le Tribunal fédéral, il est nécessaire que les différents éléments de la prestation globale soient liés sur le plan objectif, temporel et économique, de telle manière qu'ils forment les composants indissociables d'une seule opération (cf., entre autres, arrêts du TF 2C\_639/2007 du 24 juin 2008 consid. 2.2 ; 2A.756/2006 du 22 octobre 2007 consid. 2.4 ; ATAF 2007/14 consid. 2.3.1 ; arrêts du TAF A-4848/2021 du 1<sup>er</sup> avril 2022 consid. 6.1 ; A-5044/2017 du 23 novembre 2018 consid. 5.2). En d'autres termes, il y a prestation globale lorsque le complexe de prestations ne peut pas être décomposé en prestations individuelles qui, considérées individuellement, remplissent un objectif économiquement pertinent, ou lorsque la prestation globale serait détruite, endommagée ou modifiée par une telle décomposition. On est également en présence d'une prestation globale lorsqu'une composante individuelle revêt certes une importance exceptionnelle, mais que cette composante ou d'autres composantes, considérées isolément, n'entrent pas dans la notion de prestation (arrêt du TAF A-5638/2022 du 29 août 2023 consid. 2.5.2 ; MATHIAS BOPP, Einheitlichkeit der Leistung, Ungereimtheiten an der Schnittstelle zwischen wirtschaftlicher Realität und mehrwertsteuerrechtlichen Regeln, in : L'expert-comptable suisse, 3/04, p. 228).

Si le principe de l'unité de la prestation trouve application, le traitement fiscal de l'élément qui apparaît économiquement au premier plan est déterminant pour l'ensemble de la prestation, sans aucune limitation (arrêt du TF 2C\_969/2015 du 24 mai 2016 consid. 2.3.5 ; ATAF 2019 III/1 consid. 3.4.2 ; arrêt du TAF A-5638/2022 du 29 août 2023 consid. 2.5.2 et réf. cit.).

**2.5.2** Dans un deuxième temps, les opérations complexes peuvent également être traitées fiscalement de la même manière, si elles forment entre elles un rapport de prestations principales et accessoires (art. 19 al. 4 LTVA).

Pour cela, il est nécessaire, d'une part, que la prestation accessoire soit secondaire par rapport à la prestation cardinale mais qu'elle demeure étroitement liée à celle-ci. D'autre part, elle doit prolonger, améliorer ou parachever la prestation centrale, et être habituellement fournie avec cette dernière (arrêts du TAF A-5044/2017 du 23 novembre 2018 consid. 5.3 et réf. cit. ; ALEXANDRA PILLONEL, MWSTG-Kommentar 2015, n° 40 ad art. 19

LTVA ; FELIX GEIGER, MWSTG-Kommentar 2019, n° 27 ad art. 19 MWSTG). N'est par contre pas déterminant le rapport de valeur entre les prestations, même si la prestation accessoire présente généralement, il est vrai, une valeur inférieure à la prestation principale (arrêt du TAF A-6108/2014 du 22 juillet 2015 consid. 3.3.3). Le traitement TVA de la prestation principale est alors également applicable aux prestations accessoires.

**2.5.3** Enfin, plusieurs prestations ne constituant pas une opération économique homogène ou n'entrant pas dans un rapport de prestations principales et accessoires, mais qui sont proposées comme un « paquet de prestations », peuvent également être traitées uniformément si une des prestations représente 70% au minimum de la contre-prestation (art. 19 al. 2 LTVA). On parle alors de combinaison de prestations. L'ensemble des prestations suit alors le traitement TVA de la prestation prédominante.

Selon la pratique de l'AFC, l'ensemble des prestations doit être fourni moyennant une contre-prestation globale. Si les contre-prestations de chacune des prestations individuelles sont portées à la connaissance du destinataire, l'art. 19 al. 2 LTVA n'est pas applicable (arrêts du TAF A-5044/2017 du 23 novembre 2018 consid. 5.4 et réf. cit ; Info TVA n° 4, Objet de l'impôt, ch. 4.2.1 ; ALEXANDRA PILLONEL, MWSTG-Kommentar 2015, n° 16 ss ad art. 19 LTVA ; FELIX GEIGER, MWSTG-Kommentar 2019, n° 7 ss ad art. 19 MWSTG).

**2.5.4** S'il est vrai qu'au contraire de l'impôt sur les importations prévoyant expressément l'applicabilité de l'art. 19 LTVA (cf. art. 52 al. 3 LTVA), les dispositions relatives à l'impôt sur les acquisitions (sur la notion, voir consid. 2.3 ci-avant) figurent, d'un point de vue systématique, dans un Titre distinct (Titre 3) des normes relatives à l'impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse (Titre 2), dont fait partie l'art. 19 LTVA, cette absence de renvoi semble cependant constituer une omission du législateur et non le résultat d'une réflexion délibérée (ALEXANDRA PILLONEL, MWSTG-Kommentar 2015, n° 2 ad art. 19 LTVA ; cf. Message sur la simplification de la TVA, Feuille fédérale [FF] 2008 6277). Le Tribunal de céans ne voit donc aucune raison de ne pas appliquer l'art. 19 LTVA à l'impôt sur les acquisitions (arrêt du TAF A-4388/2014 du 26 novembre 2015 consid. 3.5).

## **2.6**

**2.6.1** Une prestation « exclue du champ de l'impôt » (exonérée au sens impropre) n'est pas imposable si l'assujetti n'a pas opté pour son imposition en vertu de l'art. 22 LTVA (cf. art. 21 al. 1 LTVA). Aussi, bien qu'elles

répondent aux conditions d'imposition, les opérations visées par l'art. 21 LTVA sont distraites de l'imposition et – sous réserve des cas dans lesquels l'assujetti a opté pour leur imposition – ne donnent pas droit à la déduction de l'impôt préalable (voir art. 29 LTVA).

Le législateur a estimé, pour des motifs étrangers aux principes supérieurs de la TVA, comme de politique sociale ou de formation, que certaines opérations – au sens de l'art. 18 al. 1 LTVA et entrant dès lors dans le champ d'application au sens technique de la TVA – devaient être exonérées au sens impropre (arrêt du TAF A-5044/2017 du 23 novembre 2018 consid. 4.1 et les références ; ANNE TISSOT BENEDETTO, MWSTG-Kommentar 2015, n° 1 ad art. 21 LTVA). L'opération est ainsi – en soi – imposable, mais non imposée.

Comme l'exonération au sens impropre constitue une exception au principe de la généralité de l'impôt, la liste de l'art. 21 al. 2 LTVA ne peut qu'être exhaustive (arrêts du TAF A-5044/2017 du 23 novembre 2018 consid. 4.1 et A-7514/2014 du 4 février 2016 consid. 2.3).

**2.6.2** Sous réserve d'exceptions non pertinentes en l'espèce, la mise à la disposition de tiers, à des fins d'usage ou de jouissance, d'immeubles ou de parts d'immeubles est exclue du champ de l'impôt (art. 21 al. 2 ch. 21 LTVA). Le but de cette disposition est notamment d'éviter une augmentation des loyers. La loi vise la location ou l'affermage de biens-fonds, d'immeubles ou de parts d'immeubles, que ce soit à des fins professionnelles ou privées (MOLLARD et al., Traité TVA, 2009, p. 332 s., n° 537 s.). Sous réserve des dispositions de l'art. 21 al. 2 ch. 21 let. a-f LTVA, il y a mise à disposition d'un immeuble ou d'une partie d'immeuble exclue du champ de l'impôt lorsque les locaux concernés sont utilisés par le seul locataire pour une durée déterminée ou indéterminée (arrêt du TF 2C\_531/2008 du 5 juin 2009 consid. 4.4 et 5.1 ; REHFISCH/ROHNER, MWSTG-Kommentar 2015, n° 345 ad art. 21 LTVA).

Cette prestation doit être distinguée de l'octroi d'un droit d'utilisation de l'infrastructure, du dépôt et de l'entreposage de biens sur la base d'un contrat de dépôt, qui constituent des prestations de services imposables, ainsi que de la location des constructions mobilières qui ne relèvent pas de la notion d'immeuble. Si des bureaux individuels séparés sont sous-loués avec le droit de partager l'infrastructure du locataire, il y a deux prestations à distinguer l'une de l'autre : une location d'immeuble exclue du champ de l'impôt et l'octroi imposable du droit de partager l'infrastructure. Si aucune combinaison de prestations n'est possible, ces prestations doivent en principe être réparties en fonction de leur valeur et facturées séparément.

L'utilisation exclusive par le locataire, qui est une condition préalable à l'exonération fiscale, est reconnaissable par exemple à une séparation spatiale claire par rapport aux autres utilisateurs (arrêts du TAF A-1266/2013 du 5 novembre 2013 consid. 2.3.1 ; A-1561/2006 du 5 janvier 2009 consid. 2.3.1 ; REHFISCH/ROHNER, MWSTG-Kommentar 2015, n° 346 ad art. 21 LTVA).

**2.7** La location de services, prestation dite « immatérielle », parfois plus précisément appelée « mise à disposition de personnel », consiste en un rapport triangulaire entre un travailleur loué, un bailleur de services et un locataire de services. Elle se caractérise par le fait que, *primo*, une personne (le bailleur de services) met un ou plusieurs travailleurs à la disposition d'une autre personne (le locataire de services) moyennant une rémunération, *secundo*, le locataire de services n'est pas juridiquement l'employeur du personnel loué à l'égard duquel il exerce toutefois un certain pouvoir de direction et, *tertio*, le bailleur de services n'est pas responsable des travaux effectués par son personnel auprès du locataire de services (cf. arrêts du TAF A-2350/2020 du 17 janvier 2022 consid. 5.1 ; A-4747/2018 du 14 avril 2021 consid. 4.5.1 ; A-1137/2012 du 6 novembre 2013 consid. 3.3.1). Dit autrement, dans le cadre d'une mise à disposition de personnel, le travailleur et le locataire de services, entre lesquels se noue pourtant la « véritable » relation de travail, ne sont liés par aucun contrat et ce, bien que le locataire assume la plupart des droits et des obligations propres à l'employeur et se voie en particulier déléguer le pouvoir de direction à l'égard du travailleur (arrêt du TAF A-2350/2020 du 17 janvier 2022 consid. 5.1).

Sous l'angle de la TVA, la mise à disposition de personnel est en soi considérée comme une prestation de services imposable, sous réserve de l'art. 21 al. 2 ch. 12 LTVA (cf., entre autres, arrêts du TAF A-4747/2018 du 14 avril 2021 consid. 4.5.1 ; A-7032/2013 du 20 février 2015 consid. 6.2 ; A-1137/2012 du 6 novembre 2013 consid. 3.3.1). Les prestations réalisées par le travailleur – pour le compte et sous la direction du locataire de services – en contrepartie du salaire versé par le bailleur de services ne sont quant à elles pas soumises à la TVA. En tant qu'il n'exerce pas son activité professionnelle de manière indépendante, le travailleur ne fait en effet pas partie du cercle des personnes assujetties (cf. art. 10 al. 1 LTVA ; cf. également arrêt du TF 2A.502/2004 du 28 avril 2005 consid. 5.1 ; arrêt du TAF A-4747/2018 du 14 avril 2021 consid. 4.5.1).

### **3.**

**3.1** Dans le cadre des relations transfrontalières, la pratique constante de l'Administration fédérale (cf. ATF 142 II 113 consid. 7.1 et 7.2) assimile

l'entreprise et l'établissement stable sis dans des pays différents à des sujets fiscaux distincts (principe de l'entité distincte ou principe de la « *dual entity* »), dont les prestations de l'un(e) envers l'autre sont donc en principe imposables (cf. pour les fondements doctrinaux RIVIER/ROCHAT PAUCHARD, op. cit., p. 104 ; MARTIN KOCHER, Die Holdinggesellschaft im schweizerischen Mehrwertsteuerrecht, in : Archives de droit fiscal suisse [Archives] 74, p. 609 ss, 628 ; JAN OLE LUUK, Grenzüberschreitende Dienstleistungen zwischen Hauptsitz und Betriebsstätte, in : L'Expert-comptable suisse, 79/2005, p. 504 ; KEITA MUTOMBO, Der Begriff der Betriebsstätte im In- und Ausland aus schweizerischer Sicht und seine Bedeutung in der Mehrwertsteuer In dubio pro fisco?, in : OREF [édit.], Au carrefour des contributions, Mélanges de droit fiscal en l'honneur de Monsieur le Juge Pascal Mollard, 2020 [ci-après: KEITA MUTOMBO, Der Begriff der Betriebsstätte], p. 142 s.).

Cette pratique 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 (cf. ATAF 2008/39 consid. 4.1.1 et arrêt du TAF A-3549/2018 du 6 avril 2020 consid. 5.1.1 ; s'agissant du critère de l'indépendance, voir notamment art. 10 al. 1 let. a LTVA dans sa version en vigueur jusqu'au 31 décembre 2017 : « exerce à titre indépendant une activité professionnelle ou commerciale » [voir ég. art. 10 al. 1<sup>bis</sup> let. a LTVA dans sa version en vigueur à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2018]). A ce défaut, l'entreprise principale et sa structure sise dans un autre Etat devront être considérées comme un seul et unique sujet fiscal (ATF 142 II 113 consid. 7.2).

**3.2** Bien que la législation sur la TVA utilise à plusieurs reprises la notion d'établissement stable, la LTVA elle-même ne contient pas de définition légale. Sur la base de l'OTVA, on entend par établissement stable une installation commerciale permanente où est exercée, entièrement ou partiellement, l'activité commerciale d'une entreprise (cf. art. 5 al. 1 OTVA dans sa teneur jusqu'au 31 décembre 2017 ; AFC, Info TVA n° 2, Assujettissement à la TVA, ch. 1.3). Hormis des différences linguistiques, cette définition correspond dans une certaine mesure à celle de l'impôt fédéral direct (art. 51 al. 2 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct [LIFD, RS 642.11]) et à celle de l'art. 5 par. 1 et 2 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) (sur le sujet, voir,

entre autres, ATF 139 II 78 consid. 2.4.3 ; arrêt du TAF A-1444/2006 du 22 juillet 2008 consid. 4.2 ; KEITA MUTOMBO, *Der Begriff der Betriebsstätte*, p. 135).

Un établissement stable suppose qu'une activité y soit exercée (cf. arrêt du TF 2C\_396/2016 et 2C\_397/2016 du 14 novembre 2016 consid. 8.3). Sont notamment réputés établissements stables les succursales, les sites de fabrication, les ateliers, les centres d'achat et les points de vente, les représentations permanentes, les exploitations minières et autres établissements d'exploitation des ressources du sous-sol, les chantiers de construction et de montage d'une durée minimum de douze mois, ainsi que les terrains utilisés pour l'agriculture, le pâturage ou l'économie forestière (cf. art. 5 al. 2 OTVA dans sa teneur jusqu'au 31 décembre 2017 ; arrêt du TAF A-3549/2018 du 6 avril 2020 consid. 5.1.2). En revanche, ne sont pas des établissements stables les installations commerciales où s'exercent exclusivement des activités qui ont, par rapport à l'activité principale de l'entreprise, un caractère purement préparatoire ou qui constituent de simples activités auxiliaires (par exemple les simples dépôts pour la distribution, les moyens de transport qui sont engagés conformément à leur destination première, les bureaux d'information, de représentation et de publicité de l'entreprise pouvant exercer uniquement des activités auxiliaires ad hoc ; cf. art. 5 al. 3 OTVA ; arrêts du TAF A-3549/2018 du 6 avril 2020 consid. 5.1.2 et les réf. cit. ; A-2242/2018 du 24 octobre 2019 consid. 3.3 et A-6661/2013 du 10 décembre 2014 consid. 3.5.2 ; KEITA MUTOMBO, *Der Begriff der Betriebsstätte*, p. 134 ss).

Dans le contexte de l'art. 5 al. 1 OTVA, pour que l'existence d'un établissement stable soit établie, il est notamment nécessaire que l'entreprise dispose au moins d'un certain emplacement. En revanche, il n'est pas nécessaire que l'entreprise soit propriétaire des installations ; il suffit qu'elle les loue ou que ces dernières soient mises à sa disposition d'une autre manière (KEITA MUTOMBO, *Der Begriff der Betriebsstätte*, p. 134). A cet égard, si certes l'existence d'un droit juridique formel d'utiliser un emplacement particulier n'est pas indispensable pour que cet emplacement constitue un établissement stable, la simple présence d'une entreprise à un emplacement donné ne signifie pas nécessairement que cet emplacement soit à sa disposition (cf. Commentaire MC OCDE, n° 12 ad art. 5). En effet, le fait qu'un emplacement puisse être considéré comme étant à la disposition d'une entreprise de telle manière qu'il puisse constituer une « installation commerciale permanente où est exercée, entièrement ou partiellement, l'activité d'une entreprise » dépendra du pouvoir effectif, reconnu à l'entreprise, d'utiliser cet emplacement ainsi que de la mesure dans laquelle elle y est présente et des activités qu'elle y exerce.

Aussi, une entreprise peut également exercer son activité par l'intermédiaire de sous-traitants, agissant seuls ou en collaboration avec des salariés de l'entreprise. Dans ce cas, l'existence d'un établissement stable ne sera établie pour l'entreprise que si les autres conditions prévues à l'art. 5 OTVA sont réunies. Dans ce contexte, pour que l'existence d'un établissement stable soit établie, il faudra notamment que les sous-traitants exécutent un travail pour l'entreprise en un lieu constituant une installation commerciale permanente mise à la disposition de l'entreprise (cf. Commentaire MC OCDE, n° 40 ad art. 5).

Enfin, le droit suisse de la TVA ne connaît pas l'institution du simple établissement stable d'agence au sens de l'art. 5 par. 5 du MC OCDE (selon cette disposition, une entreprise doit être considérée comme ayant un établissement stable dans un État s'il y existe une personne agissant pour son compte dans certaines conditions, quand bien même l'entreprise ne dispose pas dans cet État d'une installation fixe d'affaires), ce dernier ne constitue donc pas un point de rattachement suffisant pour déterminer l'existence d'un établissement stable (soumis à la TVA) au sens de l'art. 5 OTVA (REGINE SCHLUCKEBIER, MWSTG-Kommentar 2019, n° 142 ad art. 10 MWSTG).

### 3.3

**3.3.1** 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> ph. LTVA dans sa teneur jusqu'au 31 décembre 2017 [RO 2017 3575], repris presque mot pour mot par l'art. 10 al. 1bis LTVA). 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 et 138 II 251 consid. 2.4.2).

**3.3.2** L'élément décisif pour savoir si une activité doit être considérée comme dépendante ou indépendante du point de vue fiscal est la mesure de l'indépendance personnelle et économique de l'intéressé dans l'accomplissement de sa tâche (ATF 121 I 259 consid. 3.c). Le recours aux critères utilisés en matière d'assurances sociales ou d'impôt sur le revenu et la fortune est en principe possible pour déterminer si une personne physique est indépendante ou non au sens de la LTVA (cf. ATF 138 II 251



consid. 2.4.2 ; arrêt du TF 2C\_387/2020 du 23 novembre 2020 consid. 5.3 ; arrêt du TAF A-4986/2021 du 17 mai 2023 consid. 3.3).

Plaident ainsi en faveur du caractère indépendant d'une activité le fait de supporter le risque entrepreneurial, le fait de commercer et d'apparaître en son propre nom vis-à-vis des tiers, la liberté de choisir d'entreprendre ou non une tâche et de pouvoir l'organiser de manière indépendante. Le fait d'engager du personnel propre, de réaliser des investissements conséquents, d'utiliser des locaux commerciaux propres, de s'engager dans un nombre varié de mandats, ainsi que celui de jouir d'une indépendance par rapport à la gestion et à l'organisation du travail, peut également jouer un rôle. Déterminer si une personne exerce une activité dépendante ou indépendante d'une autre entreprise implique en tous les cas une appréciation d'ensemble des circonstances (arrêts du TF 2C\_387/2020 du 23 novembre 2020 consid. 5.3 et 2C\_927/2019 du 10 février 2020 consid. 2.2.2 ; voir également Info TVA n° 2, Assujettissement à la TVA, ch. 1.1). Dans ce cadre, l'appréciation doit se faire avant tout suivant des critères économiques et factuels, les aspects de droit civil – qui constituent certes un indice – n'étant pas déterminants (cf. ATF 144 V 111 consid. 4.2). En définitive, compte tenu de la nature de la TVA en tant qu'impôt général sur la consommation, la notion d'indépendance doit être comprise de manière plutôt large (cf. arrêts du TAF A-904/2017 du 18 décembre 2017 consid. 3.2 et A-756/2014 du 26 juin 2014 consid. 2.4.2 s.).

#### 4.

En l'espèce, le litige porte sur une créance de TVA, d'un montant total de Fr. 1'169'780.- plus intérêt moratoire à partir du 17 décembre 2016, ensuite d'une correction opérée par l'AFC en sa faveur (cf. consid. 1.5 ci-avant). Afin de le résoudre, il s'agira d'abord de déterminer si c'est à bon droit que l'autorité inférieure a considéré que les prestations litigieuses ont été fournies à la recourante et non à son prétendu établissement stable sis [au Pays B] (cf. consid. 5 ci-après). Les questions relatives au caractère dépendant ou indépendant des activités déployées par certains fournisseurs de prestations seront ensuite analysées (cf. consid. 6 ci-après). Enfin, le Tribunal examinera si une partie des prestations ici en cause concerne en réalité des prestations exclues du champ de l'impôt (cf. consid. 7 ci-après).

#### 5.

Dans un premier grief, la recourante se plaint du fait que l'autorité inférieure n'aurait pas reconnu l'existence d'un établissement stable [au Pays B]. Elle fait valoir à cet égard que les diverses prestations considérées par l'AFC comme étant soumises à l'impôt sur les acquisitions auraient en réalité été

fournies à l'établissement stable étranger et seraient par conséquent localisées en dehors du territoire suisse.

## 5.1

**5.1.1** Contextuellement, la recourante expose qu'en raison du développement et de la nature de ses activités, elle a stratégiquement décidé d'implanter une infrastructure [au Pays B] permettant l'exploitation de sa plateforme en ligne. Celle-ci inclurait un *call-center* intégrant des départements-clés, tels que le centre opérationnel commercial (vente d'abonnements), le service après-vente ainsi que le département informatique dont l'une des activités consisterait à développer le site Internet.

S'agissant des locaux [sis au Pays B], elle explique avoir fait appel à la société B. \_\_\_\_\_ Sàrl (ci-après : B. \_\_\_\_\_, la société [sise au Pays B] ou l'entreprise [sise au Pays B]), sise [au Pays B], pour lui fournir diverses prestations, notamment une mise à disposition de locaux équipés destinés à son usage exclusif. La société [sise au Pays B] serait également en charge d'engager des collaborateurs et ces derniers auraient pour seule mission d'exercer leurs fonctions pour le compte de la succursale suisse depuis les locaux [sis au Pays B]. Ils seraient sélectionnés par la recourante, qui ferait par ailleurs appel à des sociétés de recrutement pour déterminer le personnel qualifié adapté à son activité. Aussi, la recourante fixerait elle-même les conditions de travail, les salaires et déciderait seule de l'engagement et du licenciement des employés présents sur le site. Finalement, elle superviserait et coordonnerait l'activité ainsi déployée.

Enfin, diverses personnes interviendraient pour la recourante depuis les locaux [sis au Pays B] en qualité de travailleurs dépendants. Notamment, Monsieur C. \_\_\_\_\_ qui agirait en qualité de Directeur général et avec lequel elle aurait conclu deux conventions, soumises au droit suisse, le 5 janvier 2015 (« Convention de Management » [pièce 4 jointe au recours] et « Convention de Consultant » [pièce 5 jointe au recours]). De l'avis de la recourante, cette personne assurerait toute la direction opérationnelle [au Pays B], disposerait d'une procuration lui permettant d'engager la succursale suisse vis-à-vis des tiers et serait tenu d'être présent au minimum 3 semaines par mois dans les locaux [sis au Pays B]. La recourante argue également que l'intégralité de la « gestion de l'information », qui serait « la fonction essentielle » de son activité serait exercée depuis les locaux [sis au Pays B] par Monsieur D. \_\_\_\_\_. Cette personne assurerait la gestion et la supervision des équipes, formellement engagées par une société tierce de portage salarial, en charge de l'informatique et du support aux utilisateurs. Aussi, Messieurs E. \_\_\_\_\_ et F. \_\_\_\_\_, en charge de la

gestion commerciale sur le territoire français respectivement italien, exerceraient partiellement leurs activités depuis les locaux [sis au Pays B].

**5.1.2** Sur le fond, la recourante se plaint du fait que la décision entreprise ne retient pas qu'elle est active [au Pays B] au travers d'un établissement stable et constate au contraire qu'elle sous-traiterait simplement son activité à B. \_\_\_\_\_ Sàrl. Selon elle, l'AFC ne saurait être suivie dans la mesure où le caractère des activités exercées dans les locaux [sis au Pays B], dont elle serait par ailleurs locataire, ne saurait être considéré comme étant de nature préparatoire ou auxiliaire. Bien au contraire, ces activités représenteraient son activité principale (« *core business* »). A l'appui de son propos, elle avance les arguments suivants :

- i. Elle disposerait d'une installation fixe d'affaires, par le biais de locaux mis exclusivement à sa disposition par l'entreprise [sise au Pays B] sur une longue durée (depuis 2009) ;
- ii. Elle exercerait l'activité de l'entreprise à partir des locaux précités. Elle explique à cet égard que les tâches réalisées [au Pays B] constitueraient le cœur de son activité de « *marketplace* » ; l'ensemble des fonctions essentielles à l'exercice de celle-ci, en particulier la gestion opérationnelle et la maintenance, de même que les développements informatiques, seraient exercées à partir de ces locaux. Elle poursuit en exposant qu'elle aurait octroyé à Monsieur C. \_\_\_\_\_, dans le cadre de l'exercice de ses activités managériales exercées à partir des locaux [sis au Pays B], le pouvoir de la représenter et de l'engager vis-à-vis des tiers, en particulier dans le cadre de l'engagement de personnel. Ce dernier serait également en charge de sélectionner, superviser et instruire pour elle les collaborateurs engagés par l'entreprise [sise au Pays B] et travaillant dans les locaux [sis au Pays B]. Aussi, elle prétend que l'un de ses deux actionnaires aurait vécu pendant de nombreuses années [au Pays B] (notamment en 2014 et 2015) et qu'il aurait participé, depuis les locaux [sis au Pays B], à la prise de décisions stratégiques concernant la succursale suisse.

Elle considère ainsi que, quand bien même les factures émises par les différents fournisseurs étrangers font référence à la succursale suisse en tant que destinataire de leurs factures et que celles-ci ont été comptabilisées comme charges auprès d'elle, il n'en demeure pas moins que ces prestations auraient pour destinataire l'établissement stable [sis au Pays B], lequel aurait seul et de manière effective utilisé ces prestations. Celles-ci seraient donc localisées en dehors du territoire suisse et ne sauraient

par conséquent être soumises à l'impôt sur les acquisitions. Dès lors, elle conclut à titre principal à ce que l'intégralité de la reprise soit annulée.

**5.2** Compte tenu de ces allégations, il s'agit dans un premier temps pour le Tribunal de déterminer l'identité du destinataire des prestations en cause, c'est-à-dire soit la recourante (comme le soutient l'autorité inférieure) soit un établissement stable situé à l'étranger (comme le soutient la recourante).

**5.2.1** Il sied tout d'abord de rappeler la présomption selon laquelle le destinataire de la facture est également le destinataire des opérations fournies. Autrement dit, le destinataire est celui qui s'est fait promettre la prestation, même si celle-ci entre finalement dans le patrimoine d'un tiers. Le destinataire n'est donc pas nécessairement le bénéficiaire de la prestation (cf. consid. 2.4 ci-avant). Cela dit, cette présomption doit être quelque peu nuancée lorsqu'il s'agit d'examiner l'existence ou l'inexistence d'un établissement stable dans la mesure où, par essence, celui-ci n'apparaît pas systématiquement clairement aux yeux de tiers dès lors qu'il ne possède pas d'existence juridique indépendante de celle du siège. En d'autres termes, l'autorité inférieure ne saurait être suivie en tant qu'elle affirme que le caractère non-indépendant de la structure [sise au Pays B] trouve appui dans le fait que l'ensemble des factures établies par les prestataires étrangers figurant au dossier font référence à la recourante comme destinataire des prestations en cause et non à la structure [sise au Pays B] (cf. décision entreprise, consid. 7.2, p. 14 s.). Il en va de même de l'argument relatif au fait que les contrats sur la base desquels les prestations litigieuses ont été fournies mentionnent la succursale suisse et non la structure [sise au Pays B] comme partie. En effet, dans la mesure où, faute de jouir de personnalités juridiques propres et distinctes, le siège et son établissement stable sont une même entité, il n'est ainsi pas nécessaire que ce dernier soit spécifiquement mentionné en tant que destinataire d'une prestation ou en tant que partie à une relation contractuelle.

**5.2.2** En vue de déterminer si la recourante a effectivement un établissement stable [au Pays B], il convient tout d'abord d'examiner le contrat qui la lie à l'entreprise B. \_\_\_\_\_ Sàrl.

Il ressort du contrat de services (pièce 9 jointe au recours) conclu entre la succursale suisse (désignée « le client » dans le contrat) et la société [sise au Pays B] le 1<sup>er</sup> janvier 2016 que cette dernière s'est engagée à mettre à la disposition de A. \_\_\_\_\_ S.A. (sans préciser s'il s'agit de la recourante ou de son siège [au Pays A]) un de ses centres [au Pays B] pour gérer en sous-traitance l'émission ou la réception d'appels ainsi que le support

téléphonique et internet nécessaire à la bonne marche des opérations. Il est question « d'actions de réception ou d'émission d'appels, vente et télé-marketing, prise de RDV, qualification etc. » et A. \_\_\_\_\_ S.A. assume la responsabilité des différents circuits logistiques et procédures en amont et en aval de l'opération téléphonique (cf. art. 1 du contrat de service).

Ensuite, s'agissant des caractéristiques techniques du service fourni par la société [sise au Pays B] à la succursale suisse, l'art. 2 du contrat susmentionné prévoit notamment que l'entreprise étrangère met à disposition de A. \_\_\_\_\_ S.A. des compétences afin d'assurer le bon fonctionnement de l'émission ou de la réception d'appels. Il est également prévu que l'entreprise [sise au Pays B] fournisse le support technique, la sécurisation et la logistique de téléphonie et d'accès Internet nécessaire à la bonne marche des opérations. Il est précisé que la prestation de mise à disposition comprend des espaces, du matériel, le « nécessaire » à la bonne émission ou réception des appels téléphoniques Internet (cf. art. 2 du contrat, « Les aspects techniques »). Ceci implique la fourniture d'une infrastructure téléphonique et d'Internet, de postes de travail sécurisés pour les employés ainsi que la présence d'au moins une personne physique durant les heures de production. Aussi, dans le cadre de l'option d'externalisation avec encadrement, il est prévu que l'équipe complète soit gérée et payée par la société [sise au Pays B] puis refacturée à A. \_\_\_\_\_ S.A. Cette dernière assure pour l'entreprise [sise au Pays B] un support opérationnel et de formation pour les agents et n'a qu'une mission de supervision. Le superviseur dispose d'un poste pour l'écoute de ses « CDC », ainsi que de l'accès aux outils de supervision en fonction de ce qui « aura été négocié » (cf. art. 2 du contrat, « Supervision »).

De surcroît, l'art. 7 du contrat prévoit, entre autres, que l'entreprise [sise au Pays B] n'est en aucun cas responsable des dommages-intérêts réclamés par des tiers clients de la société A. \_\_\_\_\_ S.A. et appelés à partir des plateformes de téléphonie de B. \_\_\_\_\_ Sàrl. Il est également prévu qu'en cas de plaintes de clients appelés à partir desdites plateformes, A. \_\_\_\_\_ S.A. s'engage à assumer pleinement ses responsabilités si les appels ont été passés par des téléacteurs employés par l'entreprise [sise au Pays B] pour le compte de A. \_\_\_\_\_ S.A.. En outre, l'entreprise [sise au Pays B] s'interdit de se présenter directement comme prestataire pour le compte de sa cliente (cf. art. 8 du contrat). Aussi, A. \_\_\_\_\_ S.A. aura à tout moment un responsable des opérations présent dans les locaux pour contrôler le travail sur le terrain, assister les équipes de télé-opération et écouter les conversations en cours (cf. art. 8 du contrat). Enfin, s'agissant des conditions financières, le contrat prévoit que les appels sont facturés par secondes d'appel selon un certain tarif par minute (part variable). Un prix

forfaitaire (part fixe) est par contre prévu pour la mise à disposition du plateau (cf. Annexe A au contrat).

**5.2.3** Il est le lieu de constater ici que le contrat de service entre la recourante et l'entreprise B. \_\_\_\_\_ Sàrl, ne permet pas de retenir que cette dernière fournit des locaux à la recourante. Contrairement à ce que prétend la recourante, l'autorité inférieure a, à juste titre, considéré qu'il ne saurait être admis que l'entreprise [sise au Pays B] a mis à disposition de la succursale suisse une part d'immeuble ainsi que des collaborateurs afin que cette dernière puisse y déployer ses activités.

Le fait qu'un emplacement puisse être considéré comme étant à la disposition d'une entreprise de telle manière qu'il puisse constituer une « installation commerciale permanente où est exercée, entièrement ou partiellement, l'activité d'une entreprise » dépend du pouvoir effectif, reconnu à l'entreprise, d'utiliser cet emplacement ainsi que de la mesure dans laquelle elle y est présente et des activités qu'elle y exerce (cf. consid. 3.2 ci-avant). Or, en l'espèce, les locaux en question sont simplement utilisés par l'entreprise [sise au Pays B] afin de fournir – avec ses propres collaborateurs – les prestations pour laquelle elle a été mandatée. Vu que c'est elle-même qui l'utilise dans le cadre de la réalisation de son mandat, la mise à disposition du « plateau » telle que mentionnée dans le contrat doit donc être ici considérée comme un facteur de coût pour la société [sise au Pays B] et non comme une prestation qui serait fournie à la recourante. Il en va d'ailleurs de même concernant le personnel qu'elle engage et le matériel de bureau qu'elle utilise.

Il est vrai qu'à des fins de contrôle de l'activité de la société [sise au Pays B] et comme prévu par le contrat, un bureau est mis à la disposition de la recourante. Il faut cependant considérer le contrat dans son ensemble et non les différentes clauses de manière isolée pour décider du traitement des prestations fournies. Le bureau n'étant ici mis à disposition que dans le but de pouvoir contrôler et superviser les activités du centre d'appel, l'on doit considérer que ladite mise à disposition fait dès lors partie de la prestation globale de call-center et que son sort fiscal dépend de celle-ci (cf. consid. 2.5 et 2.5.1 ci-avant). Qui plus est, dites activités de contrôle et de supervision possèdent indéniablement un caractère purement préparatoire et auxiliaire et ne permettent donc pas, en tant que telles, de générer l'existence d'un quelconque établissement stable.

**5.2.4** Les divers éléments du contrat de service liant la recourante et l'entreprise B. \_\_\_\_\_ Sàrl mettent en lumière le fait que la recourante

mandate l'entreprise [sise au Pays B] afin qu'elle lui fournisse des prestations de services typiques de celles d'un *call-center* (*back/front office*).

En effet, la société [sise au Pays B] ne saurait être considérée comme une simple entité effectuant du portage salarial et mettant un immeuble ou une part d'immeuble à disposition de la recourante (cf. consid. 2.6 *in extenso* et 2.7 ci-avant). Au contraire, celle-ci est une société de téléservices à part entière (et qui se présente comme telle), active pour plusieurs clients – dont la succursale suisse – et sur plusieurs sites distincts à [Ville X du Pays B]. Il s'ensuit que le *call-center* [sis au Pays B] ne saurait être susceptible de générer un établissement stable dans ce pays. En effet, sur la base des pièces du dossier, le Tribunal retient que cette entreprise possède ses propres locaux, qu'elle engage en son nom des collaborateurs qui travaillent dans lesdits locaux, et qu'elle fournit des prestations typiques d'un centre d'appels pour le compte de la succursale suisse. Quant à la succursale suisse, elle ne parvient notamment pas à établir qu'elle disposerait [au Pays B] – en particulier auprès de la société [sise au Pays B] – de locaux susceptibles de constituer « une installation commerciale permanente » au sens de l'art. 5 al. 1 OTVA. Ne saurait y changer quoi que ce soit le simple fait que, selon une photographie déposée par la recourante (pièce 12 jointe au recours), la référence au site Internet [nom du site internet] apparaisse sur une vitre des locaux du *call-center*.

**5.3** Rien ne permet donc jusque-là de retenir que la recourante disposerait [au Pays B] d'un établissement stable. Reste à déterminer si l'activité que déploient pour elle Messieurs C. \_\_\_\_\_ (cf. consid. 5.3.1.1), D. \_\_\_\_\_ cf. consid. 5.3.1.2), E. \_\_\_\_\_ et F. \_\_\_\_\_ (cf. consid. 5.3.1.3) permet d'arriver à une autre conclusion.

### **5.3.1**

**5.3.1.1** Premièrement, s'agissant de l'activité déployée par Monsieur C. \_\_\_\_\_, les deux contrats qui le lient à la recourante (« Convention de Management » [pièce 4 jointe au recours] et « Convention de Consultant » [pièce 5 jointe au recours]) prévoient que ce dernier apporte à A. \_\_\_\_\_ S.A. (il n'est pas précisé s'il s'agit de la recourante ou de son siège [au Pays A]) « tout son savoir-faire dans le domaine du marché [domaine d'activité], management général principalement dans les pays européens ». Sa mission (cf. art. 1 de la convention de Management ; voir aussi la convention de Consultant qui est toutefois largement moins étendue) consiste, notamment, à :

- « Proposer une stratégie générale de développement dans les pays qui ont été sélectionnés pour permettre l'implantation du site et du concept de [nom du site internet].

- Définir, avec l'aide des responsables de pays, une politique à l'égard des fournisseurs, en cohérence avec la stratégie générale, notamment de qualité au profit des adhérents.
- Proposer, avec l'aide des responsables de pays, une définition générale de l'offre du site [nom du internet][sic]
- Coordonner les actions permettant l'implantation dans les nouveaux pays.
- Proposer aux associés un budget général annuel pour l'entreprise permettant d'assurer son développement et le respect des grands équilibres financiers.
- Dirige [sic] la politique des ressources humaines de l'entreprise sur [sic] base des lignes qui ont été définies préalablement et dans les limites des choix budgétaires.
- Veiller à l'application des décisions prises et au respect des délais.
- Organiser le service en charge des relations avec les fournisseurs [sic]
- Présider le Comité de Pilotage et assure [sic] l'autorité directe sur l'ensemble des ressources informatiques.
- Exercer l'autorité hiérarchique sur les responsables des pays et coordonne [sic] leurs missions.
- Coordonner l'ensemble des activités de l'entreprise et dispose [sic] d'une autorité prépondérante en cas de conflit.
- Rendre compte périodiquement des principales activités de l'entreprise aux associés ».

L'art. 2 de la convention de Management (voir également, dans une moindre mesure, la convention de Consultant) prévoit, entre autres, que Monsieur C. \_\_\_\_\_ exerce ses activités sur la base d'une délégation de pouvoirs et qu'il dispose, à l'égard des tiers, d'un mandat de fait pour représenter [nom du site internet] – à savoir la plateforme internet – dans l'exercice de sa mission. Il pourra également engager [nom du site internet] dans le strict cadre de sa délégation dès lors qu'il respecte le cadre convenu. Aussi, les missions confiées à Monsieur C. \_\_\_\_\_ « peuvent représenter divers aspects tels que des interventions techniques, économiques, de diversification, d'innovation, et d'une manière plus générale, toutes démarches à caractère intellectuel intéressant A. \_\_\_\_\_ S.A. et s'inscrivant dans le champ de compétence prévu ». Enfin, il est prévu qu'à la date d'effet de la convention de Management, Monsieur C. \_\_\_\_\_ aura la qualité de résident [du Pays B] avec une structure juridique locale afin d'être en mesure d'exercer principalement ses fonctions dans les locaux de [Ville X du Pays B]. L'art. 2 du contrat précise également que « [c]ette mission étant basée [au Pays B], elle requiert la présence d'au minimum trois semaines par mois à [Ville X du Pays B]. Par ailleurs, elle nécessitera de fréquents déplacements en Europe, notamment dans les pays où [nom du site internet] exerce une activité opérationnelle ou en cours d'étude. Cette



base de mission [au Pays B] ainsi que les fréquents déplacements sont des conditions substantielles à la présente convention de management ».

L'art. 4 de la convention de Management prévoit pour sa part que Monsieur C. \_\_\_\_\_ est rémunéré par honoraires mensuels s'élevant à EUR 14'170.- et que ce montant est forfaitaire, quels que soient les choix de domiciliation. Finalement, l'art. 5 de la convention de Management précise que Monsieur C. \_\_\_\_\_ émet chaque mois une facture au nom de la personnalité juridique résidente [au Pays B] ou de sa structure juridique basée [au Pays B], justifiant les honoraires mensuels. Dites factures (cf. pièce 14 jointe à la réponse) sont adressées à la recourante [en Suisse] par « C. \_\_\_\_\_, [adresse], [bâtiment], Etage 2-Bureau n [...], [Ville X], [code postal] [Pays B] ». Le Tribunal constate également que ce consultant appose un logo sur ses factures mentionnant qu'il exerce en tant que conseiller en gestion d'entreprise et qu'il y indique un numéro d'immatriculation au registre du commerce [du Pays B] (R.C. [n° ...]), que lui ou sa structure possède un numéro d'identification fiscale (I.F. [n° ...]) et qu'il/elle est inscrit/e à la taxe professionnelle [du Pays B] (T.P. [n° ...]).

**5.3.1.2** Deuxièmement, s'agissant des activités exercées par Monsieur D. \_\_\_\_\_, il ressort de la convention de services qui le lie à la recourante (pièce 7 jointe au recours) que ce dernier possède une adresse au [...] à [Ville X du Pays B]. Le Tribunal constate aussi que ce dernier facture ses prestations à la succursale suisse depuis des locaux sis [...] à [Ville X du Pays B], qu'il appose un logo sur ses factures, qu'il indique un numéro d'immatriculation au registre du commerce [du Pays B] (R.C. [n° ...]), que lui ou sa structure possède un numéro d'identification fiscale (I.F. [n° ...]) et qu'il/elle est inscrit/e à la taxe professionnelle [du Pays B] (T.P. [n° ...]) (cf. pièce 8 jointe au recours).

L'art. 1 de la convention de services susmentionnée prévoit que Monsieur D. \_\_\_\_\_, en sa qualité de consultant, apporte à A. \_\_\_\_\_ S.A. (sans préciser s'il s'agit de la recourante ou de son siège [au Pays A]) tout son savoir-faire dans le domaine de la gestion des systèmes d'information, à savoir la/le :

- « Gestion et mise en œuvre des développements informatiques autour du site [nom du site internet] et des sites relatifs,
- Participation à l'amélioration des processus de fonctionnement de [nom du site internet] par le conseil et puis l'implantation de solutions informatiques,
- Mise en place et gestion de l'équipe informatique,
- Sélection et gestion des partenaires informatiques en collaboration avec le directeur général de [nom du site internet],

- Mise en place d'outils permettant de sécuriser les systèmes d'informations de A. \_\_\_\_\_ S.A.,
- Support aux utilisateurs et supervision de tous les systèmes d'informations nécessaires au bon fonctionnement de A. \_\_\_\_\_ S.A. ».

Quant à l'art. 2 de la convention de services, il prévoit notamment que les missions confiées au consultant peuvent représenter divers aspects tels que des interventions techniques, d'innovation, et, d'une manière plus générale, toutes les démarches à caractère intellectuel intéressant A. \_\_\_\_\_ S.A. et s'inscrivant dans le champ de compétences prévu. Cet article précise également que la mission est basée [au Pays B] mais requiert des déplacements en Europe. Il est également mentionné que le lieu de mission, ainsi que les déplacements sont des conditions essentielles à la convention de services. L'art. 4 de la convention de services prévoit pour sa part que Monsieur D. \_\_\_\_\_ est rémunéré par journée de travail selon un certain tarif journalier et que ces montants sont forfaitaires, quel que soit le nombre d'heures effectivement consacrées à la mission ou les choix de domiciliation.

**5.3.1.3** Troisièmement, concernant les activités déployées par Messieurs F. \_\_\_\_\_ et E. \_\_\_\_\_, le Tribunal constate premièrement que le contrat entre Monsieur F. \_\_\_\_\_ et la recourante n'est pas signé par l'intéressé. Ensuite, les deux conventions de services (cf. art. 2 ; pièces 15 et 16 jointes au recours) prévoient que les missions de ces deux personnes sont basées en Italie, respectivement en France bien qu'elles requièrent certains déplacements [au Pays B]. Dites missions peuvent comprendre divers aspects tels que des interventions techniques, de l'innovation, et, d'une manière plus générale, toutes les démarches à caractère intellectuel intéressant A. \_\_\_\_\_ S.A. et s'inscrivant dans le champ de compétences prévu (cf. art. 2 des conventions de services). L'art. 4 de ces deux conventions prévoit que les consultants sont rémunérés par journée de travail selon un certain tarif journalier et que ce montant est forfaitaire, quels que soient le nombre d'heures effectivement consacrées à la mission ou les choix de domiciliation.

S'agissant plus spécifiquement des activités réalisées par Messieurs F. \_\_\_\_\_ et E. \_\_\_\_\_, l'art. 1 des conventions de services révèle que ces derniers apportent à A. \_\_\_\_\_ S.A. (sans préciser s'il s'agit de la recourante ou de son siège [au Pays A]), en leur qualité de consultants, tout leur savoir-faire dans le domaine de la gestion commerciale, à savoir (entre autres) :

- Développement du portefeuille fournisseurs du site [nom du site internet] en Italie, respectivement en France afin de le rendre compétitif,

- Développement du portefeuille clients en Italie, respectivement en France,
- Coordination par des challenges commerciaux de l'équipe italienne, respectivement française du site [nom du site internet],
- Gestion des impayés fournisseurs en Italie, respectivement France,
- Communication active avec les équipes opérationnelles de [nom du site internet].

**5.3.2** L'analyse qui précède conduit le Tribunal à retenir ce qui suit.

**5.3.2.1** Le Tribunal observe d'abord qu'il est juste d'affirmer, comme le fait la recourante (cf. recours p. 11), qu'une entreprise peut exercer son activité par l'intermédiaire de sous-traitants, agissant seuls ou en collaboration avec des employés de l'entreprise. Cela dit, dans ce cas, l'existence d'un établissement stable ne sera établie que si l'ensemble des conditions prévues par l'art. 5 OTVA sont réunies (cf. consid. 3.2 ci-avant et Commentaire MC OCDE, n° 40 ad art. 5), ce qui ne saurait être admis ici.

**5.3.2.2** Force est en effet de constater que les éléments apportés par la recourante ne permettent pas d'établir que Messieurs C.\_\_\_\_\_, D.\_\_\_\_\_, F.\_\_\_\_\_ et E.\_\_\_\_\_ exerceraient leurs activités depuis des locaux qui seraient d'une quelconque façon à la disposition de la recourante.

A cet égard, et à titre préjudiciel, il convient d'exposer qu'après une libre appréciation des preuves en sa possession (cf. art. 81 al. 3 LTVA ; cf. également, entre autres, arrêt du TAF A-4980/2022 du 11 juin 2024 consid. 2.4 s. et les réf. cit.), 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. En revanche, lorsque l'autorité reste dans l'incertitude après avoir procédé aux investigations requises, elle applique les règles sur la répartition du fardeau de la preuve. Dans ce cadre et à défaut de dispositions spéciales, le juge s'inspire de l'art. 8 du Code civil suisse du 10 décembre 1907 (CC, RS 210), en vertu duquel quiconque doit prouver les faits qu'il allègue pour en déduire un droit. Rapportée au droit fiscal, cette règle suppose que l'administration supporte la charge de la preuve des faits qui créent ou augmentent la charge fiscale, alors que l'assujetti assume pour sa part la charge de la preuve des faits qui diminuent ou lèvent l'imposition. Le défaut de preuve va au détriment de la partie qui entendait tirer un droit du fait non prouvé (cf. ATF 133 II 153 consid. 4.3 ; arrêt du TAF A-2350/2020 du 17 janvier 2022 consid. 1.8 ; MOOR/POLTIER, op. cit., p. 299 s. ; RHINOW et al., Öffentliches Prozessrecht, 4<sup>e</sup> éd. 2021, n° 996 ss).

En l'occurrence, hormis les allégations de la recourante, rien n'indique dans le dossier que Messieurs C. \_\_\_\_\_ et D. \_\_\_\_\_ agiraient depuis les locaux de l'entreprise [sise au Pays B], la recourante n'apportant à cet effet aucun élément de preuve tangible. Le Tribunal constate par ailleurs que les conventions liant C. \_\_\_\_\_ et D. \_\_\_\_\_ à la recourante ne prévoient pas que ces personnes exercent leurs fonctions depuis les locaux de B. \_\_\_\_\_ Sàrl. Il ressort par contre de l'analyse de ces conventions que ces personnes opèrent depuis deux structures indépendantes et distinctes de celle de B. \_\_\_\_\_ Sàrl (sise pour sa part à [adresse, Ville X du Pays B] ; cf. recours, p. 4), avec des adresses qui leurs sont propres et que leurs activités sont enregistrées officiellement auprès des autorités [du Pays B]. Tout indique en effet que ces personnes agissent depuis les locaux désignés sur leurs factures (cf. consid. 5.3.1.1 et 5.3.1.2 ci-avant) et aucun élément du dossier ne laisse penser – et la recourante ne le prétend d'ailleurs pas – que ces locaux sont à la disposition de la recourante. Finalement, l'analyse des contrats liant Messieurs F. \_\_\_\_\_ et E. \_\_\_\_\_ à la recourante révèle qu'ils n'opèrent pas depuis [le Pays B], à l'exception de quelques déplacements (cf. consid. 5.3.1.3). Etant donné que la recourante ne parvient pas à établir que ces diverses personnes exercent leurs activités depuis des locaux qui seraient d'une quelconque façon à la disposition de la recourante, il ne se justifie pas d'examiner plus en détail la nature exacte de ces activités et de déterminer notamment si elles ont ou non un caractère accessoire.

Le Tribunal observe enfin que l'activité de l'une ou l'autre de ces personnes pour le compte de la recourante pourrait, tout au plus, selon les circonstances, être susceptible d'emporter la qualification d'établissement stable au sens de l'art. 5 par. 5 du MC OCDE. Ceci dit, et comme déjà mentionné (cf. consid. 3.2 ci-avant), le droit suisse de la TVA ne connaît toutefois pas l'institution de l'établissement stable d'agence au sens de l'art. 5 par. 5 du MC OCDE.

**5.3.2.3** Il découle de ce qui précède que les activités déployées par Messieurs C. \_\_\_\_\_, D. \_\_\_\_\_, F. \_\_\_\_\_ et E. \_\_\_\_\_ ne sauraient engendrer un établissement stable [au Pays B] pour la recourante.

**5.4** S'agissant des arguments des parties qui n'ont pas encore été traités, il est le lieu d'exposer ce qui suit.

D'abord, force est ici de constater que c'est à raison que l'autorité inférieure expose que l'argument que la recourante s'essaye à tirer d'une utilisation exclusivement sur territoire [du Pays B] des prestations acquises auprès du call-center ainsi que de diverses autres entreprises étrangères ne lui

est d'aucun secours. En effet, il importe avant tout d'identifier les opérations litigieuses, soit en particulier les destinataires de ces dernières. De même, il importe peu de savoir où la prestation a été exécutée, tant qu'il est possible d'identifier son destinataire.

Ensuite, s'agissant des contrats conclus avec les entreprises G. \_\_\_\_\_ (cf. pièce 6 jointe au recours), H. \_\_\_\_\_ (cf. pièce 13 jointe au recours) et I. \_\_\_\_\_ (cf. pièce 14 jointe au recours), le Tribunal constate que le premier n'est ni signé, ni daté, que le second a été conclu en 2022 (soit postérieurement aux périodes fiscales ici en cause) et que le dernier n'est également ni signé, ni daté et, qu'en plus, il porte sur une période postérieure à 2017. Dans ces conditions, la recourante ne saurait en tirer un quelconque argument.

Par ailleurs, la Cour observe que la recourante ne met pas en évidence et n'apporte aucun élément concret permettant d'étayer le fait prétendu que l'un de ses deux actionnaires aurait vécu pendant de nombreuses années [au Pays B] et qu'il aurait participé, depuis les locaux [sis au Pays B], à la prise de décisions stratégiques concernant la succursale suisse (cf. consid. 5.1.2 ci-avant). Dans ces conditions, cette allégation demeure au stade de la conjecture toute générale.

Enfin, et par abondance de motivation, la Cour observe que si l'on s'appuie sur la définition d'établissement stable comme étant une installation permanente où est exercée, entièrement ou partiellement, l'activité commerciale d'une entreprise (cf. consid. 3.2 ci-avant), il apparaît impossible qu'une succursale, qui est elle-même un établissement stable, puisse avoir un établissement stable qui lui soit propre. Tout au plus, si l'on devait reconnaître ici l'existence d'un établissement stable, ce qui n'est pas le cas, il serait celui du siège social [sis au Pays A], à savoir A. \_\_\_\_\_ S.A. [au Pays A] et non celui de la recourante.

**5.5** Les considérations qui précèdent conduisent le Tribunal à constater qu'il ne saurait être admis que la succursale suisse possède un établissement stable [au Pays B]. Il s'ensuit qu'elle doit être considérée comme étant la destinataire des prestations litigieuses, que par conséquent ces prestations sont localisées en Suisse et qu'elles sont dès lors imposables au titre de l'impôt sur les acquisitions.

En effet, l'assujettissement à l'impôt sur les acquisitions au sens de l'art. 45 al. 1 let. a et al. 2 let. b LTVA est entre autres subordonné à la condition que le destinataire des prestations acquière pour plus de Fr. 10'000.- de ce genre de prestations pendant une année civile, condition manifestement

remplie en l'espèce. Quant aux autres conditions auxquelles l'art. 45 al. 1 let. a LTVA fait dépendre l'assujettissement à l'impôt sur les acquisitions (cf. consid. 2.3 ci-avant), le Tribunal constate que durant les périodes fiscales correspondant aux années 2014 à 2017, la recourante a obtenu, à titre onéreux, de la part d'entreprises sises à l'étranger, des prestations consistant, notamment, en frais de marketing, en maintenance informatique, en honoraires pour conseils juridiques, en honoraires de consultants et en autres honoraires (cf. pièce 13 jointe à la réponse). Lesdites prestations sont des prestations de services au sens de l'art. 3 let. e LTVA, dont le lieu de fourniture est déterminé selon l'art. 8 al. 1 LTVA. Il s'ensuit que ces prestations sont localisées à l'endroit où leur destinataire a le siège de son activité économique et donc en l'occurrence en Suisse.

Le recours doit ainsi être rejeté sur cet aspect.

## **6.**

A l'appui de sa conclusion subsidiaire tendant à annuler l'imposition des prestations obtenues de la part de Messieurs D.\_\_\_\_\_, F.\_\_\_\_\_ et E.\_\_\_\_\_, la recourante avance que ces trois personnes ne peuvent pas, sous l'angle de la TVA suisse, être considérées comme des indépendants et que, par conséquent, les montants qui leur ont été versés ne sont pas soumis à l'impôt sur les acquisitions. Selon elle, il faudrait retrancher de la base de calcul de l'impôt le montant correspondant aux rémunérations versées à ces trois consultants.

**6.1** Pour résoudre la question litigieuse, il est nécessaire d'examiner, comme l'a fait l'autorité inférieure, pour chaque relation contractuelle si la prestation acquise est imposable ou pas.

A cet égard, il n'est pas toujours aisé de déterminer si les services rendus par une personne relèvent d'une activité exercée à titre dépendant ou indépendant (cf. consid. 3.3 *in extenso* ci-avant). La cour rappellera donc ici que l'élément décisif est, dans ce contexte, la mesure de l'indépendance personnelle et économique de l'intéressé dans l'accomplissement de sa tâche (cf. consid. 3.3.2 ci-avant). La nature des services fournis par la personne est également un facteur à prendre en considération. Il sera donc nécessaire de déterminer si les services rendus par l'individu font partie intégrante des activités de l'entreprise à laquelle ces services sont fournis. À cette fin, un facteur essentiel sera la détermination de l'entreprise qui assume la responsabilité ou les risques des résultats obtenus du fait du travail de l'individu.

**6.2** En l'occurrence, les trois conventions de services liant respectivement Messieurs D.\_\_\_\_\_, F.\_\_\_\_\_ et E.\_\_\_\_\_ à la recourante (cf. pièces 7, 15 et 16 jointes au recours) prévoient notamment que le consultant :

- se conforme aux directives et stratégies définies par le mandataire [la recourante] (art. 1) ;
- assume, en tant que consultant indépendant la totalité de la responsabilité opérationnelle de sa mission (art. 2) ;
- est rémunéré par journée de travail selon des tarifs journaliers ; que ces montants sont forfaitaires ; qu'il s'engage à ne pas facturer plus de 22 jours par mois ni plus de 242, respectivement 233 jours par année ; que outre ces honoraires, la recourante peut accorder des honoraires supplémentaires et qu'aux honoraires s'ajoutent les éventuels frais de mission (art. 4) ;
- émettra chaque mois une facture pour ses honoraires mensuels (art. 5) ;
- n'a pas de contrat ou d'obligations avec un tiers qui sont en conflit avec cette convention (art. 6) ;
- s'engage à ne pas démarcher la clientèle de la recourante ; qu'il s'engage à ne pas accepter de mandats pour des sociétés dont les activités, tant principales que secondaires, entrent en concurrence directe avec celles de la recourante (art. 7).

Les conventions précisent en outre :

- que l'intégralité du travail effectué par le consultant dans le cadre de sa mission, devient propriété pleine et entière de la recourante ; qu'il s'engage à céder irrévocablement et sans rémunération financière tous les droits intellectuels issus de ses travaux ou créations ; que le montant des honoraires visé à l'art. 4 de la convention intègre déjà le montant correspondant à la cession des droits intellectuels (art. 8) ;
- qu'il s'agit d'un contrat de services, et que le consultant assume toutes les charges liées à cette mission ; qu'il certifie être dûment affilié à une institution de prévoyance et à remplir toutes les obligations légales, sociales et fiscales liées à l'exercice d'une activité indépendante dans ce pays. En particulier, il confirme être assuré de façon adéquate contre les conséquences d'une maladie ou d'un accident (art. 9 et annexes [non produites] aux conventions de services).

Compte tenu de ce qui précède, notamment du fait que ces trois personnes ne consacrent pas la totalité de leur temps de travail à la recourante (art. 4, 6 et 7), qu'ils supportent la responsabilité de leurs activités professionnelles

(art. 2), qu'ils sont affiliés en tant qu'indépendants auprès des assurances sociales et autorités fiscales de leurs Etats d'incorporation respectifs et qu'ils ne sont pas couverts par la recourante en cas d'accident (art. 9), qu'ils déterminent eux-mêmes leurs congés et horaires de travail (art. 4), qu'il ne peut être admis que la recourante a la responsabilité ainsi que le contrôle du lieu où le travail est effectué (cf. consid. 5.3.1.2, 5.3.1.3 et 5.3.2.2 ci-avant), le Tribunal constate que c'est bel et bien à juste titre que l'autorité inférieure a considéré qu'il existe ici une accumulation prépondérante d'indices attestant de l'existence d'une activité indépendante déployée par ces personnes pour la recourante. Partant, la Cour retient que Messieurs D.\_\_\_\_\_, F.\_\_\_\_\_ et E.\_\_\_\_\_ ont fourni à la succursale suisse des prestations de services qui sont soumises au principe du lieu du destinataire (art. 8 al. 1 LTVA) et doivent ainsi être soumises à l'impôt sur les acquisitions.

**6.3** S'agissant premièrement de Monsieur D.\_\_\_\_\_, la recourante expose que même, si d'un point de vue contractuel, ce consultant a la possibilité de travailler pour d'autres personnes ou sociétés, dans les faits, il travaillerait exclusivement pour elle depuis de nombreuses années. La rémunération fixe qu'il perçoit à ce titre constituerait par ailleurs sa principale, voire son unique source de revenus. En outre, cette personne travaillerait principalement dans les locaux de la recourante [au Pays B]. Enfin, en termes d'organisation, il devrait se conformer aux directives de la succursale suisse.

Concernant ensuite Messieurs F.\_\_\_\_\_ et E.\_\_\_\_\_, la recourante argue que, pour les mêmes motifs que ceux évoqués ci-dessus, ces derniers doivent également être considérés comme des personnes exerçant une activité à titre de salariés et cela même s'ils ne travaillent pas nécessairement en permanence dans les bureaux [sis au Pays B] de la succursale suisse. Aussi, ces deux personnes percevraient un salaire annuel fixe qui ne dépendrait aucunement du nombre d'heures effectuées, ainsi que d'un salaire variable, ce qui renforcerait encore le caractère dépendant des activités exercées.

**6.4** Ces arguments de la recourante ne sauraient conduire le Tribunal à modifier son appréciation, ce d'autant plus que, au-delà des éléments qui ressortent des contrats, les affirmations de la recourante relatives à la manière dont Messieurs D.\_\_\_\_\_, F.\_\_\_\_\_ et E.\_\_\_\_\_ organisent concrètement leur activité ne reposent sur aucun élément de preuve. A noter en particulier que les factures déposées par la recourante (pièce 8 jointe au recours) n'établissent une activité de D.\_\_\_\_\_ (sur la base de la



facturation de journées de travail) que pour 9 mois en 2016 et pour 9 mois en 2017.

Le grief étant mal fondé, il s'agit ici de le rejeter.

## 7.

Finally, s'agissant de la conclusion subsidiaire tendant à l'annulation de la reprise fiscale portant sur une partie des prestations fournies par l'entreprise B. \_\_\_\_\_ Sàrl, que la recourante justifie en alléguant qu'une part des prestations fournies par la société [sise au Pays B] relève de la mise à disposition de personnel et de location immobilière, les parties sont renvoyées aux considérants 5.2.3 et 5.2.4 ci-avant. Le Tribunal y retient que la recourante mandate l'entreprise [sise au Pays B] afin qu'elle lui fournisse des prestations de services typiques de celles d'un *call-center*. Il ne saurait dès lors être considéré que les locaux utilisés par l'entreprise [sise au Pays B] pour fournir ces prestations de services sont en réalité loués à la recourante et que cette location doit être exclue du champ de l'impôt en vertu de l'art. 21 al. 2 ch. 21 LTVA (cf. consid. 2.6.2 ci-avant).

Le grief étant mal fondé, il s'agit ici de le rejeter.

## 8.

**8.1** Vu les considérants qui précèdent, le recours est rejeté. La recourante, qui succombe, doit supporter les frais de procédure, lesquels se montent, compte tenu de la charge de travail liée à la procédure, à Fr. 23'500.– (cf. art. 63 al. 1 PA et art. 4 du règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le TAF [FITAF, RS 173.320.2]). Ils sont prélevés sur l'avance de frais déjà versée d'un même montant.

**8.2** Etant donné l'issue de la cause, il n'est pas alloué de dépens (art. 64 al. 1 PA *a contrario* et art. 7 al. 1 FITAF *a contrario*).

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

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

**1.**

Le recours est rejeté.

**2.**

Les frais de procédure de Fr. 23'500.– francs sont mis à la charge de la recourante. Ils sont prélevés sur l'avance de frais déjà versée, d'un montant équivalent.

**3.**

Il n'est pas alloué de dépens.

**4.**

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

Le président du collège :

La greffière :

Pierre-Emmanuel Ruedin

Alice Fadda

**Indication des voies de droit :**

La présente décision peut être attaquée devant le Tribunal fédéral, Schweizerhofquai 6, 6004 Lucerne, par la voie du recours en matière de droit public, dans les trente jours qui suivent la notification (art. 82 ss, 90 ss et 100 LTF). Ce délai est réputé observé si les mémoires sont remis au plus tard le dernier jour du délai, soit au Tribunal fédéral soit, à l'attention de ce dernier, à La Poste Suisse ou à une représentation diplomatique ou consulaire suisse (art. 48 al. 1 LTF). Le mémoire doit être rédigé dans une langue officielle, indiquer les conclusions, les motifs et les moyens de preuve, et être signé. La décision attaquée et les moyens de preuve doivent être joints au mémoire, pour autant qu'ils soient en mains de la partie recourante (art. 42 LTF).

Expédition :

Le présent arrêt est adressé :

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