



---

Cour I  
A-4986/2021

## Arrêt du 2 mai 2023

---

Composition

Annie Rochat Pauchard (présidente du collège),  
Jürg Steiger, Iris Widmer, juges,  
Loucy Weil, greffière.

---

Parties

**A. \_\_\_\_\_ SA,**  
représentée par  
Maître Philippe Mantel,  
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 2015 au 4<sup>e</sup> trimestre 2017).

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

La société A.\_\_\_\_\_ SA (précédemment A.a\_\_\_\_\_ SA ; ci-après : la recourante), inscrite au registre du commerce du canton (...), a pour but social, en particulier, (...). Son administratrice unique, depuis le \*\*\* 2020, est Madame B.\_\_\_\_\_. La recourante est formellement immatriculée au registre TVA de l'Administration fédérale des contributions (ci-après : l'AFC ou l'autorité inférieure) en qualité d'assujettie depuis le \*\*\* 2018.

**B.**

**B.a** En date du 18 septembre 2020, l'autorité inférieure a procédé à un contrôle de la recourante, portant sur les périodes fiscales correspondant aux années 2015 à 2017. A cette occasion, elle a considéré, s'agissant desdites périodes – soit des années précédant son inscription au registre des assujettis à la TVA – que la recourante avait omis de soumettre à l'impôt sur les acquisitions diverses prestations que lui auraient fournies des entreprises sises à l'étranger.

**B.b** Les prestations litigieuses sont les suivantes :

- Prestations de consulting (cf. convention du 1<sup>er</sup> novembre 2012) et apport de clients (cf. conventions du 8 janvier 2015 et du 23 janvier 2017 [recte : 2016]) par Madame B.\_\_\_\_\_ ;
- Prestations de consulting (cf. convention du 1<sup>er</sup> novembre 2012) et apport de clients (cf. conventions du 8 janvier 2015 et du 23 janvier 2016) par Monsieur C.\_\_\_\_\_ ;
- Prestations de consulting et conseil technique (cf. convention du 15 mars 2014) par Monsieur D.\_\_\_\_\_.

**C.**

A la suite du contrôle précité, l'AFC a établi une notification d'estimation n° \*\*\* du 2 octobre 2020 arrêtant la créance fiscale (Fr. 33'665.- pour l'année 2015, Fr. 23'501.- pour l'année 2016 et Fr. 12'170.- pour l'année 2017) et la correction de l'impôt en sa faveur (Fr. 69'334.-) pour les périodes fiscales correspondant aux années 2015 à 2017.

**D.**

Après que la recourante a, dans des lignes du 29 octobre 2020, contesté le bien-fondé de la notification d'estimation sur la base essentiellement de sa bonne foi, l'autorité inférieure a rendu une décision formelle le 11 mai 2021 confirmant la créance fiscale et la correction de l'impôt en sa faveur telles qu'arrêtées dans la notification susmentionnée.

**E.**

Sous plis des 9 juin et 26 août 2021, la recourante a formé une réclamation à l'encontre de la décision précitée, contestant notamment que les prestations en cause soient soumises à l'impôt sur les acquisitions.

**F.**

Par décision sur réclamation du 12 octobre 2021, l'autorité inférieure a rejeté la réclamation formée par la recourante. Elle s'en est remise à la notification d'estimation du 2 octobre 2020 pour la fixation de la créance fiscale et a astreint la recourante à s'acquitter du montant de Fr. 69'334.- au titre de la TVA pour les périodes allant du 1<sup>er</sup> trimestre 2015 au 4<sup>e</sup> trimestre 2017, ainsi que des intérêts moratoires dès le 1<sup>er</sup> mai 2017 (échéance moyenne).

**G.**

En date du 12 novembre 2021, la recourante a déféré la décision sur réclamation de l'AFC au Tribunal administratif fédéral (ci-après : le TAF, le Tribunal ou la Cour de céans). Elle conclut, sous suite de frais et dépens, à l'annulation de la décision attaquée et à ce qu'une nouvelle décision rectificative soit rendue dans le sens de ses développements. La recourante conteste l'assujettissement des prestations en cause et, subsidiairement, s'oppose au prélèvement de l'impôt.

**H.**

Dans sa réponse du 11 janvier 2022, l'autorité inférieure a conclu au rejet du recours sous suite de frais, réfutant tous les griefs de la recourante.

**I.**

Déférant à l'ordonnance du Tribunal du 27 octobre 2022, l'autorité inférieure lui adressa, sous pli du 14 novembre 2022, les pièces comptables qui lui avaient été remises par la recourante dans le cadre du contrôle fiscal.

Pour autant que de besoin, les autres faits et arguments des parties seront repris dans les considérants en droit ci-après.

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

**1.3** Le recours déposé répond aux exigences de forme et de fond de la procédure administrative (art. 50 al. 1 et 2 PA), la recourante, en qualité de destinataire de la décision attaquée, disposant en outre manifestement de la qualité pour recourir (art. 48 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 ; ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER/MARTIN KAYSER, *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 (art. 62 al. 4 PA), ni par l'argumentation juridique développée dans la décision attaquée (cf. PIERRE MOOR/ETIENNE POLTIER, *Droit administratif*, vol. II, 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 ; ATAF 2014/24 consid. 2.2).

**1.5** En l'espèce, la recourante conteste principalement que les fournisseurs des prestations litigieuses puissent être considérés comme des indépendants, respectivement comme des entreprises ; les prestations ne seraient dès lors pas soumises à l'impôt. A titre subsidiaire, la recourante se prévaut d'une ancienne pratique de l'AFC qui impliquerait qu'il soit renoncé au prélèvement de l'impôt. Le Tribunal procèdera donc à un rappel des dispositions et principes applicables en matière d'impôt sur

les acquisitions (cf. consid. 2 et 3 infra), avant d'évoquer les règles relatives à la preuve dans ce contexte (cf. consid. 4 infra) et au changement de pratique de l'administration (cf. consid. 5 infra). Il analysera ensuite les griefs de la recourante (cf. consid. 6 infra).

## **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 2015 à 2017, ces textes légaux sont seuls applicables, dans leur version en vigueur durant les années concernées (cf. art. 112 al. 1 LTVA).

**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).

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** 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 (cf. consid. 3 ci-après) établie à l'étranger non inscrite au registre de l'AFC (FELIX GEIGER, *in* : Geiger/Schluckebier [éd.], *Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer*, 2<sup>e</sup> éd., 2019 [ci-après: *Kommentar MWSTG*], N 7 ss ad art. 45). 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).

**2.4** A teneur de l'art. 45 al. 2 LTVA, 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 » (arrêts du TAF A-3549/2018 du 6 avril 2020 consid. 4.2 et les réf. cit. et A-786/2013 du 30 juillet 2014 consid. 4.3). L'assujétissement au sens de l'art. 45 al. 2 let. b LTVA est de nature subsidiaire par rapport à l'assujétissement 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 assujétis de l'art. 10 LTVA (cf. BEATRICE BLUM, *in* : *Kommentar MWSTG*, N 2 ad art. 28 ; 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'assujétissement 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).

## **2.5**

**2.5.1** Aux termes de l'art. 28 al. 1 let. b LTVA, l'assujéti peut déduire – pour autant qu'il prouve l'avoir réglé (cf. art. 28 al. 3 LTVA, anciennement al. 4 [RO 2017 3575]) – l'impôt qu'il a déclaré sur ses acquisitions. L'assujéti dont il est question dans cette disposition est l'assujéti ordinaire au sens de l'art. 10 LTVA. Comme il a été relevé plus haut (cf. consid. 2.4 ci-avant), les personnes ou entités qui sont assujéties 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 lorsqu'ils remplissent les conditions de l'assujettissement obligatoire à la TVA selon l'art. 10 LTVA ou exercent leur droit à renoncer à être libérés de l'assujettissement obligatoire (art. 11 LTVA en lien avec l'art. 10 al. 2 LTVA).

**2.5.2** Lorsque les conditions de la déduction de l'impôt préalable sont remplies ultérieurement (dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable), la déduction peut être opérée sur la période de décompte au cours de laquelle les conditions ont été remplies. L'impôt préalable peut être déduit s'il ne l'a pas déjà été (art. 32 al. 1 LTVA). Si le bien ou la prestation de services ont été utilisés dans l'intervalle, soit entre la réception de la prestation ou l'importation du bien et la réalisation des conditions de la déduction de l'impôt préalable, le montant à déduire se calcule sur leur valeur résiduelle (art. 32 al. 2 LTVA). La déduction de l'impôt préalable peut ainsi être corrigée sur les biens usagés ou les prestations de services qui sont encore disponibles et qui ont encore une valeur résiduelle au moment où les conditions donnant droit à la déduction sont réalisées. Les prestations de services en matière de conseil, de tenue de la comptabilité, de recrutement de personnel, de management et de publicité sont présumées – de manière réfragable (cf. arrêt du TAF A-1763/2020 du 22 septembre 2021 consid. 5.1.3) – déjà consommées au moment de leur acquisition et ne plus être disponibles (art. 72 al. 2 OTVA).

### **3.**

**3.1** Comme évoqué plus haut (cf. consid. 2.2 s. ci-dessus), 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 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).

**3.2** 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. 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** 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). 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 Web-Info TVA 02 « 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.**

**4.1** La procédure administrative est gouvernée par la maxime inquisitoire, à l'aune de laquelle l'autorité doit établir les faits, en procédant à l'administration des preuves utiles, et appliquer le droit d'office (cf. art. 12 et 62 al. 4 PA). Ce qui précède doit cependant être relativisé. En premier lieu, il n'appartient pas au Tribunal d'établir les faits *ab ovo*. Dans le cadre de la procédure de recours, il s'agit bien plus de vérifier les faits établis par



l'autorité inférieure, à qui l'obligation incombe de les établir de façon complète et exacte. En second lieu, les parties assument un devoir de collaboration, qui leur impose notamment d'indiquer les moyens de preuve disponibles et de motiver leur requête (art. 13 et 52 PA).

**4.2** Après une libre appréciation des preuves en sa possession, le Tribunal se trouve à un carrefour. S'il estime que l'état de fait est clair et que sa conviction est acquise, il peut rendre sa décision. Dans cette hypothèse, il renoncera à des mesures d'instruction et à des offres de preuve supplémentaires en procédant si besoin à une appréciation anticipée de celles-ci. Un rejet d'autres moyens de preuves est également admissible s'il lui apparaît que leur administration serait de toute façon impropre à entamer la conviction qu'il s'est forgé sur la base de pièces écrites ayant une haute valeur probatoire. La conviction ainsi forgée du Tribunal n'a pas à confiner à une certitude absolue pour respecter le droit d'être entendu ; il suffit qu'elle découle de l'expérience de la vie et du bon sens et qu'elle soit basée sur des motifs objectifs (cf. ATF 144 II 427 consid. 3.1.3 et 130 III 321 consid. 3.2 ; arrêts du TAF A-2176/2020 du 20 janvier 2021 consid. 2.3 et A-3371/2017 du 28 octobre 2020 consid. 7.2).

En revanche, si le Tribunal reste dans l'incertitude après avoir procédé aux investigations requises, il appliquera les règles sur le fardeau de la preuve, en s'inspirant 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 (cf. arrêts du TAF A-2176/2020 du 20 janvier 2021 consid. 2.3 et A-3371/2017 du 28 octobre 2020 consid. 7.2).

**4.3** En matière fiscale, les règles générales du fardeau de la preuve, destinées à déterminer qui doit supporter les conséquences de l'échec de la preuve ou de l'absence de preuve d'un fait, ont pour effet qu'il appartient à l'autorité d'établir les faits qui fondent la créance d'impôt ou qui l'augmentent, tandis que le contribuable doit prouver les faits qui suppriment ou réduisent cette créance (cf. ATF 146 II 6 consid. 4.2 et 144 II 427 consid. 8.3.1). La répartition du fardeau de la preuve implique donc que lorsque l'autorité a apporté suffisamment d'indices révélant l'existence d'éléments imposables, il appartient à l'assujetti d'établir l'exactitude de ses allégations contraires et de supporter le fardeau de la preuve qui justifie son exonération (ATF 146 II 6 consid. 4.2 ; arrêt du TF 2C\_814/2017 du 17 septembre 2018 consid. 8.1.3 ; arrêt du TAF A-5865/2017 du 11 juillet 2019 consid. 5.2).

## **5.**

**5.1** On entend par pratique la répétition régulière et constante dans l'application d'une norme par les autorités administratives de première instance. Les pratiques ne peuvent être source du droit ; elles ne lient pas le juge. Elles peuvent néanmoins avoir directement un effet juridique, par le biais du principe de la confiance ou de l'égalité de traitement (parmi d'autres, arrêts du TAF A-1763/2020 du 22 septembre 2021 consid. 5.4.1 et A-3005/2016 du 6 avril 2017 consid. 3.5.2).

**5.2** Une pratique bien établie acquiert un poids certain. De la même manière qu'un revirement de jurisprudence décidé par une autorité judiciaire (voir ATF 138 III 270 consid. 2.2.2 et 135 II 78 consid. 3.2), un changement de pratique doit reposer sur des motifs objectifs et sérieux, à savoir notamment une connaissance plus approfondie de l'intention du législateur, un changement de circonstances extérieures ou l'évolution des conceptions juridiques. Les raisons qui militent en faveur d'un nouveau point de vue doivent de surcroît être plus importantes que les effets négatifs pour la sécurité du droit résultant d'un changement de pratique (cf. ATF 126 V 36 consid. 5a ; arrêts du TAF A-1763/2020 du 22 septembre 2021 consid. 5.4.1 et A-579/2016 du 15 juin 2016 consid. 3).

Un changement de pratique justifié vaut en général immédiatement et pour toutes les procédures pendantes. Lorsque la nouvelle pratique est défavorable à l'assujetti, le droit à la protection de la bonne foi doit néanmoins être pris en considération et peut s'opposer à l'application immédiate de la nouvelle pratique. Ainsi, selon les cas, la nouvelle pratique ne peut être appliquée qu'après avoir été préalablement annoncée ; il en va ainsi notamment en matière de droits des parties dans la procédure (cf. ATF 135 II 78 consid. 3.2 ; arrêt du TAF A-1763/2020 du 22 septembre 2021 consid. 5.4.2).

## **6.**

### **6.1**

**6.1.1** Dans un premier grief, la recourante conteste que les prestations acquises de l'étranger aient été fournies par des entreprises. Les trois individus ayant fourni les prestations litigieuses (cf. Faits, let. B.b supra) ne présenteraient en effet pas le degré d'organisation et d'indépendance suffisant pour être considérés comme des entrepreneurs indépendants. Contestant ainsi que les conditions de l'art. 45 al. 1 let. a LTVA soient réunies, la recourante plaide n'être redevable d'aucun impôt sur les acquisitions.

**6.1.2** En l'occurrence, il est constant que la recourante a acquis, au cours des périodes fiscales 2015 à 2017, diverses prestations relevant de l'art. 8 al. 1 LTVA de personnes physiques qui étaient domiciliées à l'étranger et n'étaient pas inscrites au registre des assujettis. Il est de même incontesté que le montant versé par la recourante au titre de ces prestations a, pour chaque année concernée, dépassé le seuil de Fr. 10'000.-. Ces prestations ont en outre été comptabilisées en tant qu'honoraires dans le compte des charges de la recourante, sans qu'un quelconque rapport de dépendance avec les consultants concernés ne puisse être décelé. Aussi, les conditions de l'assujettissement à l'impôt sur les acquisitions (cf. consid. 2.3 s. supra) paraissent d'emblée réalisées, respectivement non litigieuses, sous réserve de l'indépendance des prestataires qui est contestée.

Or, le Tribunal relève que le moyen suivant lequel les fournisseurs seraient des employés de la recourante n'a été soulevé que postérieurement au contrôle fiscal – pourtant réalisé en la présence de l'administrateur de la recourante – soit dans le mémoire de réclamation. Le courrier d'opposition du 29 octobre 2020 ne le mentionne en effet nullement. Quant à la correspondance du 26 août 2021, transmise à l'AFC en accompagnement des contrats et factures des prestataires, elle s'oppose à leur qualification en qualité d'entreprises, rappelant qu'il s'agit de personnes physiques et non pas d'employés de sociétés étrangères. Elle ne contient en revanche aucune référence à la nature (in)dépendante des fournisseurs, respectivement au fait qu'ils seraient en réalité des employés de la recourante. Il en va au demeurant de même des contrats, factures et pièces comptables produits en mains de l'AFC, qui ne contiennent ni dénomination, ni charges typiques à des rapports de travail.

Il en découle qu'à première vue, l'AFC disposait de suffisamment d'indices pour considérer que les prestations en cause correspondaient à des prestations devant être soumises à l'impôt sur les acquisitions.

**6.1.3** Cela étant, reste à déterminer, dans le cadre de l'appréciation des preuves, si les éléments soulevés par la recourante dans son pourvoi sont de nature à renverser ce qui précède. Soutenant que les fournisseurs seraient des employés à distance, elle allègue qu'ils seraient rémunérés, non pas en fonction du résultat – comme le seraient généralement les apporteurs d'affaires indépendants – mais à raison de paiements mensuels forfaitaires correspondant à des salaires suisses, de surcroît non remboursables. Le risque économique serait ainsi porté par la recourante, à l'exclusion des prestataires. Elle se prévaut en outre du fait que le contrat conclu avec D. \_\_\_\_\_ prévoirait un délai de résiliation, durant lequel sa

rémunération serait garantie, et de ce que les trois fournisseurs ne disposeraient ni d'enseigne, ni de raison de commerce propres. Elle souligne en outre que B. \_\_\_\_\_, qui est son administratrice unique, ne pourrait pas être considérée comme une administratrice professionnelle de sociétés.

**6.1.4** Il ressort de la lecture des contrats produits par la recourante (cf. Faits, let. B.b plus haut) que celle-ci a fait appel aux prestataires pour des prestations de deux ordres : d'une part, des prestations de consulting par B. \_\_\_\_\_ et C. \_\_\_\_\_, ainsi que de conseil technique par D. \_\_\_\_\_, rémunérées à raison de paiements mensuels forfaitaires de Eur 5'000.-, sur présentation d'une facture – et non pas sur la base d'un bulletin de salaire. Les contrats ne contiennent aucune autre information, notamment eu égard à la nature ou à l'organisation des prestations, sous réserve de la précision qu'il peut être mis fin au contrat moyennant un préavis de 60 jours en ce qui concerne D. \_\_\_\_\_, respectivement de six mois s'agissant de B. \_\_\_\_\_ et de C. \_\_\_\_\_. D'autre part, des prestations d'apport d'affaires par B. \_\_\_\_\_ et C. \_\_\_\_\_, qui sont rémunérées par le versement de commissions à la signature de nouveaux contrats. Les factures, qui se rapportent pour l'essentiel aux contrats de consulting, ne détaillent pas davantage la nature ou l'organisation des prestations réalisées ; elles ne font par ailleurs pas état de charges sociales. Cela étant, il ressort de la comptabilité de la recourante que les trois fournisseurs ont bien perçu mensuellement Eur 5'000.- d'honoraires au titre des contrats de consulting, des remboursements de frais, mais aussi – sauf en ce qui concerne D. \_\_\_\_\_ – des commissions sur apports d'affaires. Il découle également de ces pièces que la recourante a acquis d'autres prestations de l'étranger, auprès d'autres prestataires (pour un résumé des acquisitions de la recourante, voir la notification d'estimation n° \*\*\* du 2 octobre 2020). Les documents comptables ne font enfin pas état de charges de personnel, soit de salaires ou de charges sociales.

Force est de constater, à l'analyse de ces pièces, que la recourante n'a apporté aucun élément substantiel à l'appui de son moyen. Certes, la rémunération de Eur 5'000.- mensuellement versée à chacun des trois prestataires présente, comme elle le soutient, certaines caractéristiques d'un salaire, vu son montant et sa régularité. Toutefois, il n'en est rien. En effet, les contrats désignent cette rémunération comme des *honoraires*, ces montants ayant été comptabilisés comme tels par la recourante, et non pas comme des charges de personnel. Plaident également en faveur de cette appréciation le fait que lesdits montants aient été versés sans prélèvement de charges sociales et sur présentation d'une facture – un

procédé tout à fait étranger aux rapports de travail connaissant une rémunération mensuelle fixe. La recourante n'a de surcroît fourni aucune indication ni élément de preuve quant à la nature précise, l'organisation ou l'étendue des activités des fournisseurs, l'existence d'éventuels locaux ou enseignes, ou encore les modalités de leur présentation à l'extérieure, qui plaideraient en faveur du caractère dépendant des activités en cause (cf. consid. 3.3 supra). Ainsi, aucun document interne à la recourante attestant que des directives auraient été adressées aux prétendus employés, ou carte de visite démontrant que les prestataires se présenteraient auprès des tiers comme des employés de la recourante, par exemple, n'ont été produits. Le fait que les contrats prévoient un préavis à la résiliation de 60 jours, respectivement de six mois ne s'oppose au demeurant pas à ce que les prestataires soient qualifiés d'entrepreneurs indépendants, de telles relations contractuelles n'étant pas obligatoirement résiliables en tout temps. La clause, contenue dans le contrat de D. \_\_\_\_\_, prévoyant que les documents ou créations réalisés par celui-ci dans le cadre des activités de la recourante sont la propriété de cette dernière, parle enfin en faveur de l'indépendance de ce prestataire – étant donné la teneur de l'art. 332 al. 1 du code des obligations du 30 mars 2011 [CO, RS 220] qui rend, à première vue, cette clause superflue pour un employé.

Quant aux commissions perçues par B. \_\_\_\_\_ et C. \_\_\_\_\_ au titre de l'apport d'affaires, elles l'ont été sur la base des contrats conclus, respectivement du chiffre d'affaires encaissé. La lecture des contrats ne permet aucunement de soutenir que les honoraires perçus mensuellement consisteraient en des avances non remboursables, pour le cas où aucune affaire ne serait apportée. Au contraire, les contrats distinguent clairement une activité de consulting, rémunérée de manière forfaitaire, et une activité d'apporteurs d'affaires, rémunérée par commission. Les intéressés assumaient en conséquence pleinement le risque économique de cette seconde activité, dès lors qu'aucun revenu ne leur était garanti en l'absence d'affaires conclues.

Le statut d'administratrice de la recourante de B. \_\_\_\_\_ ne revêt enfin aucune pertinence pour l'appréciation des prestations en cause. Celle-ci n'était en effet pas administratrice de la société durant les périodes fiscales examinées ici (cf. Faits, let. A supra).

**6.1.5** Etant donné ce qui précède, la nature salariale des honoraires et des commissions versées aux prestataires ne peut pas être retenue. En effet, dès lors que l'autorité inférieure a apporté suffisamment d'indices révélant l'existence d'éléments imposables (cf. consid. 6.1.2 plus haut), il

appartenait à la recourante d'établir le contraire (cf. consid. 4.3 supra), ce qu'elle a manifestement échoué à faire. Le grief est ainsi rejeté, les conditions de l'assujettissement à l'impôt sur les acquisitions étant bien réalisées.

## **6.2**

**6.2.1** Dans un second grief, la recourante plaide l'application de la pratique – en vigueur sous l'ancien droit, soit jusqu'au 31 décembre 2009 – admettant la déduction de l'impôt sur les acquisitions dans le premier décompte suivant l'assujettissement. L'abrogation de cette pratique n'aurait en effet pas été annoncée, respectivement publiée, et ne pourrait en aucun cas être déduite des dispositions de la nouvelle LTVA. Excipant des principes de la confiance et de la sécurité du droit, de l'esprit de la loi, de l'art. 65 al. 3 LTVA (obligation pour l'AFC de publier sans délai les nouvelles pratiques) et du fait qu'elle décompte la TVA selon la méthode de l'encaissement, la recourante soutient que cette pratique doit lui être appliquée, de sorte qu'elle devrait être autorisée à déduire l'impôt sur les acquisitions au titre de l'impôt préalable.

**6.2.2** En premier lieu, il convient de rappeler que la recourante n'a acquis le statut d'assujettie ordinaire à la TVA qu'à compter du \*\*\* 2018 (cf. Faits, let. A supra), c'est-à-dire *après* l'acquisition des prestations litigieuses. Aussi, faute d'avoir été assujettie durant les périodes fiscales considérées, seul un dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable à forme de l'art. 32 LTVA peut entrer en ligne de compte, lequel est subordonné à la condition que les prestations en cause disposent d'une valeur résiduelle en 2018 (cf. consid. 2.5.2 supra). Or, les prestations de services en matière de conseil, de management et de publicité – auxquelles les prestations de consulting et de conseil technique de l'espèce doivent, sur la base des éléments du dossier et de l'avis du Tribunal, être assimilées – sont présumées être intégralement consommées au moment de leur acquisition (cf. art. 72 al. 2 OTVA). La recourante ne soutient d'ailleurs pas le contraire, pas plus qu'elle ne cherche à renverser la présomption de l'art. 72 al. 2 OTVA, qui est dès lors acquise. Partant, la recourante ne peut prétendre à une déduction de l'impôt préalable sur les prestations de services en cause, fournies alors qu'elle n'était pas assujettie.

**6.2.3** Cela étant précisé, la Cour de céans a eu l'occasion de se prononcer, dans un arrêt A-1763/2020 du 22 septembre 2021, sur l'abandon de la pratique administrative litigieuse. Elle a retenu que ladite pratique avait été abrogée à satisfaction de droit, considérant, en substance, qu'elle portait sur l'aLTVA dans sa version en vigueur jusqu'au 31 décembre 2009 et qu'il

avait été expressément indiqué dans des publications qu'elle n'aurait plus cours sous l'égide du nouveau droit. A cet égard, la Cour s'est référée à l'Info TVA n°1 (« TVA en bref et info TVA concernant la transition ») qui précisait que les publications éditées sur la base de l'ancienne loi ne restaient valables que pour les opérations effectuées jusqu'au 31 décembre 2009, d'une part, et à la Notice n°6 (« Prestations de services transfrontalières », document n° 610.545.06), énonçant ladite pratique, qui contenait la précision que sa validité était limitée au 31 décembre 2009, d'autre part (consid. 5.4.3.3).

La recourante, qui argue que cette jurisprudence devrait être renversée, n'apporte aucun élément particulier à même de modifier cette récente appréciation du Tribunal. En particulier, la méthode suivant laquelle la recourante établit ses décomptes ne saurait fonder un revirement de jurisprudence, la pratique en cause n'étant pas liée à l'une ou l'autre méthode de décompte. Elle ne prétend de surcroît pas avoir reçu de promesses particulières de l'autorité inférieure en lien avec l'application de cette ancienne pratique, en sorte que le principe de la confiance, qui répond à des conditions strictes (cf. parmi d'autres, arrêt du TAF A-2204/2018 consid. 6.1 et les réf. cit.), ne lui est d'aucun secours.

**6.2.4** En définitive, le moyen suivant lequel la pratique de l'AFC relative à la déduction de l'impôt sur les acquisitions serait toujours d'actualité et justifierait une admission du recours tombe à faux.

## **7.**

**7.1** 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. 4'500.- (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 seront prélevés sur l'avance de frais déjà versée d'un même montant.

**7.2** 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, d'un montant de Fr. 4'500.- (quatre mille cinq cents 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.

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

La présidente du collège :

La greffière :

Annie RoCHAT Pauchard

Loucy WEIL



**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)