



Cour I
A-3549/2018

Arrêt du 6 avril 2020

Composition

Raphaël Gani (président du collège),
Daniel Riedo, Jürg Steiger, juges,
Alice Fadda, greffière.

Parties

A. _____ S.A.,
représentée par
Serge Leuenberger, Cabinet TVA Serge Leuenberger,
recourante,

contre

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

Objet

Taxe sur la valeur ajoutée (2010 à 2012).

Faits :**A.**

La société A._____ S.A. (ci-après : l'assujettie) a son siège à ***. Inscrite au registre du commerce le ***, elle a pour but, entre autres, le commerce dans le monde entier de tous produits bruts et biens manufacturés ou semi-manufacturés. Elle est formellement immatriculée au registre de l'AFC en qualité d'assujettie depuis le 1^{er} janvier 2013. L'activité de l'assujettie consiste à effectuer des achats de biens à l'étranger et à les revendre à un destinataire à l'étranger également.

B.

Le 18 décembre 2015, l'AFC procéda à un contrôle de la société susnommée portant sur les périodes de décompte allant du 1^{er} trimestre 2010 au 4^{ème} trimestre 2014. A cette occasion, l'AFC considéra, notamment s'agissant des années 2010 à 2012, soit une période avant son inscription au Registre des assujettis à la TVA, que l'assujettie avait omis de soumettre à l'impôt sur les acquisitions diverses prestations que lui auraient fournies des entreprises ou personnes étrangères.

C.

Suite à ce contrôle, l'AFC procéda à une correction de l'impôt par le biais d'un décompte complémentaire du 18 décembre 2015 et d'une notification d'estimation du 30 juin 2016. Le décompte complémentaire porta sur les périodes fiscales 2010 à 2012 et sur un montant de CHF 305'424.--, plus intérêts moratoires dès le 4 juillet 2012. Pour sa part, la notification d'estimation concerna les périodes fiscales 2013 et 2014 et s'éleva à CHF 2'328.--, plus intérêts moratoires dès le 15 avril 2014.

D.

Par pli du 1^{er} mars 2016, l'assujettie contesta la reprise d'impôt effectuée pour les périodes fiscales allant de 2010 à 2012 par le biais du décompte complémentaire susmentionné.

A l'appui de sa contestation, l'assujettie alléguait que les montants versés aux intervenants étrangers étaient principalement des montants versés pour des prestations de services effectuées par des intermédiaires agissant expressément en son nom et pour son compte. Elle avançait également que l'objet de l'entremise serait exonéré dès lors qu'il s'agirait de livraisons de biens de l'étranger à l'étranger ce qui aurait pour conséquence que les montants en questions devraient être exonérés. L'assujettie ajouta en outre que les montants versés en faveur de l'entité B._____ ne seraient pas des commissions mais représenteraient une réserve de fonds interne.

Finally, she explained, referring to various accounting entries recorded in the account « 3990 Commission payées à l'étranger » and concerning travel expenses, that a reserve of internal funds initially labeled « Zim Pool », then « Travel Fund » had been created expressly for this type of charges but that the accounting kept by its previous trustees would have been lacunary and imprecise in the codification of accounts. Thus, certain expenses, for example travel expenses, would have been recorded in the commission account which would manifestly be an error.

By letter of 15 June 2016, and in response to a request from the AFC, the taxpayer clarified the explanations provided in her appeal of 1^{er} March 2016 by submitting various documents.

E.

By formal decision of 13 November 2017, the AFC admitted partially the appeal and reduced the tax liability to CHF 235'911.--. The taxpayer filed a claim against the decision cited above on 13 December 2017. She put forward in substance the same arguments as those formulated in her appeal of 1^{er} March 2016, and also submitted additional explanations and some new documents.

F.

On 17 May 2018, the AFC rendered a decision on the claim by which it rejected the claim and confirmed the tax liability for the periods 2010 to 2012, plus interest from 4 July 2012.

The company A. _____ S.A. (hereinafter: the applicant) has filed an appeal against the decision cited above of 17 May 2018 dated 15 June 2018. She concludes, in addition to costs and expenses, with the annulment of the decision on the claim. She argues as her main point that there is no report of services between the foreign intervenors and herself, subsidiarily that if such reports exist, they should be exempt from tax.

G.

The AFC has filed its response to the appeal on 7 September 2018. She requests the Federal Administrative Tribunal (hereinafter: the Tribunal or the TAF) to partially admit the appeal and to recalculate the tax liability of the taxpayer to the amount of CHF 238'018.-- for the years 2010 to 2012.

La recourante, pour sa part, a répliqué en date du 2 novembre 2018. Elle a conclu à ce que plaise au Tribunal de céans de suivre l'AFC en tant qu'elle admet partiellement le recours et d'annuler le solde de la reprise. Par courrier du 29 novembre 2018, l'AFC s'est encore déterminée en renvoyant pour l'essentiel à sa décision sur réclamation du 17 mai 2018 ainsi qu'à sa réponse du 7 septembre 2018.

Par ordonnance du 6 mars 2020, le Juge instructeur a encore interrogé l'autorité inférieure sur le calcul de l'assiette imposable qu'elle avait proposé dans sa réponse du 7 septembre 2018. Cette dernière s'est déterminée en date du 12 mars 2020. Selon le nouveau calcul proposé, l'admission partielle du 7 septembre 2018 doit avoir pour conséquence que la reprise totale pour les périodes 2010 à 2012 se monte à CHF 228'687.--. Dite correspondance a été transmise à la recourante par ordonnance du 17 mars 2020 pour prise de connaissance.

Les autres faits et arguments seront repris dans la partie en droit de la présente décision.

Droit :

1.

1.1 Sous réserve des exceptions – non réalisées en l'espèce – prévues à l'art. 32 de la loi du 17 juin 2005 sur le TAF (LTAF, RS 173.32), celui-ci connaît des recours contre les décisions au sens de l'art. 5 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA, RS 172.021) prises par les autorités mentionnées à l'art. 33 LTAF. En particulier, les décisions rendues sur réclamation par l'AFC en matière de TVA peuvent être contestées devant le TAF conformément à l'art. 33 let. d LTAF (cf. également art. 83 de la loi fédérale du 12 juin 2009 régissant la taxe sur la valeur ajoutée [LTVA, RS 641.20]). L'autorité de céans est donc compétente pour connaître du présent litige. La procédure est régie par la PA, pour autant que la LTAF n'en dispose pas autrement (art. 37 LTAF).

1.2 En sa qualité de destinataire de la décision du 17 mai 2018, la recourante est spécialement touchée par celle-ci et a un intérêt digne de protection à son annulation ou à sa modification. Elle a dès lors qualité pour recourir (art. 48 al. 1 PA). Déposé le 15 juin 2018, le recours a en outre été interjeté dans le délai légal de trente jours (cf. art. 50 al. 1 PA) et répond au surplus aux exigences de contenu et de forme de la procédure administrative (cf. art. 52 al. 1 PA). Il convient donc d'entrer en matière.

2.

Le recourant peut invoquer la violation du droit fédéral, y compris l'excès ou l'abus du pouvoir d'appréciation, la constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents ou l'inopportunité (cf. art. 49 PA; ULRICH HÄFELIN/ GEORG MÜLLER/ FELIX UHLMANN, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, 7^e éd., Zurich 2016, n. marg. 1146 ss; ANDRÉ MOSER/ MICHAEL BEUSCH/ LORENZ KNEUBÜHLER, *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, 2^e éd., Bâle 2013, n. marg. 2.149).

Le TAF constate les faits et applique le droit d'office, sans être lié par les motifs invoqués (cf. art. 62 al. 4 PA), ni par l'argumentation juridique développée dans la décision entreprise (cf. PIERRE MOOR/ ETIENNE POLTIER, *Droit administratif*, vol. II, 3^e éd., Berne 2011, ch. 2.2.6.5, p. 300 s.). La procédure est régie par la maxime inquisitoire, ce qui signifie que le Tribunal définit les faits d'office et librement (cf. art. 12 PA). Cette maxime doit toutefois être relativisée par son corollaire, à savoir le devoir des parties de collaborer à l'établissement des faits (cf. art. 13 PA), en vertu duquel celles-ci doivent notamment indiquer les moyens de preuve disponibles et motiver leur requête (cf. art. 52 PA).

Ainsi, il n'appartient en principe pas à l'autorité de recours d'établir les faits *ab ovo*. Dans le cadre de la présente procédure, il s'agit bien plus de vérifier les faits établis par l'autorité inférieure (cf. arrêts du TAF A-704/2012 du 27 novembre 2013 consid. 3.3, A-5884/2012 du 27 mai 2013 consid. 3.1, A-606/2012 du 24 janvier 2013 consid. 1.5.2 et A-1933/2011 du 29 mai 2012 consid. 3.2; cf. également MOSER/ BEUSCH/ KNEUBÜHLER, *op. cit.*, n. marg. 1.52; PASCAL MOLLARD in : Xavier Oberson/Pascal Hinny [édit.], *LT Commentaire droits de timbre*, Zurich/ Bâle/ Genève 2006, ch. 12 ad art. 39a LT; MOOR/ POLTIER, *op. cit.*, p. 820; RENÉ RHINOW/ HEINRICH KOLLER/ CHRISTINA KISS/ DANIELA THURNHERR/ DENISE BRÜHLMOSER, *Öffentliches Prozessrecht*, 2^e éd., Bâle 2010, n. marg. 294a).

3.

3.1 La LTVA est entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2010. Elle s'applique donc, ainsi que l'ordonnance du 27 novembre 2009 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (OTVA, RS 641.201), à la présente cause, qui porte sur des périodes courant entre le 1^{er} janvier 2010 et le 31 décembre 2012. En revanche, les modifications postérieures de la LTVA et notamment celle du 30 septembre 2016 entrées en vigueur le 1^{er} janvier 2018 (RO 2017 3575) ne sont pas applicables ; de même, c'est la teneur de l'art. 109 OLTVA avant son abrogation au 1^{er} janvier 2018 (RO 2017 6307) qui devra être

retenue (cf. art. 166a OTVA au sujet du droit transitoire relatif à la modification du 18 octobre 2017).

Aux termes de l'art. 1 al. 2 let. b LTVA, la taxe sur la valeur ajoutée est perçue sous la forme d'un impôt sur les acquisitions sur les prestations fournies par une entreprise ayant son siège à l'étranger à un destinataire se trouvant sur le territoire suisse (cf. également art. 45 ss LTVA). En outre, pour autant qu'il ne soit pas libéré de son assujettissement, est assujéti à l'impôt quiconque exploite une entreprise, même sans but lucratif et quels que soient la forme juridique de l'entreprise et le but poursuivi, et en particulier dans le cas qui nous concerne, a son siège ou un établissement stable sur le territoire suisse (art. 10 LTVA). Est notamment soumise à l'impôt, l'acquisition de prestations de services dont le lieu se situe sur le territoire suisse en vertu de l'art. 8 al. 1 LTVA lorsqu'elles sont fournies par des entreprises ayant leur siège à l'étranger et qui ne sont pas inscrites dans le registre des assujettis (art. 45 al. 1 let. a LTVA).

3.2 Le litige porte sur les incidences fiscales des versements effectués par la recourante durant les périodes fiscales 2010, 2011 et 2012 à des personnes et entités domiciliées, respectivement sises, à l'étranger. L'autorité inférieure soutient que ces versements rémunèrent des prestations acquises par la recourante de l'étranger et soumises à l'impôt sur les acquisitions au sens de l'art. 45 LTVA.

La recourante soutient, en substance, que les prestations qu'elle a achetées, sont des prestations exonérées pour divers motifs alternatifs. Premièrement, elle estime d'une manière générale que toutes les prestations ici litigieuses doivent être exonérées de l'impôt dans la mesure où elles constituent des « prestations de services effectuées par un intermédiaire agissant expressément au nom et pour le compte d'un tiers, si la prestation ayant fait l'objet de l'entremise est exonérée de l'impôt en vertu du présent article ou réalisée uniquement à l'étranger », au sens de l'art. 23 al. 2 ch. 9 LTVA. L'autorité inférieure – à tout le moins initialement – conteste l'applicabilité de cette disposition légale au cas d'espèce en raison de la localisation des opérateurs. Cette question et le grief y relatif de la recourante seront examinés en premier lieu dans la mesure où ils concerneraient toutes les prestations imposables objets des reprises (ci-après consid. 4).

Alternativement, la recourante soutient que les prestations, dans la mesure où elles auraient effectivement été acquises d'une entité distincte d'elle-même, ce qu'elle conteste, l'ont de toute façon été à des intermédiaires directs, c'est-à-dire fondant un rapport de représentation direct, et partant

ne devant pas être pris en considération sous l'angle de la TVA. En outre, et spécifiquement pour ce qui concerne les versements effectués en faveur de la société étrangère B. _____, la recourante soutient qu'il ne s'agit pas d'une contreprestation monétaire mais uniquement d'une attribution à un fonds de réserve. Ces arguments seront examinés au regard des versements effectués à chaque opérateur bénéficiaire de manière séparée (consid. 5 et 6 ci-après).

4.

4.1 Sont soumises à l'impôt sur les acquisitions les personnes se trouvant sur le territoire suisse qui sont assujetties en vertu de l'art. 10 LTVA ou qui acquièrent annuellement pour plus de CHF 10'000.--, notamment, de prestations visées par l'art. 45 al. 1 let. a LTVA. La recourante se trouverait bien dans cette seconde hypothèse puisque, pour les périodes fiscales ici en cause, 2010 à 2012, elle n'était pas assujettie à la TVA.

4.2 En vertu de l'art. 45 al. 2 LTVA, le sujet de l'impôt n'est pas le prestataire, mais le destinataire de la prestation imposable. On parle à cet effet de « *reverse charge* » (cf. ATF 139 II 346 consid. 7.1 ; arrêt du TAF A-4388/2014 du 26 novembre 2015 consid. 5.4, A-4913/2013 du 23 octobre 2014 consid. 3.2.1). L'impôt sur les acquisitions vise à mettre sur pied d'égalité les prestations de services provenant d'entreprises assujetties et non-assujetties et permet ainsi d'éviter que les entreprises étrangères ne bénéficient d'avantages concurrentiels indus (cf. arrêts du TAF A-3112/2015 du 22 octobre 2015 consid. 3.2.1, A-7110/2014 du 23 mars 2015 consid. 2.2 et A-756/2014 du 26 juin 2014 consid. 2.2).

La « *reverse charge* » a, quant à elle, 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 assujettis. 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 (cf. arrêt du TF 2A.400/2001 du 9 avril 2002 consid. 2.2 à 2.4, in RDAF 2002 II 347 ; arrêts du TAF A-3112/2015 du 22 octobre 2015 consid. 3.2.1, A-777/2013 du 30 juillet 2014 consid. 4.2, A-756/2014 du 26 juin 2014 consid. 2.2 et A-2276/2012 du 29 octobre 2013 consid. 2.3.1 et 2.3.2).

4.3 La recourante invoque, dans le cadre de l'impôt sur les acquisitions, l'art. 23 al. 2 ch. 9 LTVA en soutenant que cette disposition lui permettrait

d'être exonérée puisqu'elle a acquis des « prestations de services effectuées par un intermédiaire agissant expressément au nom et pour le compte d'un tiers » et dès lors que l'ensemble des prestations qu'elle a effectuées et qui ont fait l'objet de l'entremise sont réalisées uniquement à l'étranger. Elle se réfère également aux termes de l'art. 109 al. 1 OTVA, qui prévoit que ne sont pas soumises à l'impôt sur les acquisitions les prestations exonérées au sens impropre en vertu de l'art. 21 LTVA, ainsi que les prestations exonérées au sens propre en vertu de l'art. 23 LTVA.

L'autorité inférieure rejette cette argumentation en soutenant que cette disposition légale ne serait pas applicable aux intermédiaires qui ne sont pas sis sur le territoire suisse. Pour cela, elle se fonde essentiellement sur l'avis doctrinal de Régine Schluckebier (que l'on lit à la fois in: FELIX GEIGER/REGINE SCHLUCKEBIER [éd.], MWSTG-Kommentar, 2^{ème} éd. 2019, n. 124 ad art. 23 et in : ZWEIFEL ET AL. [éd.], Loi fédérale régissant la taxe sur la valeur ajoutée, 2015, n. 131 ad art. 23 LTVA) laquelle indique que l'exonération des prestations de services d'un intermédiaire au sens de l'art. 23 al. 2 ch. 9 LTVA ne peut concerner que des intermédiaires qui sont *sur le territoire suisse* et pas l'acquisition de prestations auprès d'un opérateur sis à l'étranger. Cet avis est du reste partagé de manière générale dans la doctrine (CAMENZIND/HONAUER/ VALLENDER/JUNG/PROBST, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz, 3^{ème} éd. 2012, p. 533, ainsi que semble-t-il MOLLARD/OBERSON/TISSOT BENEDETTO, Traité TVA, 2009, p. 386, compte tenu de l'exemple proposé), sans pour autant que cette restriction qui ne résulte pas directement du texte légal ne soit explicitée. La recourante en tire d'ailleurs argument en estimant par apagogie que les prestataires de services à l'étranger devraient ainsi s'inscrire au Registre des assujettis à la TVA en Suisse pour émettre une facture de prestations exonérées de la TVA. Dans sa Réponse (ch. 2 p. 2), l'autorité inférieure semble toutefois admettre qu'aux conditions de l'art. 23 al. 2 ch. 9 LTVA – à savoir en particulier une représentation directe – l'exonération puisse être appliquée à une entité étrangère. Sa pratique publiée (cf. en particulier Info TVA n° 4, ch. 8.8) prévoit dans ce même sens que « comme pour les prestations de services fournies par un intermédiaire, le lieu de la fourniture de la prestation [...] est en principe le lieu du destinataire, les prestations fournies à un destinataire dont le siège de l'activité économique ou l'établissement stable est situé à l'étranger ne sont pas soumises à l'impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse (art. 18, al. 1, en relation avec l'art. 8, al. 1, LTVA). Par conséquent, l'exonération de l'impôt selon l'art. 23, al. 2, ch. 9, LTVA n'est applicable que si le destinataire de la prestation fournie par un intermédiaire a son siège ou son établissement stable sur le territoire Suisse. »

Cette interprétation restrictive de l'art. 23 LTVA pourrait être fondée sur la systématique de la LTVA. En effet, comme l'indique déjà l'art. 1 al. 2 LTVA, la loi est divisée en trois impôts distincts que sont : l'impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse (titre 2), l'impôt sur les acquisitions (titre 3) et l'impôt sur les importations (titre 4). Or, l'art. 23 LTVA se trouve dans le titre 2 et ne peut donc entrer en considération que pour un impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse, et pas pour l'impôt sur les acquisitions. C'est d'ailleurs bien ce qu'indique l'art. 23 al. 1 LTVA (« l'impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse n'est pas dû sur les prestations exonérées en vertu du présent article. »)

Toutefois cette systématique n'est pas suffisante pour conditionner l'application de l'art. 23 al. 2 ch. 9 LTVA aux seules entreprises suisses. Déjà, en effet, comme le rappelle la recourante, l'art. 109 OLTVA, dans sa teneur entre 2010 et 2012 (cf. ci-avant consid. 3.1) prévoyait clairement un renvoi des causes d'exonération de l'art. 23 LTVA aux cas d'impôt sur les acquisitions (« Les prestations exclues du champ de l'impôt selon l'art. 21 LTVA ou exonérées de l'impôt selon l'art. 23 LTVA ne sont pas soumises à l'impôt sur les acquisitions »). En outre, si l'on considère le but du mécanisme de l'impôt sur les acquisitions et le principe de la « *reverse charge* » qui vise à mettre sur pied d'égalité les prestations de services provenant d'entreprises assujetties ou non, sises sur le territoire suisse ou non, il paraît légitime d'admettre que la prestation d'intermédiaire qui serait exonérée en application de l'art. 23 al. 2 ch. 9 LTVA de l'impôt interne le soit également en cas d'impôt sur les acquisitions. On ne voit guère de motifs, et l'autorité inférieure n'en propose pas, pour traiter différemment ces deux hypothèses. C'est d'ailleurs dans ce sens que le Tribunal fédéral s'est prononcé (arrêt 2C_1076/2015 du 9 décembre 2016 consid. 4.1). Il y a indiqué que précisément pour des motifs de systématique fiscale, il ne pouvait y avoir d'impôt sur les acquisitions pour des prestations qui seraient exonérées (proprement ou improprement) de l'impôt interne. Ainsi, la mention y relative de l'art. 109 OTVA ne pouvait être que déclarative.

4.4 Il y a ainsi lieu d'admettre, pour autant que les conditions de l'art. 23 al. 2 ch. 9 LTVA soient remplies, c'est-à-dire en particulier que les commissions aient été versées à raison d'un contrat de représentation direct (« agissant expressément au nom et pour le compte d'un tiers »), d'exonérer les prestations acquises par la recourante, même si les intermédiaires auprès desquels elle a acquis les prestations sont à l'étranger.

5.

Il est nécessaire d'examiner, comme l'a fait l'autorité inférieure, pour

chaque relation contractuelle si la prestation acquise est imposable ou pas. Il faut cependant reconnaître qu'une exonération que sollicite la recourante ne peut être envisagée – et les parties ne le contestent pas – que si, alternativement, soit les prestations sont le fruit d'un rapport de représentation directe (eu égard à l'art. 23 LTVA applicable par renvoi de l'art. 109 OLTVA), soit la prestation a été acquise d'une entité dépendante et non autonome de la recourante en Suisse (et n'est dès lors pas non plus imposable, car considérée comme « interne » à la recourante). Avant d'examiner chaque relation (ci-après consid. 6), il y a lieu de distinguer les conditions de ces deux hypothèses dans lesquelles les prestations ne sont pas imposables (consid. 5.1 et 5.2 ci-après), ainsi que les obligations documentaires en lien avec ces principes (ci-après consid. 5.3).

5.1 La non-imposition des prestations au titre de l'impôt sur les acquisitions peut premièrement découler de ce que ces intermédiaires ne seraient pas des entités distinctes de la recourante en Suisse.

5.1.1 Aux termes de l'art. 1 al. 2 let. b LTVA, la taxe sur la valeur ajoutée est perçue sous la forme d'un impôt sur les acquisitions sur les prestations fournies par une entreprise ayant son siège à l'étranger à un destinataire se trouvant sur le territoire suisse (cf. également art. 45 ss LTVA). L'entreprise étrangère qui dispose d'une certaine autonomie est en effet assimilable à un établissement stable autonome (cf. ATAF 2008/39 consid. 4.1.1 ; s'agissant du critère de l'indépendance, voir notamment art. 10 al. 1bis LTVA: « exerce à titre indépendant une activité professionnelle ou commerciale »). A défaut d'autonomie, l'entreprise principale et sa structure sise dans un autre Etat devront être considérées comme un seul et unique sujet fiscal, si bien que les prestations de services qu'elles échangeraient entre elles ne seraient pas déterminantes au regard de la TVA suisse. Ce critère d'indépendance vaut en présence d'entités commerciales dépourvues de la personnalité juridique (cf. NICOLAS BUCHEL, L'établissement stable en matière de TVA, RDAF 1997 II p. 103, 108 s.) : en cas d'indépendance suffisante, l'entité sera traitée en tant qu'établissement stable dont les opérations localisées en Suisse seront en principe imposables; dans la négative, il pourra notamment s'agir d'un simple bureau de représentation du siège sis dans un autre Etat, dont les prestations fournies à l'entreprise principale, « internes » du point de vue de la TVA, ne seront pas assujetties (cf. ANDRÉ JAEggi/MARCO MOLINO, L'imposta sul valore aggiunto nelle prestazioni di servizi transfrontaliere tra casa madre e succursale, Rivista ticinese di diritto 2005 II p. 641 ss, p. 655 s.; PASCAL MOLLARD/XAVIER OBERSON/ANNE TISSOT BENEDETTO, op. cit., p. 431 n. 51 s.). Enfin, il s'agit

également de préciser que le fait qu'une société soit pourvue de la personnalité juridique ne constitue pas obligatoirement un signe de son indépendance. Tel est cependant généralement le cas des personnes morales, même si celles-ci, bien que juridiquement indépendantes, dépendent dans les faits d'une autre personne comme par exemple une société-mère qui contrôle sa filiale (cf. ALOIS CAMENZIND/NIKLAUS HONAUER/KLAUS A. VALLENDER/MARCEL R. JUNG/SIMEON L. PROBST, *Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz*, 3^e éd., 2012, n. 1006).

5.1.2 Quant aux établissements stables, il y a lieu tout d'abord de mentionner qu'il s'agit d'installations commerciales permanentes où est exercée, entièrement ou partiellement, l'activité commerciale d'une entreprise (cf. art. 5 al. 1 OTVA ; AFC, Info TVA n° 2 « Assujettissement à la TVA » ch. 1.3 ; voir aussi Instructions 2001 sur la TVA, ch. 8 ; Instructions 2008 sur la TVA, p. 16 ss). Sont notamment réputés établissements stables les succursales, les sites de fabrication, les ateliers, les appartements de vacances et maisons de vacances, les centres d'achat ou points de vente, les représentations permanentes, les mines 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 immeubles utilisés pour l'agriculture, le pâturage ou l'économie forestière (cf. art. 5 al. 2 OTVA). En revanche, ne sont pas des établissements stables les installations commerciales où s'exercent exclusivement, et cela seulement pour l'entreprise étrangère, des activités qui ont pour celle-ci un caractère purement préparatoire ou qui constituent de simples activités auxiliaires (par exemple dépôts pour la distribution, établissements de recherche, bureaux d'information, de représentation et de publicité de l'entreprise affectés à l'exercice d'activités auxiliaires tel que par exemple dans le domaine de la publicité ou de la recherche publicitaire ; cf. art. 5 al. 3 OTVA ; voir aussi Instructions 2001 sur la TVA, ch. 8 ; Instructions 2008 sur la TVA, p. 16 ss ; JEAN-MARC RIVIER/ANNIE ROCHAT PAUCHARD, *Droit fiscal suisse, La taxe sur la valeur ajoutée*, 2000, p. 106).

5.1.3 Dans le cadre des relations transfrontalières, la pratique constante de l'Administration fédérale, confirmée d'abord par le TAF (cf. ATAF 2008/39 p. 565 ; arrêts du TAF A-6258/2011 du 27 août 2012 consid. 2.4 ; A-1359/2006 du 26 juillet 2007 consid. 3.1 et 4.1, annulé – toutefois pour d'autres raisons – par le TF dans son arrêt 2C_510/2007 du 15 avril 2008), puis validée récemment par le TF (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, 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: principe de l'entité distincte ; MARTIN KOCHER, Die Holdinggesellschaft im schweizerischen Mehrwertsteuerrecht, Archives 74 p. 609 ss, 628 ; JAN OLE LUUK, Grenzüberschreitende Dienstleistungen zwischen Hauptsitz und Betriebsstätte, L'Expert-comptable suisse 79/2005 p. 504).

Le Tribunal fédéral s'est en effet prononcé dans l'ATF 142 II 113 précité sur la question de la reconnaissance de la qualité de sujet fiscal distinct d'un bureau de représentation en Uruguay ayant fourni des prestations de services à un groupe bancaire d'imposition TVA sis en Suisse. La Haute cour, après avoir rappelé le principe fiscal général selon lequel, sous réserve d'une situation d'évasion fiscale, les personnes morales, en particulier les sociétés anonymes, doivent être imposées en tant que sujets fiscaux à part entière (consid. 7.3), a retenu que le principe de l'unité de l'entreprise ne permettait pas, en règle générale, de faire abstraction de la forme juridique pour admettre l'existence d'un seul assujetti en présence de plusieurs entités juridiquement distinctes, même si celles-ci exploitent une seule entreprise d'un point de vue économique. En prenant en considération cette précision de jurisprudence, il faut admettre qu'une structure – cas échéant étrangère – disposant de la personnalité morale est dans la règle indépendante vis-à-vis d'une autre entreprise en dépit des liens économiques et administratifs étroits qui unissent les entités. Dans ce sens, il faut admettre que la forme juridique est un critère déterminant, compte tenu de la jurisprudence claire du Tribunal fédéral.

5.2 Si un opérateur étranger doit être reconnu comme entité indépendante de l'acquéreur des prestations en Suisse, la non-imposition des prestations acquises peut également découler d'une exonération proprement ou improprement dite.

5.2.1 Dans ce sens, l'art. 23 al. 2 ch. 9 LTVA permet l'exonération des prestations de services effectuées par un intermédiaire agissant expressément au nom et pour le compte d'un tiers, si la prestation ayant fait l'objet de l'entremise est réalisée uniquement à l'étranger. Il n'est ici pas contesté que les prestations ayant fait l'objet de l'entremise se sont déroulées entièrement à l'étranger, puisqu'il s'agit d'opérations d'achat et de vente de biens étranger-étranger. La question de la représentation directe entre la recourante et l'intermédiaire est en revanche litigieuse. Or, la réglementation de la représentation en matière de TVA a été entièrement modifiée depuis l'entrée en vigueur de la LTVA.

Cela étant, l'enjeu d'ordinaire de la question de représentation en matière de TVA consiste à déterminer quelle sont les prestations imposables et à qui il y a lieu de les attribuer. En règle générale, la représentation directe permet la reconnaissance d'une seule prestation principale imposable (entre le représentant et le tiers), alors que la représentation indirecte conduit à la reconnaissance de deux rapports de prestations distincts (entre le représentant et le représenté, ainsi qu'entre le représentant et le tiers) (cf. MOLLARD/OBERSON/TISSOT BENEDETTO, *Traité TVA*, 2009, p. 145 n. marg. 462). L'hypothèse de la représentation directe ne permet cependant jamais d'exclure l'imposition de la commission de représentation versée par le représenté au représentant, qui reste imposable en tant que prestation indépendante, avant tout dans l'hypothèse de la représentation directe.

En l'occurrence, ce n'est pas l'attribution des prestations qui est véritablement litigieuse. La question ici de la représentation est plutôt *indirectement* – si l'on ose le dire ainsi – en cause pour déterminer si l'art. 23 al. 2 ch. 9 LTVA permet l'exonération de l'impôt sur les acquisitions des commissions versées par la recourantes à ses représentants à l'étranger.

5.2.2 Lorsqu'une personne agit au nom et pour le compte d'une autre, l'art. 20 al. 2 LTVA prévoit que la prestation est réputée fournie par la personne représentée si celle qui la représente remplit les conditions cumulatives suivantes : elle peut prouver qu'elle agit en qualité de représentant et peut clairement communiquer l'identité de la personne qu'elle représente (let. a) et elle porte expressément le rapport de représentation à la connaissance du destinataire de la prestation ou ce rapport résulte des circonstances (let. b). Cet article reprend ainsi la règle jurisprudentielle selon laquelle le prestataire TVA est en principe celui qui, apparaissant comme tel vis-à-vis de l'extérieur, agit en son propre nom (cf. arrêts du TF 2C_767/2018 du 8 mai 2019 consid. 2.1 et 2.1.2 ; arrêts du TAF A-7032/2013 du 20 février 2015 consid. 4.2, A-5720/2012 du 19 février 2014 consid. 2.3.7). Mais la réglementation est fondée sur l'idée que le fait de nommer le représenté ne doit plus être une obligation pour le partenaire commercial, comme c'était le cas sous l'angle de la loi fédérale du 2 septembre 1999 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (aLTVA, RO 2000 1300 ; cf. Message sur la simplification de la TVA, FF 2008 6277, spéc. p. 6351 ; arrêt du TF 2C_767/2018 du 8 mai 2019 consid. 2.1 .1 ; arrêts du TAF A-7032/2013 du 20 février 2015 consid. 4.3.1, A-4614/2014 précité consid. 2.2.1 et 2.2.2, A-886/2014 du 23 septembre 2014 consid. 2.4 et A-5720/2012 du 19 février 2014 consid. 2.3.1). L'entrée en vi-

gueur de la LTVA a donc définitivement aboli l'exigence pour le représentant d'agir « expressément » au nom et pour le compte du représenté dans le cadre de la représentation directe, puisque ce rapport de représentation peut également résulter des circonstances en vertu de l'art. 20 al. 2 let. b LTVA.

Cela étant, il faut bien considérer en l'espèce que seule la réglementation de l'art. 23 al. 2 ch. 9 LTVA est – le cas échéant – applicable et pas celle de l'art. 20 LTVA. Or, dans cette première disposition, la condition selon laquelle le représentant doit agir « expressément » au nom et pour le compte d'un tiers n'a pas été supprimée par le législateur. Ce maintien n'a pas fait l'objet de commentaire particulier lors du projet de loi (cf. Message sur la simplification de la TVA du 25 juin 2008, FF 2008 6277, spéc. p. 6358). Compte tenu du fait que cette exonération s'applique tant pour ce qui est de l'impôt interne que pour l'impôt sur les acquisitions (cf. ci-avant consid. 4), elle ne pose à cet égard pas de problème d'égalité de traitement entre les prestations acquises sur le marché suisse et celles importées de l'étranger.

On ne saurait dans ces circonstances ignorer le maintien de cette exigence par le législateur à l'art. 23 LTVA. Elle doit cependant être remise dans son contexte systématique exposé ci-dessus. La condition d'une représentation directe ne visant pas tant à l'attribution de prestations – comme à l'art. 20 LTVA – mais à la détermination du cercle des intermédiaires dont les prestations peuvent être exonérées de l'impôt – ici sur les acquisitions. Par conséquent, la délicate distinction posée par la jurisprudence encore récemment entre l'intermédiaire financier et l'apporteur d'affaire (voir ATF 145 II 270 selon lequel la notion, exclue du champ de l'impôt, de « courtage » dans le domaine de la finance ne dépend pas d'une représentation directe au sens de la TVA) n'est pas utile en lien avec l'art. 23 LTVA. Si en effet le législateur a étendu la notion d'intermédiaire (financier) au sens de l'art. 21 al. 2 ch. 19 let. a à e LTVA, c'était bien la notion de « négociation » et son rapport avec l'art. 20 LTVA qui était au centre du litige. Or, l'art. 23 al. 2 ch. 9 LTVA est à cet égard plus restrictif car il exige, pour que l'activité de l'intermédiaire soit exonérée, non seulement qu'il « négocie » (c'est-à-dire qu'il agisse comme entremetteur et ayant comme but de parvenir à la conclusion d'un contrat entre deux parties), mais surtout qu'il représente directement une des parties au contrat. En principe, l'acquisition d'une telle prestation de représentation devrait être soumise à l'impôt, car elle est imposable en Suisse. L'exonération proposée à l'art. 23 al. 2 ch. 9 LTVA permet cependant d'étendre l'exonération de la prestation principale – ici

l'achat et la vente de biens hors du territoire suisse – « aux stades antérieurs » de la prestation exonérée (MOLLARD/ OBERSON/ TISSOT BENEDETTO, Traité TVA, 2009, p. 1186). A ce titre également, elle doit être interprétée de manière restrictive. Par conséquent, il y a lieu de retenir que la clause d'exonération de l'art. 23 al. 2 ch. 9 LTVA n'est applicable que si l'intermédiaire peut montrer avoir agi au nom et pour le compte du représenté lors de la conclusion du contrat final et pas uniquement qu'il a agi comme intermédiaire pour la conclusion du contrat.

5.2.3 Autre est encore la question de savoir la clause d'exonération se rapporte à toutes les prestations fournies par un intermédiaire qui dispose d'un pouvoir de représentation direct ou si elle ne concerne que les prestations d'un intermédiaire lorsqu'il a fait usage de ce pouvoir de représentation en concluant le contrat au nom et pour le compte du représenté. Eu égard au maintien du terme « expressément » dans la disposition légale, compte tenu de la formulation, il y a lieu d'admettre que ne peut être exonérée que la prestation de l'intermédiaire qui a effectivement agi au nom et pour le compte du représenté. La disposition légale conditionne en effet l'exonération de la prestation d'intermédiaire non seulement à la représentation directe, mais aussi au fait que « la prestation ayant fait l'objet de l'entremise est exonérée de l'impôt ». Le lien entre ces deux conditions cumulatives exigées par le législateur doit également guider l'interprétation du texte : la représentation directe ne doit pas intervenir abstraitement ou simplement résulter d'un pouvoir de conclusion abstrait, mais bien au contraire être liée à la conclusion par le représentant direct de la prestation ayant fait l'objet de l'entremise.

En résumé, l'exonération au sens de l'art. 23 al. 2 ch. 9 LTVA ne peut intervenir que si les prestations sont versées à l'intermédiaire pour la rémunération de la conclusion par ce dernier d'un contrat en tant que représentant direct.

5.3 S'agissant de l'appréciation des preuves dans le présent contexte, l'art. 81 al. 3 LTVA prévoit que le principe de la libre appréciation des preuves est applicable dans le domaine de la TVA et que l'acceptation d'une preuve ne doit pas dépendre exclusivement de la présentation de moyens de preuves précis. Cette règle, qui consacre le principe procédural de la libre appréciation des preuves, implique que certains moyens de preuve précis ne peuvent pas être imposés, contrairement à ce qui prévalait sous l'empire de l'ancienne loi régissant la taxe sur la valeur ajoutée (cf. arrêts du TF 2C_709/2017 consid. 3.3, 2C_850/2014 du 10 juin 2016 consid. 6.1 non publié in ATF 142 II 388 ; 2C_842/2014 du 17 février 2015

consid. 3.2). L'appréciation des preuves est libre avant tout en ce qu'elle n'est pas régie par des règles rigides sur la preuve qui prescriraient exactement au juge la manière dont se constitue une preuve valable ni la valeur probante des différents moyens de preuve les uns par rapport aux autres (ATF 130 II 482 consid. 3.2 ; voir aussi ATF 133 I 33 consid. 2.1 ; arrêts du TF 2C_947/2014 du 2 novembre 2015 consid. 7.2.1, 2C_244/2010 du 15 novembre 2010 consid. 3.3).

A noter que la preuve documentaire directe demeure néanmoins le moyen probatoire principal, notamment lorsqu'il s'agit de localiser une prestation de service ou la livraison d'un bien à l'étranger (cf. arrêt du TF 2C_947/2014 du 2 novembre 2015 consid. 7.2.4). Par ailleurs, le principe de la libre appréciation des preuves ne dispense pas l'assujetti de se procurer les documents requis par d'autres dispositions légales ; tel est notamment le cas du document d'exportation que l'Administration fédérale prescrit pour l'exportation de biens (cf. arrêts du TF 2C_947/2014 du 2 novembre 2015 consid. 6.3.1, 2C_842/2014 du 17 février 2015 consid. 6.3.1 ; Message du 25 juin 2008 sur la simplification de la TVA, FF 2008 6277, p. 6395).

6.

Dans sa réponse du 7 septembre 2018 (ch. 9 p. 6), l'autorité inférieure a modifié partiellement sa décision sur réclamation du 17 mai 2018 pour admettre le recours en relation avec les commissions versées à X. _____, Y. _____ et Z. _____ de telle sorte qu'elles ne font plus partie de l'objet du litige. Selon le nouveau calcul proposé par déterminations du 12 mars 2020 le montant encore litigieux est donc de CHF 228'687.--. Les commissions encore litigieuses versées aux opérateurs suivants doivent donc être examinées.

6.1 C. _____

6.1.1 Comme l'indique la recourante, elle est notamment active à l'étranger pour la livraison de biens. C. _____ était le directeur de la société M. _____ SA, qui est une filiale entièrement détenue par la recourante, dont le siège est sis à l'étranger. A cet égard, il faut souligner ici que les commissions versées par la recourante l'ont été directement à C. _____, ce qui n'est pas contesté. En revanche, la recourante estime que c'est à juste titre que les commissions ont été versées à C. _____ car ce dernier agissant comme représentant, soit directement de la recourante, soit directement de la société M. _____ SA. A l'inverse, l'autorité inférieure (cf. en-

core réponse du 7 septembre 2018 ch. 8) estime que les commissions auraient dû être attribuées non pas à C._____ mais à M._____ SA et comptabilisées par cette dernière. Ce serait en effet elle qui serait la représentante de la recourante et il n'y aurait au surplus aucune preuve de ce qu'elle agirait comme la représentante directe de cette dernière. Il y a donc lieu de clarifier avant tout l'état de fait à cet égard.

Il résulte des nombreuses pièces fournies par la recourante que C._____ était actif parfois pour la recourante, comme en témoigne la carte de visite que celle-ci a fait faire à C._____ indiquant qu'il était le « Director – *** Office » de A._____ SA, parfois pour sa filiale M._____ SA, comme l'indique la recourante elle-même et ainsi que le mentionne la carte de visite produite (annexe au courrier du 1^{er} mars 2018) selon laquelle C._____ était aussi « Director » de M._____ Limited, ce qui atteste qu'il fonctionnait comme directeur de cette société. Il résulte également des nombreux échanges de courriels entre la recourante et C._____ que ce dernier fonctionnait de manière très indépendante – il utilisait souvent d'ailleurs une adresse de courrier électronique générique ne le rattachant ni à M._____ ni à la recourante et, comme le montre le courriel du 29 novembre 2017 (Pièce 4, dossier autorité inférieure), il facturait ses prestations d'intermédiaire de manière indépendante. Il résulte également du dossier (en particulier Recours p. 5) que le groupe de la recourante procédait pour son marché de *** à la vente d'amiante par le biais de la société M._____ SA et à la vente d'autres produits par la recourante directement. Or, C._____ fonctionnait comme représentant du groupe pour ces marchés, indépendamment de savoir pour quel type de produit. Du point de vue de la bénéficiaire des prestations, la recourante, il n'y avait aucune distinction qui était effectuée entre les prestations d'intermédiaire facturées par C._____ à raison d'un marché conclu par la recourante directement ou par sa filiale. Le fait que C._____ tenait informée la recourante du suivi des clients et de l'avancement des négociations ne permet pas de modifier cette appréciation. Ce n'est pas tant des « rapports » d'un subordonné à son supérieur qui étaient adressés mais véritablement des *status updates* sur l'avancement des affaires comme le ferait n'importe quel intermédiaire. Le Tribunal retiendra donc que C._____ a agi de manière indépendante en lien avec la conclusion d'affaires à la fois de la recourante et de sa filiale et qu'il était donc légitime qu'il facture directement ses prestations. Les prestations doivent donc bien lui être directement attribuées.

6.1.2 Reste ensuite à déterminer si C._____ doit être considéré comme une entité indépendante de la recourante ou non (cf. ci-avant consid. 5.1). L'autorité inférieure soutient que la société M._____ SA, compte tenu de

son indépendance juridique doit être considérée comme une entité distincte de la recourante. Toutefois, dès lors qu'il est admis que c'est C. _____ qui a effectué les prestations facturées et que c'est à lui que les prestations doivent être attribuées, sous le plan de la TVA, c'est bien la situation de ce dernier qui doit être examinée. La recourante soutient que C. _____ était son « prolongement » ou son « antenne en *** » et que par conséquent ses prestations doivent être qualifiées d'internes. Or, il n'en est rien. Comme le Tribunal l'a retenu, C. _____ disposait d'une grande indépendance dans l'organisation de son activité. Il émettait par ailleurs directement ses factures. Les cartes de visites apparaissent dans ce cadre plus comme des facilitateurs de son activité d'intermédiaire que comme des liens de subordination entre lui et la recourante. A cet égard, l'argumentation de la recourante apparaît comme contradictoire. Elle estime en effet à la fois que les commissions ont été facturées à juste titre directement par C. _____, mais en même temps que ce dernier était dans une situation de subordination telle par rapport à la recourante qu'il ne pouvait pas être considéré comme une entité indépendante. Or, de deux choses l'une : soit il faut admettre que c'est bien la société M. _____ SA, respectivement la recourante, qui ont effectué les prestations d'intermédiaires par leur employé C. _____, et les rémunérations pour cette activité doivent être attribuées à l'une de ces sociétés ; soit c'est C. _____ de manière indépendante qui a effectué les prestations – ce que retient le Tribunal *in casu* –, et alors, l'absence d'indépendance de ce dernier ne saurait être admise. Par voie de conséquence, et pour les mêmes motifs, il y a donc bien lieu de considérer que C. _____ constitue une entité indépendante de la recourante.

6.1.3 Encore est-il nécessaire pour que les commissions facturées à la recourante soient imposables, qu'elles ne découlent pas d'un rapport de représentation directe (cf. ci-avant consid. 5.2). On rappellera à ce stade que l'art. 23 al. 2 ch. 9 LTVA ne permettrait l'exonération que si les prestations de C. _____ peuvent être qualifiées de prestations d'un intermédiaire agissant expressément au nom et pour le compte d'un tiers et pour autant que la prestation ayant fait l'objet de l'entremise se soit déroulée entièrement à l'étranger. Pour ce qui concerne les commissions versées à C. _____, les parties ont concentré leur argumentation sur la question de son indépendance ou non par rapport à la recourante. Initialement, l'autorité inférieure semblait d'ailleurs admettre (décision sur réclamation du 17 mai 2018, ch. 5.1) que les opérateurs étrangers avaient agi au nom et pour le compte de la recourante. Dans sa réponse cependant (réponse du 7 septembre 2018, ch. 7), l'autorité inférieure précise qu'elle conteste bien cette représentation directe. Il y a donc lieu de déterminer si la preuve de

cette représentation directe a été apportée par la recourante, qui en supportait la charge pour un fait qui justifiait son exonération (cf. ATF 133 II 153 consid. 4.3 ; arrêt du TF 2C_1201/2012 précité consid. 4.6 ; arrêt du TAF A-2420/2019 du 3 décembre 2019 consid. 2.3).

6.1.4 En l'espèce, la recourante n'a pas proposé de preuve particulière en lien avec le fait que C. _____ serait intervenu comme représentant direct lors de la conclusion de contrats de vente par M. _____ Ltd ou par la recourante. Elle a produit un certain nombre de factures liées à la vente de produits par M. _____ Ltd mais ces factures ne mentionnent pas C. _____. L'autorité inférieure soutient dans ces circonstances qu'elle aurait ainsi échoué à apporter la preuve dont elle supportait la charge. En réalité, il découle des factures produites et par ailleurs également de l'aménagement global des relations d'affaires de la recourante en lien avec ses affaires en ***, qu'elle, ou sa filiale, a conclu les contrats directement avec les acheteurs locaux, sans qu'un contrat de représentation ne soit conclu. En effet, à aucun moment C. _____ n'apparaît comme représentant – direct ou indirect – de la recourante dans les différents documents que cette dernière a fournis. Dès lors, les commissions versées à C. _____ reposent non pas sur un véritable contrat de commissionnement au sens de l'art. 425 du Code des obligations du 30 mars 1911 (CO, RS 220) – qui implique une représentation indirecte qui n'est ici encore une fois attestée par aucune pièce –, mais sur une prestation indépendante d'apporteur d'affaires de C. _____. Ce dernier menait l'entier des discussions préalables à la conclusion du contrat. Il était rémunéré directement par la recourante pour cette prestation, indépendamment de savoir si c'était au final elle ou sa filiale qui concluait l'affaire. On ne saurait retenir dans ces circonstances que C. _____ aurait agi comme représentant direct de la recourante dans la conclusion des contrats. Il ne peut ainsi être qualifié d'« intermédiaire agissant expressément au nom et pour le compte d'un tiers » au sens de l'art. 23 al. 2 ch. 9 LTVA et les commissions qui lui ont été versées sont donc imposables au titre de l'impôt sur les acquisitions.

6.2 D. _____ et E. _____

Ces deux personnes sont intervenues dans le cadre de contrats de vente par la recourante de produits sur le marché en ***. Selon la recourante, il s'agissait de représentants dépendants dans la négociation de contrats. Elle s'appuie pour cela sur un certain nombre de courriels indiquant en signature « D. _____, A. _____ SA, *** », ou « E. _____, A. _____ ». Par courrier du 18 novembre 2018 (Pièce 7, dossier autorité inférieure), E. _____ explique par ailleurs être le seul représentant de la

recourante en ***. Sa fonction comprend la visite des clients. Il y indique en outre ne pas être indépendant mais devoir suivre strictement les indications de la recourante. La recourante indique au surplus (réplique du 7 septembre 2018 p. 6) que la pénétration du marché *** n'a pas été très fructueuse. Elle estime cependant que les deux personnes ici en cause ont déployé une activité et qu'elles devaient ainsi être payées pour cela indépendamment de savoir si le contrat final était conclu ou pas. En outre, elle soutient que l'existence d'un rapport de représentation directe ne dépend pas nécessairement de la réalisation de l'opération visée. L'autorité inférieure admet que ces deux personnes sont intervenues en tant que représentants de la recourante, notamment eu égard aux signatures sur les courriels. Elle estime cependant qu'ils sont intervenus de manière indépendante et non pas au travers d'un bureau de représentation, interne à l'entreprise. Au surplus, la recourante a bien versé des commissions aux deux opérateurs et pas un salaire.

Le Tribunal retiendra que les commissions versées par la recourante aux deux intervenants en *** n'ont pas rémunéré des prestations d'« intermédiaire agissant expressément au nom et pour le compte d'un tiers » au sens de l'art. 23 al. 2 ch. 9 LTVA. Comme pour les prestations de C._____ (ci-avant consid. 6.1), il y a lieu de retenir que ces agents agissent de manière indépendante et ont été rémunérés pour des activités qui, certes, visaient la conclusion de contrats par la recourante, mais qui n'entrent pas dans la définition stricte de représentant direct. La facture produite par la recourante (portant le n° ***) peut clairement être mise en relation avec le paiement d'une commission qu'a touchée E._____. Toutefois, cette commission ne rémunère pas une prestation de représentation directe car ce dernier n'est pas intervenu dans la conclusion du contrat mais que dans la phase préparatoire. Il ne s'agit donc pas d'une prestation qui pourrait entrer dans le champ d'application de l'exonération et c'est à juste titre que l'autorité inférieure a soumis sa contre-prestation à l'impôt sur les acquisitions auprès de la recourante.

6.3 F._____

F._____ a agi comme représentante de la recourante en vue de la conclusion de contrats sur le marché ***. Sur la base de la documentation fournie par la recourante et des échanges de courriers électroniques, force est de constater, comme pour les opérateurs cités précédemment, que F._____ est incontestablement intervenue dans les discussions et les négociations sur l'acquisition de marchandises par la recourante sur le marché ***. Il n'y a toutefois aucun document qui permettrait d'attester que

F._____ soit intervenue en tant que représentante directe de la recourante dans un contrat liant cette dernière à un cocontractant. L'attestation signée de F._____ le 15 novembre 2017 (Pièce 8 du dossier de l'autorité inférieure), quelle que soit sa valeur probante, n'établit d'ailleurs rien d'autre. L'intéressée y confirme être la représentante de la recourante pour *** et décrit des activités de support dans la négociation avec des clients sur ce marché. A aucun moment, il n'y a été prouvé qu'elle serait intervenue en tant que représentante directe.

Les commissions, versées au surplus à la société N._____ Ltd et non pas directement à F._____, sont donc assujetties à l'impôt sur les acquisitions.

6.4 G._____ Limited

Cette société, de même que sa filiale S._____ SA, ont représenté la recourante dans le cadre de négociation de contrats en ***. La recourante a par ailleurs signé un contrat daté du 24 février 2016 indiquant que G._____ Ltd était bien depuis 2008 en contact régulier avec des clients de la recourante en vue de la vente de matières premières et de bien manufacturés sur les marchés de ***. A ce titre, il lui était versé une commission de 30% sur toutes les factures émises par la recourante à des clients finaux sur les marchés précités pour ces services et efforts (ch. 4 du contrat du 24 février 2016).

On peut de ce fait admettre que cette société est indépendante de la recourante (cf. ci-avant consid. 5.1). Ses prestations à la recourante ne sauraient être qualifiées de prestations internes avec la recourante dès lors qu'elle est valablement incorporée et dispose de la personnalité juridique.

Les parties sont aussi en litige pour savoir si la société G._____ Ltd disposait d'un pouvoir de représentation directe ou non et sur la force probante du contrat établi ultérieurement avec la recourante. Or, pour ce qui est de l'exonération fondée sur l'art. 23 al. 2 ch. 9 LTVA, compte tenu de la définition de la notion de représentant direct (ci-avant consid. 5.2), il n'importe pas de déterminer si dans l'abstrait, la société G._____ Ltd disposait d'un pouvoir de représentation directe, mais bien plus de savoir si cette dernière est intervenue dans la conclusion du contrat en tant que représentante directe de la recourante. La recourante n'a pas établi – et ne le prétend au surplus pas – qu'elle aurait conclu les contrats en recourant à un représentant direct. Les prestations acquises ont donc à juste titre été soumises à l'impôt sur les acquisitions.

6.5 H. _____

H. _____ opérait sur les marchés *** et ***. La recourante l'a rémunéré directement pour des prestations d'intermédiaire. H. _____ a représenté les intérêts de la recourante dans le cadre d'achats d'amiante. Toutefois, les parties sont d'accord quant au fait que les achats sont intervenus d'abord au travers d'une société tierce, O. _____ SA, qui les auraient vendus à la recourante, laquelle les aurait revendus au client final à l'étranger. Selon la carte de visite de H. _____ produite par la recourante, celui-ci était son « Director ». La recourante ne prétend néanmoins pas que la rémunération qu'elle lui a versée était un salaire. Elle explique au contraire que H. _____ percevait une commission sur la revente à des tiers par la recourante de marchandises achetées grâce à son intervention.

Considérant ces éléments de fait, force est de constater que les rémunérations attribuées par la recourante à H. _____ ne peuvent pas être considérées comme octroyées à un intermédiaire agissant expressément au nom et pour le compte de la recourante en tant que représentant direct. L'impôt sur les acquisitions était donc dû et le recours doit également être rejeté sur ce point.

6.6 B. _____

La recourante conteste la reprise par l'autorité inférieure au titre de l'impôt sur les acquisitions de commissions passées en compte de charge (« commissions versées à l'étranger ») sous l'intitulé « Commissions B. _____ ». Elle explique qu'il s'agissait en réalité d'un fond de réserves interne constitué lors de la réalisation d'une marge extraordinaire, basée sur les volumes, et qui n'avait pas été transmise aux clients. Durant l'année 2012, ses fournisseurs, anticipant une hausse du volume des ventes, auraient accordé un rabais qui n'aurait pas été transmis aux clients en *** et aucun montant n'aurait été payé. Elle invoque le fait qu'il ne s'agirait pas de montants effectivement versés, mais que les écritures en cause auraient été finalement extournées par le compte « créancier » au 1^{er} janvier 2011.

L'explication de la recourante ne peut pas être suivie. Déjà en effet les montants ne correspondent pas entre les commissions mises en charge et faisant l'objet de l'imposition et l'écriture proposée comme justification de correction. En outre, l'écriture d'extourne du 1^{er} janvier 2011 « ext. *** – prov. C/N » au débit d'un compte créancier ne permet pas d'expliquer comptablement comment la charge comptabilisée aurait été transformée

en compte de réserve. Enfin, cette écriture passée au 1^{er} janvier 2011 ne permet pas d'expliquer la situation des commissions versées après, et en particulier durant l'exercice 2012. Cette absence de coïncidence temporelle est d'autant plus inexpliquée que la recourante elle-même indique que le fond de réserve aurait été constitué en 2012.

En conclusion, c'est à juste titre que l'autorité inférieure a maintenu la reprise de ces commissions.

7.

De ce qui précède, il résulte que, sous réserve de l'admission partielle proposée par l'autorité inférieure dans sa réponse du 7 septembre 2018, telle que précisée par courrier du 12 mars 2020 (ci-avant Faits, let. G), la décision est conforme au droit. Le recours est donc partiellement admis et le montant de l'impôt dû par la recourante au titre de l'impôt sur les acquisitions pour les périodes 2010 à 2012 se monte à CHF 228'687.-- avec intérêts dès le 4 juillet 2012 (échéance moyenne) ; il est rejeté pour le surplus.

8.

L'émolument judiciaire est calculé en fonction de la valeur litigieuse, de l'ampleur et de la difficulté de la cause, de la façon de procéder des parties et de leur situation financière (art. 2 al. 1 1^{ère} phrase du règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le TAF [FITAF, RS 173.320.2] ; arrêts du TAF A-7800/2016 du 20 juin 2018 consid. 5, A-2838/2016 du 8 mars 2017 consid. 7). Il convient de calculer la répartition des frais sur la base de l'issue de la procédure (arrêts du TAF A-8274/2015 du 29 août 2016 consid. 9.1, A-1517/2016 du 17 mars 2016 consid. 2).

Les frais de procédure sont fixés à CHF 8'500.--.

Le recours est partiellement admis, dans une mesure qui équivaut à moins d'un vingtième de la substance des conclusions (CHF 235'911.-- au moment du recours, CHF 228'687.-- par la présente décision). Succombant sur le fond pour le surplus, la recourante doit supporter les frais de la procédure (art. 63 al. 1 PA) à raison de CHF 8'075.--, qui sont imputés sur le montant de l'avance de frais de CHF 8'500.-- versée par la recourante. Le solde de cette avance, soit CHF 425.--, lui sera restitué une fois le présent arrêt définitif et exécutoire.

Sur la base de calcul évoqué (voir art. 64 al. 1 PA, 7 ss FITAF et arrêt du TAF A-8274/2015 du 29 août 2016 consid. 9.2), la recourante a droit à des

dépens réduits de CHF 650.--, qui sont mis à la charge de l'AFC. Une indemnité à titre de dépens n'est pas allouée à cette dernière (art. 7 al. 3 FI-TAF).

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

Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :

1.

Le recours est partiellement admis au sens du considérant 7. Il est rejeté pour le surplus.

2.

Les frais de procédure de CHF 8'500.-- sont mis partiellement à la charge de la recourante à hauteur de CHF 8'075.--. Ce montant sera prélevé sur l'avance de frais déjà versée de CHF 8'500.--. Le solde de CHF 425.-- sera restitué à la recourante une fois le présent arrêt entré en force.

3.

Un montant de CHF 650.-- est alloué à la recourante à titre de dépens, à charge de l'autorité inférieure.

4.

Le présent arrêt est adressé :

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

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

Le président du collège :

La greffière :

Raphaël Gani

Alice Fadda

Indication des voies de droit :

La présente décision peut être attaquée devant le Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14, 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 :