



---

9C\_479/2024

## **Arrêt du 2 décembre 2024**

### **IIIe Cour de droit public**

---

Composition

MM. et Mme les Juges fédéraux Parrino, Président,  
Moser-Szeless et Beusch.  
Greffier : M. Bürgisser.

---

Participants à la procédure

**A. \_\_\_\_\_ S.A.**,  
représentée par M<sup>es</sup> Anne Tissot Benedetto et  
Alexandra Pillonel, avocates,  
recourante,

**contre**

**Administration fédérale des contributions,**  
**Division principale de la taxe sur la valeur ajoutée,**  
Schwarztorstrasse 50, 3003 Berne,  
intimée.

---

Objet

Taxe sur la valeur ajoutée, périodes fiscales  
2014 à 2017,

recours contre l'arrêt du Tribunal administratif fédéral du  
3 juillet 2024 (A-2047/2023).

## **Faits :**

### **A.**

**A.a** A.\_\_\_\_\_ S.A., (ci-après: la succursale suisse ou l'assujettie) est une succursale de la société anonyme de droit (...) B.\_\_\_\_\_ SA (ci-après: la société), sise à U.\_\_\_\_\_. Inscrite au registre du commerce du canton de Genève depuis 2007, elle a notamment pour but le développement et la gestion de sites internet spécialisés dans (....).

À la suite d'une demande d'enregistrement rétroactif, la succursale suisse a été immatriculée depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2018 en tant qu'assujettie au registre TVA de l'Administration fédérale des contributions (ci-après: AFC).

**A.b** Le 29 mai 2020, l'AFC a procédé à un contrôle auprès de l'assujettie. À cette occasion, elle a constaté que cette dernière remplissait les conditions pour un assujettissement à l'impôt sur les acquisitions déjà depuis l'année 2014.

En date du 4 juin 2020, l'AFC a établi une notification d'estimation n° xxx, par laquelle elle a arrêté la créance fiscale et la correction de l'impôt en sa faveur à 1'276'576 fr. pour les années fiscales 2014 à 2017 (correspondant aux montants de 284'323 fr. [2014], 280'573 fr. [2015], 340'670 fr. [2016] et 371'010 fr. [2017]). Après que l'assujettie a contesté cette notification d'estimation et demandé à être entendue oralement, l'AFC a refusé l'audition (courrier du 8 septembre 2022). Par décision du 5 octobre 2022, elle a confirmé la correction d'impôt en sa faveur pour les années 2014 à 2017, telle qu'arrêtée dans sa notification d'estimation n° xxx; elle a en outre dit qu'un intérêt moratoire était dû dès le 17 décembre 2016.

**A.c** Par décision sur réclamation du 1<sup>er</sup> mars 2023, l'AFC a partiellement admis la réclamation de l'assujettie et a fixé à nouveau la créance fiscale et la correction de l'impôt préalable en sa faveur à 1'169'780 fr. pour les années fiscales 2014 à 2017 (correspondant aux montants de 279'164 fr. [2014], 260'682 fr. [2015], 303'016 fr. [2016] et 326'918 fr. [2017]), plus intérêts moratoires dès le 17 décembre 2016.

**B.**

Statuant le 3 juillet 2024 sur le recours de l'assujettie, le Tribunal administratif fédéral l'a rejeté.

**C.**

Agissant par la voie du recours en matière de droit public, A. \_\_\_\_\_ S.A., conclut en substance à la réforme de l'arrêt du 3 juillet 2024, en ce sens que l'intégralité de la créance fiscale fixée par la décision sur réclamation de l'AFC du 1<sup>er</sup> mars 2023 pour les périodes correspondant aux années 2014 à 2017 est annulée, de sorte qu'aucun montant de TVA ne peut lui être réclamé et qu'aucun intérêt moratoire n'est dû. Subsidiairement, elle conclut à l'annulation de l'arrêt du Tribunal administratif fédéral et au renvoi de la cause à cette autorité, respectivement à l'AFC, pour nouvelle décision dans le sens des considérants.

L'AFC a conclu au rejet du recours.

**Considérant en droit :**

**1.**

L'arrêt attaqué est une décision finale (art. 90 LTF) émanant du Tribunal administratif fédéral (art. 86 al. 1 let. a LTF) dans une cause de droit public (art. 82 let. a LTF) ne tombant pas sous le coup des exceptions de l'art. 83 LTF. La voie du recours en matière de droit public est donc en principe ouverte. Déposé en temps utile (art. 100 al. 1 LTF) et dans les formes prescrites (art. 42 LTF) par le destinataire de l'acte attaqué qui a un intérêt digne de protection à son annulation ou à sa modification, de sorte qu'il faut lui reconnaître la qualité pour recourir (art. 89 al. 1 LTF), le recours en matière de droit public est recevable.

**2.**

**2.1** Saisi d'un recours en matière de droit public, le Tribunal fédéral applique le droit d'office (art. 106 al. 1 LTF). Il n'examine toutefois la violation de droits fondamentaux que si ce grief a été invoqué et motivé, c'est-à-dire s'il a été expressément soulevé et exposé de façon claire et détaillée (art. 106 al. 2 LTF; cf. ATF 146 I 62 consid. 3).

## **2.2**

**2.2.1** Le Tribunal fédéral statue sur la base des faits établis par l'autorité précédente (art. 105 al. 1 LTF), sous réserve des cas prévus à l'art. 105 al. 2 LTF (ATF 142 I 155 consid. 4.4.3). Le recourant ne peut critiquer les constatations de fait ressortant de la décision attaquée que si celles-ci ont été effectuées en violation du droit au sens de l'art. 95 LTF ou de manière manifestement inexacte, c'est-à-dire arbitraire, et si la correction du vice est susceptible d'influer sur le sort de la cause (art. 97 al. 1 LTF; ATF 142 II 355 consid. 6). Le Tribunal fédéral n'entre pas en matière sur des critiques de type appellatoire portant sur l'état de fait ou sur l'appréciation des preuves (ATF 141 IV 369 consid. 6.3).

**2.2.2** La recourante présente librement certains "faits essentiels", ainsi qu'un rappel du "contexte général" dans une section intitulée "En fait" de son mémoire de recours. Puisqu'elle n'y indique cependant pas en quoi les constatations du Tribunal administratif fédéral en lien avec les éléments auxquels elle fait référence seraient manifestement inexactes ou incomplètes, il n'y a pas lieu d'en tenir compte.

## **3.**

Le litige porte sur l'imposition au titre de la TVA de prestations de service dont la recourante aurait bénéficié de la part de prestataires à l'étranger (dans les domaines du consulting, des services informatiques, de la formation ou dans les ressources humaines) pour les périodes fiscales 2014 à 2017.

**3.1** Selon l'art. 1 LTVA (RS 641.20), la Confédération perçoit une taxe sur la valeur ajoutée (TVA) à chaque stade du processus de production et de distribution. Cette taxe, qui constitue un impôt général sur la consommation ayant pour but d'imposer la consommation finale non entrepreneuriale sur le territoire suisse (al. 1), est perçue sous trois formes différentes (al. 2): celle d'un impôt dit "sur les prestations" lorsqu'une entreprise suisse, assujettie à la TVA au sens de la loi, fournit des prestations à titre onéreux sur le territoire suisse (let. a), celle d'un impôt "sur les acquisitions" lorsqu'une entreprise ayant son siège à l'étranger fournit des prestations à un destinataire se trouvant sur le territoire suisse (let. b) et, enfin, celle d'un impôt dit "sur l'importation de biens" (let. c).

**3.2** Le deuxième type de TVA – soit l'impôt sur les acquisitions, qui est litigieux en l'espèce – est réglé plus précisément aux art. 45 ss LTVA,

qui soumettent à TVA, entre autres situations, 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 desdites prestations se trouve sur le territoire suisse au sens de l'art. 8 al. 1 LTVA (cf. art. 45 al. 1 let. a LTVA). Conformément à l'art. 8 al. 1 LTVA, le lieu de la prestation de services est en principe le lieu où le destinataire a le siège de son activité économique ou l'établissement stable pour lequel la prestation de services est fournie (principe du lieu du destinataire; ATF 142 II 388 consid. 9.3; 139 II 346 consid. 6 et 7; arrêts 2C\_402/2021 du 10 novembre 2021 consid. 5.1 et les références; 2C\_387/2020 du 23 novembre 2020 consid. 4.2 et les références). Le destinataire de telles prestations de services est assujetti à un impôt sur les acquisitions s'il est lui-même assujetti à l'impôt sur les prestations en vertu de l'art. 10 LTVA ou s'il acquiert pour plus de 10'000 fr. de ce genre de prestations pendant une année civile (cf. art. 45 al. 2 LTVA). En revanche, si le destinataire d'une prestation de services en principe imposable se trouve à l'étranger, la prestation est réputée située à l'étranger et n'est par conséquent pas imposable en Suisse (arrêt 2C\_402/2021 du 10 novembre 2021 consid. 5.1 et les références).

C'est le lieu de rappeler que selon la jurisprudence, le destinataire de la facture est en principe considéré comme le destinataire des prestations fournies (arrêt 2C\_680/2021 du 31 mai 2022 consid. 3.4.4 et les références).

**3.3** Dans le cadre des relations transfrontalières, la pratique constante de l'Administration fédérale 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. Le Tribunal fédéral a validé cette pratique s'agissant de l'aLTVA (RO 2000 1300 et les modifications ultérieures), puis de la LTVA (arrêt 2C\_93/2015 du 31 mai 2016 consid. 6.1), ce principe dit de la "dual entity" ayant été repris à l'art. 10 al. 3 LTVA a contrario (Message sur la simplification de la TVA, du 25 juin 2008, in FF 2008 6277, p. 6340; cf. KEITA MUTOMBO, Der Begriff der Betriebsstätte im In- und Ausland aus schweizerischer Sicht und seine Bedeutung in der Mehrwertsteuer, in Au carrefour des contributions, Mélanges de droit fiscal en l'honneur de Monsieur le Juge Pascal Mollard, 2020, p. 142 s.; CLAUDIO FISCHER, in Commentaire LTVA, 2015, n. 120 ad art. 10 LTVA).

Cette pratique présuppose cependant que la structure qui est sise dans un autre État que l'entreprise principale dispose d'une certaine autonomie vis-à-vis de cette dernière et soit partant assimilable à un établissement stable autonome. À ce défaut, l'entreprise principale et sa structure sise dans un autre État devront être considérées comme un seul et unique sujet fiscal, de sorte que les prestations de services qu'elles échangeraient entre elles ne seraient pas déterminantes au regard de la TVA suisse. Ce critère d'indépendance vaut en présence d'entités commerciales dépourvues de la personnalité juridique: en cas d'indépendance suffisante, l'entité sera traitée en tant qu'établissement stable dont les opérations localisées en Suisse seront en principe imposables; dans la négative, il pourra notamment s'agir d'un simple bureau de représentation du siège sis dans un autre État, dont les prestations fournies à l'entreprise principale, "internes" du point de vue de la TVA, ne seront pas assujetties (cf. arrêt 2C\_93/2015 du 31 mai 2016 consid. 6.2; cf. aussi art. 5 al. 3 let. c OTVA).

En ce qui concerne la notion d'établissement stable, il s'agit, conformément à l'art. 5 al. 1 OTVA (RS 641.201; dans sa teneur en vigueur jusqu'au 31 décembre 2017), d'une installation commerciale permanente où est exercée, entièrement ou partiellement, l'activité commerciale d'une entreprise (ou d'une profession libérale; cf. ATF 142 II 113 consid. 7.3). Sont par exemple notamment réputés établissements stables les succursales (art. 5 al. 2 let. a OTVA) ou les représentations permanentes (art. 5 al. 2 let. e OTVA).

#### 4.

**4.1** Le Tribunal administratif fédéral a tout d'abord constaté que la recourante mandatait l'entreprise étrangère C.\_\_\_\_\_ Sàrl (ci-après: C.\_\_\_\_\_ ) – située à V.\_\_\_\_\_ – afin qu'elle lui fournisse des prestations de services qu'il a qualifiées de typiques de celles d'un "call-centrer (back/front office)". C.\_\_\_\_\_ ne constituait pas une simple entité effectuant du "portage salarial" et mettant un immeuble ou une part d'immeuble à la disposition de la recourante; il s'agissait au contraire d'une société de télé-services à part entière, qui disposait de ses propres locaux, engageait en son nom ses propres collaborateurs et fournissait des prestations de "call-center". Les premiers juges en ont conclu que C.\_\_\_\_\_ ne constituait pas un établissement stable de la recourante à l'étranger. Par ailleurs, celle-ci n'avait pas réussi à établir qu'elle disposait dans ce pays, en particulier

auprès de C.\_\_\_\_\_, de locaux susceptibles de constituer une "installation commerciale et permanente" au sens de l'art. 5 al. 1 OTVA.

De plus, le Tribunal administratif fédéral a considéré que l'activité déployée par les dénommés D.\_\_\_\_\_, E.\_\_\_\_\_, F.\_\_\_\_\_ et G.\_\_\_\_\_ – avec lesquels la recourante avait signé des conventions de services ou de consultant – ne pouvait pas "engendrer [pour la recourante] un établissement stable" à l'étranger. D.\_\_\_\_\_ et E.\_\_\_\_\_ opéraient en effet depuis deux structures indépendantes et distinctes de C.\_\_\_\_\_ et disposaient d'adresses qui leur étaient propres. En ce qui concernait F.\_\_\_\_\_ et G.\_\_\_\_\_, ils n'opéraient pas depuis l'étranger (à l'exception de quelques déplacements). En outre, les prénommés n'exerçaient pas leurs activités depuis des locaux qui auraient été d'une quelconque manière à la disposition de la recourante. En définitive, celle-ci ne disposait pas d'un établissement stable à l'étranger, ce qui avait pour conséquence qu'elle était la destinataire des prestations litigieuses, lesquelles étaient localisées en Suisse et imposables à titre d'impôt sur les acquisitions.

**4.2** S'agissant des prestations obtenues par la recourante de la part des prénommés E.\_\_\_\_\_, F.\_\_\_\_\_ et G.\_\_\_\_\_, le Tribunal administratif fédéral a encore considéré que ces derniers avaient déployé une activité indépendante, que les prestations de services qu'ils lui avaient fournies étaient soumises au principe du lieu du destinataire et qu'elles devaient être soumises à l'impôt sur les acquisitions en Suisse. En effet, ces personnes supportaient la responsabilité de leurs activités professionnelles, étaient affiliées en tant qu'indépendants auprès des agences d'assurances sociales et autorités fiscales de leur État d'incorporation respectif, déterminaient elles-mêmes leurs congés et horaires de travail, n'étaient pas soumises au contrôle de la succursale suisse du lieu où le travail était effectué et n'étaient pas couvertes par cette dernière en cas d'accident.

## **5.**

La recourante reproche en substance à l'instance précédente d'avoir violé le droit fédéral et méconnu la notion d'établissement stable, ainsi que d'avoir procédé à des constatations manifestement inexactes de certains faits. Elle allègue en particulier disposer d'un établissement stable à l'étranger à partir duquel elle exerçait toutes ses activités opérationnelles et que les prestations de service litigieuses ne lui

étaient pas destinées, mais l'étaient à l'établissement stable. Partant, les reprises effectuées par l'intimée dans son chapitre fiscal devaient être annulées.

**5.1** La recourante ne saurait tout d'abord être suivie lorsqu'elle considère que l'activité de "call-center" déployée par C.\_\_\_\_\_ à V.\_\_\_\_\_ à l'étranger aurait trait à de la gestion opérationnelle et qu'elle exercerait à travers cette société étrangère une partie de son activité à partir d'une installation fixe d'affaires située dans ce pays.

En premier lieu, on rappellera que C.\_\_\_\_\_ était, ainsi que l'ont constaté les premiers juges en se référant à l'argumentation de l'AFC, destinataire des factures en lien avec les prestations litigieuses de sorte qu'en principe, on doit présumer qu'elle en était la destinataire (consid. 3.2 supra). Ensuite et s'agissant spécifiquement de la question de l'existence d'un établissement stable à l'étranger, les faits établis par les juges précédents – qui ne sont pas remis en cause en instance fédérale –, font ressortir que C.\_\_\_\_\_ est une société de téléservices fournissant des prestations typiques d'un centre d'appel à part entière et qui se présente comme telle auprès de tiers; elle possède ses propres locaux et emploie en son nom des collaborateurs qui y travaillent. S'agissant des constatations du Tribunal administratif fédéral selon lesquelles C.\_\_\_\_\_ est active pour plusieurs clients, dont la succursale suisse, et sur plusieurs sites distincts à V.\_\_\_\_\_, la recourante se limite à alléguer le contraire. Or, en affirmant que "l'ensemble des employés mis à disposition par C.\_\_\_\_\_ travaillent pour le compte de A.\_\_\_\_\_ exclusivement", la recourante ne démontre pas le caractère arbitraire ou manifestement inexact des constatations en question, dont il n'y a pas lieu de s'écarter. À l'inverse de ce qu'elle prétend ensuite, les juges précédents n'ont pas ignoré le rôle du "superviseur désigné par A.\_\_\_\_\_" chargé de surveiller les activités des employés de C.\_\_\_\_\_ travaillant pour elle. Ils ont retenu à cet égard que ces activités de contrôle et de supervision possédaient un caractère purement préparatoire et auxiliaire et ne permettaient donc pas, en tant que telles, de fonder un quelconque établissement stable. La recourante ne remet pas sérieusement en cause cette appréciation, lorsqu'elle affirme que l'activité du directeur opérationnel, qui avait le pouvoir d'engager et de représenter A.\_\_\_\_\_ vis-à-vis des tiers, consistait notamment à superviser et à coordonner les activités du personnel mis à disposition de C.\_\_\_\_\_.



Dans ces circonstances, l'instance précédente a déduit sans arbitraire des différents éléments factuels que C.\_\_\_\_\_ ne constitue pas un établissement stable qui exercerait une partie de l'activité commerciale de l'entreprise, puisque la recourante a mandaté la société étrangère afin qu'elle lui fournisse des prestations de services typiques d'un "call-center". En outre, c'est sans arbitraire que le Tribunal administratif fédéral a considéré que la référence au site internet de la recourante qui figurait sur une vitrine située dans les locaux de C.\_\_\_\_\_ ne permettait pas de conclure que celle-ci y disposait d'une installation commerciale permanente. On ne saurait en effet retenir que la simple mention du site internet "H.\_\_\_\_\_" – correspondant à l'adresse de la plateforme informatique gérée par la recourante – sur la vitre d'un bureau permette d'inférer que des locaux fixes à l'étranger auraient été affectés au déploiement d'une partie de l'activité de la recourante. Sur ces points, le Tribunal administratif fédéral a donc correctement appliqué le droit fédéral.

**5.2** On ne saurait davantage considérer, comme le voudrait la recourante en se référant à des contrats qu'elle a signés avec les dénommés D.\_\_\_\_\_ et E.\_\_\_\_\_, que ceux-ci exerçaient leurs activités pour son compte depuis les locaux que C.\_\_\_\_\_ aurait mis à sa disposition à l'étranger (ce qui aurait eu pour conséquence, selon elle, qu'elle disposait d'un établissement stable dans ce pays).

À cet égard, le Tribunal administratif fédéral a considéré que la recourante n'avait amené aucun élément de preuve tangible. Il a constaté que les conventions liant la recourante à D.\_\_\_\_\_ et E.\_\_\_\_\_ ne prévoyaient pas que ces personnes exerçaient leurs fonctions depuis les locaux de C.\_\_\_\_\_ et que la recourante ne disposait donc pas d'un établissement stable à travers l'activité de ces personnes. Or quoi qu'en dise la recourante, ces constatations ne sont pas arbitraires ou manifestement inexactes. Elle allègue certes que la convention de consultant signée avec D.\_\_\_\_\_ (qui prévoit qu'il devra être en mesure "d'exercer ses fonctions dans les locaux de V.\_\_\_\_\_") d'une part, et la convention signée avec E.\_\_\_\_\_ d'autre part (qui dispose à son art. 2 que "la mission est basée à l'étranger") devraient être interprétées en ce sens que ces personnes devaient contractuellement exercer leur activité dans les locaux de C.\_\_\_\_\_ à V.\_\_\_\_\_, puisque l'art. 8 de la convention signée avec cette société étrangère prévoyait que la recourante "aura à tout moment un responsable des opérations présent pour contrôler le travail (...)". Il s'agit toutefois de conventions signées avec des sujets de droit distincts, indépendantes les unes des autres et sans référence

respective, de sorte que leur interprétation séparée n'apparaît pas contraire au droit. En d'autres termes, le fait que les premiers juges ont analysé chaque convention pour elle-même échappe à toute critique en l'occurrence. Par ailleurs, on relèvera qu'ils ont constaté de manière circonstanciée que D.\_\_\_\_\_ et E.\_\_\_\_\_ agissaient depuis les locaux mentionnés sur leurs factures, soit respectivement au 7 Rue I.\_\_\_\_\_ et au 11 Rue J.\_\_\_\_\_ à V.\_\_\_\_\_.

Lorsque la recourante prétend en outre que les prénommés K.\_\_\_\_\_, G.\_\_\_\_\_ et F.\_\_\_\_\_ seraient intervenus dans ses locaux mis à disposition par C.\_\_\_\_\_ puisqu'ils "n'auraient pas d'adresse étrangère", elle ne parvient pas à démontrer que les constatations des premiers juges, selon lesquelles les prénommés n'opéreraient pas depuis l'étranger (à l'exception de quelques déplacements) seraient arbitraires ou manifestement inexacts. Son argumentation appellatoire sur ce point n'a dès lors pas à être traitée plus avant.

En conséquence, c'est à bon droit que les juges de première instance ont considéré que les personnes susmentionnées n'avaient pas exercé leurs activités depuis des locaux qui auraient été d'une quelconque façon à disposition de la recourante au sens de l'art. 5 OTVA.

**5.3** Il s'ensuit que la conclusion du Tribunal administratif fédéral, selon laquelle la succursale suisse ne possède pas d'établissement stable à l'étranger échappe à toute critique. Partant, les prestations litigieuses doivent être attribuées à la recourante et sont imposables dans son chapitre fiscal à titre d'impôt sur les acquisitions.

## **6.**

**6.1** La recourante reproche enfin au Tribunal administratif fédéral d'avoir admis que E.\_\_\_\_\_ aurait été indépendant vis-à-vis d'elle au sens de la TVA suisse. Elle soutient au contraire que, les prestations fournies par le prénommé durant les années 2015 à 2017 l'étaient dans le cadre d'une activité dépendante et qu'elles ne devaient dès lors pas être soumises à l'impôt sur les acquisitions.

## **6.2**

**6.2.1** On rappellera que la perception d'un impôt sur les acquisitions suppose un échange de prestations entre deux entreprises différentes, c'est-à-dire qu'une entreprise ayant son siège à l'étranger doit avoir

fourni une prestation à une autre entreprise assujettie à l'impôt en Suisse. De manière générale en effet, sont assujetties à la TVA 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 ("Aussenumsätze"). Partant, les opérations qui demeurent purement internes à la sphère d'un même sujet fiscal ("Innenumsätze") ne sont pas imposables. Ce principe inhérent au système de la TVA transparaît de manière explicite à l'art. 18 al. 2 let. j LTVA. Cette disposition prévoit que les indemnités versées pour une activité exercée à titre salarié ne constituent pas une contre-prestation à une prestation de services soumise à TVA: en effet, la personne salariée par une entreprise n'exerce pas une activité indépendante de celle-ci et le salaire qu'elle reçoit constitue une dépense interne à l'entreprise (arrêt 2C\_387/2020 du 23 novembre 2020 consid. 5.1 et les références).

**6.2.2** La LTVA ne définit pas ce qu'il faut entendre par activité "indépendante". Elle se limite à préciser à son art. 10 al. 1, 2<sup>e</sup> phrase (abrogé au 31 décembre 2017 et depuis repris presque mot pour mot par le nouvel art. 10 al. 1<sup>bis</sup> LTVA [RO 2017 3575]) qu'une personne exploite une entreprise lorsqu'elle 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 lorsqu'elle agit en son propre nom vis-à-vis des tiers (RO 2009 5203). Il est toutefois admis que la question de savoir si une activité doit être qualifiée d'indépendante ou non au sens de la LTVA ne se pose qu'en lien avec des activités professionnelles ou commerciales exercées par des personnes physiques (ATF 138 II 251 consid. 2.4.2; arrêts 2C\_846/2022 du 15 décembre 2022 consid. 6.1 et les références; 2C\_387/2020 du 23 novembre 2020 consid. 5.1 et les références).

**6.2.3** Selon la jurisprudence, pour déterminer si une personne physique est indépendante ou non au sens de la LTVA, il est en général possible de recourir aux critères utilisés en matière d'assurances sociales et d'impôt sur le revenu et le bénéfice (ATF 138 II 251 consid. 2.4.2; arrêt 2C\_387/2020 du 23 novembre 2020 consid. 5.1 et les références). 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 (ATF 138 II 251 consid. 2.4.2; arrêt 2C\_387/2020 du 23 novembre 2020 consid. 5.1 et les références).

### **6.3**

**6.3.1** L'instance précédente a considéré sur la base de documents contractuels que E.\_\_\_\_\_ supportait la responsabilité de son activité professionnelle, ne consacrait pas l'entier de son temps de travail à la recourante, était affilié aux assurances sociales en tant qu'indépendant auprès de son État d'incorporation et déterminait lui-même ses congés et horaires de travail. Elle a retenu par ailleurs que les allégations de l'assujettie, selon lesquelles le prénommé travaillerait dans les faits uniquement pour elle et ce principalement dans ses locaux à l'étranger, ne reposaient sur aucun élément de preuve. En particulier, les factures émises par E.\_\_\_\_\_ auxquelles la recourante se référait établissaient seulement une activité de neuf mois en 2016 et de neuf mois en 2017. Compte tenu de ces éléments, elle a conclu que E.\_\_\_\_\_ exerçait une activité indépendante.

**6.3.2** En se limitant à alléguer que "ce n'est pas parce que le contrat définit le taux horaire et le nombre maximal [...] de jours par mois qu'il faut déduire que Monsieur E.\_\_\_\_\_ serait libre de fixer ses congés et vacances", que celui-ci aurait travaillé en moyenne 22,5 jours en 2015, 20 jours en 2016 et 25 jours en 2017 ou encore qu'il aurait été difficile pour le prénommé de travailler avec d'autres "mandants (...) compte tenu de l'importance de l'activité exercée pour A.\_\_\_\_\_ durant les années 2015 à 2017", la recourante ne met pas en évidence que les constatations des premiers juges seraient arbitraires. Elle ne démontre pas davantage que l'instance précédente aurait méconnu la notion d'activité indépendante, lorsqu'elle a retenu de manière convaincante une "accumulation prépondérante d'indices relatifs à l'existence" d'une telle activité. La conclusion à laquelle le Tribunal administratif fédéral est parvenue est par ailleurs corroborée par le fait que la convention de service signée le 1<sup>er</sup> décembre 2015 entre E.\_\_\_\_\_ et la recourante prévoit qu'en tant que "consultant indépendant, [celui-ci] assumera la totalité de la responsabilité opérationnelle de la mission" (cf. art. 2). De plus, cette convention prévoit que le prénommé "certifie être dûment affilié à l'étranger à une

institution de prévoyance et à remplir toutes les obligations légales, sociales et fiscales liées à l'exercice d'une activité indépendante dans ce pays. En particulier, il confirme être assuré de façon adéquate contre les conséquences d'une maladie ou d'un accident" (cf. art. 9). Compte tenu du libellé clair de l'art. 9 de la convention, la recourante ne saurait être suivie lorsqu'elle prétend que le fait que E.\_\_\_\_\_ soit considéré comme indépendant à l'étranger ne serait pas "pertinent", et "ce d'autant plus que l'on ignore sur quelle base les autorités étrangères ont reconnu" ce statut; elle a en effet elle-même convenu d'une clause selon laquelle E.\_\_\_\_\_ devait s'affilier en tant qu'indépendant auprès des autorités étrangères.

En définitive, c'est à bon droit que les premiers juges ont considéré que E.\_\_\_\_\_ exerçait une activité lucrative indépendante et que ses prestations de services facturées à la recourante devaient être soumises à l'impôt sur les acquisitions.

**7.**

Le recours est entièrement mal fondé.

**8.**

Les frais judiciaires sont mis à la charge de la recourante, qui succombe (art. 66 al. 1 LTF). Il n'est pas alloué de dépens (art. 68 al. 1 et 3 LTF).

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

**1.**

Le recours est rejeté.

**2.**

Les frais judiciaires, arrêtés à 15'000 fr., sont mis à la charge de la recourante.

**3.**

Le présent arrêt est communiqué aux parties et au Tribunal administratif fédéral, Cour I.

Lucerne, le 2 décembre 2024

Au nom de la IIIe Cour de droit public  
du Tribunal fédéral suisse

Le Président :

Le Greffier :

Parrino

Bürgisser