

Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

2C 387/2020

Arrêt du 23 novembre 2020

Ile Cour de droit public

Composition
M. et Mmes les Juges fédéraux
Seiler, Président, Aubry Girardin et Hänni.
Greffier : M. Jeannerat.

Participants à la procédure
A. _____ S.A.,
représentée par B. _____,
recourante,

contre

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

Objet
Taxe sur la valeur ajoutée (2010 à 2012),

recours contre l'arrêt du Tribunal administratif fédéral, Cour I, du 6 avril 2020 (A-3549/2018).

Faits :

A.

La société A. _____ SA a son siège à C. _____ dans le canton de Vaud. Son but social consiste, entre autres, dans le commerce dans le monde entier de tous produits bruts et biens manufacturés ou semi-manufacturés. Son activité revient, dans les faits, à effectuer des achats de biens à l'étranger et à les revendre à un destinataire à l'étranger également. La société est formellement immatriculée au registre TVA de l'Administration fédérale des contributions (ci-après : l'AFC) en qualité d'assujettie à la taxe sur la valeur ajoutée depuis le 1er janvier 2013.

Le 18 décembre 2015, l'Administration fédérale des contributions (ci-après: l'AFC) a procédé à un contrôle de A. _____ portant sur ses différents décomptes en matière de taxe sur la valeur ajoutée entre le 1er trimestre 2010 et le 4e trimestre 2014. A cette occasion, elle a considéré, s'agissant notamment des années 2010 à 2012, soit une période précédant son inscription au Registre des assujettis à la TVA, que la société susmentionnée avait omis de soumettre à l'impôt sur les acquisitions diverses prestations que lui auraient fournies des entreprises ou personnes étrangères.

B.

A la suite de ce contrôle, l'AFC a procédé à une correction de l'impôt dû par A. _____, par le biais, à la fois, d'un décompte complémentaire du 18 décembre 2015 et d'une notification d'estimation du 30 juin 2016. Le décompte complémentaire, d'un montant de 305'424 fr., plus intérêts moratoires dès le 4 juillet 2012, concernait les périodes fiscales 2010 à 2012 et constituait une reprise d'impôt en lien avec les prestations de services susmentionnées qui avaient été fournies depuis l'étranger à A. _____ durant les années considérées. La no-

tification d'estimation avait pour sa part trait aux périodes fiscales 2013 et 2014 et s'élevait à 2'328 fr., plus intérêts moratoires dès le 15 avril 2014.

Après que A. _____ avait contesté la reprise d'impôt effectuée pour les années 2010 à 2012, l'AFC a, par décision du 13 novembre 2017, modifié le décompte complémentaire relatif aux années en question, réduisant la créance d'impôt sur ce point à 235'911 fr.

A. _____ a formé réclamation à l'encontre de la décision précitée. En date du 17 mai 2018, l'AFC a rejeté cette réclamation et confirmé sa décision du 13 novembre 2017.

A. _____ a interjeté un recours contre la décision sur réclamation de l'AFC du 17 mai 2018 auprès du Tribunal administratif fédéral. Celui-ci l'a admis partiellement par arrêt du 6 avril 2020, ainsi que l'AFC l'avait elle-même proposé dans sa réponse, et fixé à 228'687 fr., avec intérêt dès le 4 juillet 2012, la reprise de TVA dû par la société au titre de l'impôt sur les acquisitions pour les périodes 2010 à 2012.

C.

Le 18 mai 2020, A. _____ (ci-après : la recourante) dépose un recours en matière de droit public auprès du Tribunal fédéral contre l'arrêt du Tribunal administratif fédéral du 6 avril 2020. Elle prend les conclusions suivantes:

1. confirmer que l'article 20 al. 2 LTVA fixe les conditions générales de la représentation directe;
2. confirmer que l'article 23 al. 2 ch. 9 LTVA règle l'imposition (l'exonération) de la prestation d'intermédiaire telle que définie à l'article 20 al. 2 LTVA sans en donner une définition plus restrictive;
3. confirmer que l'exonération de l'article 23 al. 2 ch. 9 LTVA s'applique également aux acquisitions de prestations de services d'intermédiaires directs ayant leur domicile à l'étranger par un acquéreur domicilié sur territoire suisse;
4. annuler sous suite de frais et dépens l'arrêt du TAF du 6 avril 2020 (A-3549/2018) et confirmer que les montants payés par la recourante à des personnes à l'étranger ne sont pas soumis à l'impôt sur les acquisitions:

- en raison du fait qu'il s'agit de dépenses internes découlant de l'existence de simples bureaux de représentation à l'étranger;

- à défaut, que les mandataires de la recourante sont des intermédiaires directs au sens de l'article 20 al. 2 LTVA dont les prestations ne sont pas soumises à l'impôt sur les acquisitions selon l'article 23 al. 2 ch. 9 LTVA;

5. annuler l'arrêt du TAF du 6 avril 2020 (A-3549/2018) en ce qui concerne la reprise D. _____ car il ne s'agit pas de montants payés. ”

Le Tribunal administratif fédéral n'a pas formulé d'observations sur le recours, se référant intégralement à son arrêt. L'AFC a, pour sa part, déposé une brève réponse au recours, en concluant à son rejet. La recourante a répliqué.

Considérant en droit :

1.

Le Tribunal fédéral examine d'office sa compétence (art. 29 al. 1 LTF [RS 173.110]) et contrôle librement la recevabilité des recours qui lui sont soumis (ATF 141 II 113 consid. 1 p. 116; 140 I 252 consid. 1 p. 254).

1.1. L'arrêt entrepris, qui concerne le domaine de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA), a été rendu par le Tribunal administratif fédéral (art. 86 al. 1 let. a LTF) dans une cause de droit public (art. 82 let. a LTF) qui ne tombe sous le coup d'aucune exception de l'art. 83 LTF. Il s'ensuit que la voie du recours en matière de droit public est en principe ouverte.

Pour le surplus, le recours a été interjeté en temps utile compte tenu des différentes suspensions de délais applicables en la cause (art. 46 al. 1 let. a et 100 al. 1 LTF, en lien avec l'ordonnance fédérale du 20 mars 2020 sur la suspension des délais dans les procédures civiles et administratives pour assurer le maintien de la justice en lien avec le coronavirus [COVID-19; RS 173.110.4]) et dans les formes requises (art. 42 LTF) par la société destinataire de l'arrêt attaqué qui, sous cet angle, a qualité pour recourir au sens de l'art. 89 al. 1 LTF. Il est donc recevable, sous réserve de ce qui suit.

1.2. Les conclusions constatatoires ne peuvent intervenir qu'à titre subsidiaire, lorsque des conclusions au fond ne sont pas admissibles (ATF 141 II 113 consid. 1.7 p. 123). En l'occurrence, les quatre premières conclusions du recours, en tant qu'elles demandent au Tribunal fédéral de constater qu'au sens de la loi, les montants payés par la recourante à des personnes à l'étranger constituent soit des dépenses internes équivalant à des versements opérés en faveur de bureaux de représentation, soit des commissions censées rétribuer une activité de représentation directe exonérée de l'impôt sur les acquisitions, ne remplissent pas cette condition. Il en va de même de la conclusion 5 du recours dans la mesure où elle tend à faire constater que la recourante n'a payé aucun montant en lien avec son poste comptable "D._____". Relevant de la motivation juridique pouvant conduire à la modification, voire à l'annulation de l'arrêt attaqué et, partant, de la créance de TVA due par la recourante pour les années 2010 à 2012, de telles conclusions n'ont pas de portée propre et sont donc irrecevables (cf. arrêt 2C 996/2019 du 30 juin 2020 consid. 1.4).

2.

Saisi d'un recours en matière de droit public, le Tribunal fédéral examine librement la violation du droit fédéral et du droit international (art. 95 let. a et b et 106 al. 1 LTF), sous réserve des exigences de motivation figurant à l'art. 106 al. 2 LTF. Il n'est toutefois pas tenu de traiter, comme le ferait une autorité de première instance, toutes les questions juridiques pouvant se poser, lorsque celles-ci ne sont plus discutées devant lui. Eu égard à l'exigence de motivation contenue à l'art. 42 al. 1 et 2 LTF, il n'examine en principe que les griefs soulevés, sauf en présence d'une violation du droit évidente (cf. ATF 142 I 99 consid. 1.7.1 p. 106; 140 III 86 consid. 2 p. 89; aussi arrêt 2C 630/2018 du 7 août 2018 consid. 3.1).

3.

Le Tribunal fédéral examine la conformité au droit fédéral et international de l'arrêt attaqué en se fondant sur les faits constatés 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 p. 156). 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 p. 358). Conformément à l'art. 106 al. 2 LTF, le recourant doit expliquer de manière circonstanciée en quoi ces conditions seraient réalisées. 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 p. 375). Par ailleurs, aucun fait nouveau ni preuve nouvelle ne peut en principe être présenté devant le Tribunal fédéral (art. 99 al. 1 LTF).

En l'occurrence, dans son mémoire de recours, sous une partie intitulée "EN DROIT", la recourante présente une argumentation juridique qui mélange les questions de fait et de droit et dans laquelle elle se réfère à des faits qui tantôt n'ont pas été constatés par le Tribunal administratif fédéral, tantôt contredisent ceux retenus par celui-ci. Elle se fonde ce faisant directement sur divers moyens de preuve produits en cours de procédure, sans toutefois prétendre que l'autorité précédente aurait établi les faits de manière arbitraire dans son arrêt. Une telle façon de procéder - en tant qu'elle remet en question les faits retenus dans l'arrêt attaqué comme devant une autorité d'appel - ne répond pas aux exigences de l'art. 106 al. 2 LTF et est, partant, inadmissible devant le Tribunal fédéral. Les diverses critiques que la recourante formule au travers de son mémoire de recours à l'encontre de l'établissement des faits opéré par le Tribunal administratif fédéral ne seront ainsi pas examinées (cf. arrêts 2C 110/2019 du 9 décembre 2019 consid. 2 et 2C 872/2015 du 1er août 2016 consid. 2). Le Tribunal fédéral traitera les violations du droit alléguées par la recourante à la seule lumière des faits constatés dans l'arrêt attaqué.

4.

Sur le fond, l'objet du litige concerne une reprise d'impôt de 228'687 fr. que l'AFC réclame à la recourante au titre de la TVA pour les périodes fiscales allant de 2010 à 2012. La recourante conteste l'intégralité de cette reprise.

4.1. L'ancienne loi du 2 septembre 1999 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (aLTVA; RO 2000 1300), entrée en vigueur le 1er janvier 2001, a été abrogée avec effet au 31 décembre 2009 par la loi du 12 juin 2009 régissant

la taxe sur la valeur ajoutée (LTVA; RS 641.20). Sous réserve d'exceptions, les normes de l'ancien droit ainsi que leurs dispositions d'exécution ne s'appliquent qu'aux faits et rapports juridiques ayant pris naissance avant leur abrogation (art. 112 al. 1 LTVA). C'est ainsi la LTVA qui s'applique au présent litige, qui porte sur les périodes fiscales allant du 1^{er} janvier 2010 au 31 décembre 2012.

4.2. Selon l'art. 1 LTVA, 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).

Le deuxième type de TVA - soit l'impôt sur les acquisitions, qui est litigieux en la cause - 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), étant précisé que, d'après cette dernière disposition, 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; art. ATF 139 II 346 consid. 6.3.1 p. 349). 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).

4.3. En l'occurrence, la recourante, dont le siège se trouve à Bogis-Bossey dans le canton de Vaud, ne conteste pas être une entreprise pouvant être, sur le principe, assujettie à l'impôt sur les acquisitions au sens des dispositions qui précèdent, ni avoir obtenu, au cours des périodes de 2010 à 2012, certaines prestations de services de la part de diverses personnes physiques et morales domiciliées hors de Suisse - soit E._____, F._____, G._____, H._____, I._____ et J._____ - qui l'ont toutes assistée dans la conclusion de contrats avec des fournisseurs et clients étrangers. Elle admet que ces prestations de services, rétribuées par le versement de divers montants, sont réputées avoir été exécutées à son siège en Suisse, conformément à l'art. 8 al. 1 LTVA. Elle soutient en revanche que de tels échanges de prestations ne doivent donner lieu à la perception d'aucun impôt sur les acquisitions au sens de l'art. 45 ss LTVA, car les personnes auxquelles elle a recouru à l'étranger ne seraient que des "prolongements" d'elle-même. Ces personnes constitueraient en réalité des bureaux de représentation dénués d'indépendance et les versements effectués en leur faveur correspondraient ainsi à de simples "dépenses internes"

à l'entreprise, lesquelles ne devraient, en tant que telles, pas être soumises à TVA. Dans la mesure où la Cour de céans ne la suivrait pas sur ce point, la recourante prétend, à titre subsidiaire, que les prestations en cause doivent être exonérées de tout impôt sur les acquisitions en tant que services de "représentation directe" en application de l'art. 23 al. 2 ch. 9 LTVA. Pour le reste, la recourante reproche encore au Tribunal administratif fédéral d'avoir retenu à tort que la reprise d'impôt présentement litigieuse s'imposait également en lien avec le paiement d'autres commissions payées à l'étranger, à hauteur de 193'740 fr., et ressortant de son compte de charges "Commissions versées à l'étranger".

5.

La question d'une éventuelle exonération de l'impôt sur les acquisitions, en lien avec une représentation directe au sens de l'art. 23 al. 2 ch. 9 LTVA invoqué par la recourante, ne se pose qu'en cas d'échanges de prestations soumis à TVA. Partant, il s'agit de déterminer dans un premier temps si les services fournis à la recourante par E._____, F._____, G._____, H._____, I._____ et J._____ constituent, sur le principe, autant d'acquisitions de services à l'étranger imposables au sens des art. 1 al. 2 let. b et 45 al. 1 let. a LTVA, ce que l'intéressée conteste également dans ses écritures.

5.1. Comme on l'a vu, 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 (cf. supra consid. 4.2). 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"; cf., pour ces notions, arrêts 2C 1120/2013 du 20 février 2015 consid. 9.3; 2C 904/2008 du 22 décembre 2009 consid. 7.1). Partant, les opérations qui demeurent purement internes à la sphère d'un même sujet fiscal ("Innenumsätze") ne sont pas imposables (ATF 142 II 113 consid. 7 p. 118 s.; aussi arrêts 2C 195/2007 du 8 janvier 2008 consid. 2.1; 2A.748/2005 du 25 octobre 2006 consid. 3.2). Ce principe inhérent au système de la TVA transparait 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 (cf. Message du Conseil fédéral du 25 juin 2008 sur la simplification de la TVA [ci-après: Message LTVA], FF 2008 6277 ss, spéc. p. 6337; aussi FELIX GEIGER, in: Geiger/Schluckebier [édit.], MWSTG Kommentar - Schweizerisches Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, 2 e éd., 2019 n o 43 ad art. 18 LTVA).

5.2. La LTVA ne définit pas ce qu'il faut entendre par activité "indépendante". Elle se limite à préciser à son art. 10 al. 1, 2e phrase - abrogé au 31 décembre 2017 et depuis repris presque mot pour mot par le nouvel art. 10 al. 1bis 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). Cela étant dit, il est 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 p. 256 s.; arrêts 2C 711/2014 du 20 février 2015 consid. 2.2.2; 2C 814/2013 du 3 mars 2014 consid. 2.3.3 et 2C 399/2011 du 13 avril 2012 consid. 2.4.2). Le Tribunal fédéral a en effet posé le principe selon lequel il fallait considérer que les personnes morales - en particulier étrangères - exerçaient toujours une activité indépendante, même lorsqu'elles constituaient des filiales d'autres personnes morales et exploitaient une seule et même entreprise avec celles-ci d'un point de vue économique (ATF 142 II 113 consid. 7.3 p. 120 ss; 138 II 251 consid. 2.4.2 p. 256 s.).

5.3. Selon la jurisprudence, ainsi que les directives de l'AFC qui lui correspondent sur ce point, pour déterminer si une personne physique est indépendante ou non au sens de la LTVA, il est en généralement possible de recourir aux critères utilisés en matière d'assurances sociales et d'impôt sur le revenu et le bénéfice (cf. ATF 138 II 251 consid. 2.4.2 p. 256 s.; aussi arrêts 2C 927/2019 du 10 février 2020 consid. 2.2.2 et 2A.468/1999 du 27 octobre 2000 consid. 4; AFC, Info TVA 02 - Assujettissement à la TVA, ch. 1.1, état au 3 janvier 2018, consulté le 20 octobre 2020 sur www.estv.admin.ch > Taxe sur la valeur ajoutée > Publications > Publications de la TVA basées sur le web > Info TVA). 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 p. 257 s.; arrêts 2C 927/2019 du 10 février 2020 consid. 2.2.2 et 2C 426/2008 du 18 février 2009 consid. 2.2).

5.4. En application des principes qui précèdent, le Tribunal fédéral a déjà jugé que les membres de conseils d'administration exerçaient généralement une activité dépendante de celles-ci. Une telle activité est en effet délimitée par une réglementation légale et statutaire stricte, ainsi que par le pouvoir de décision des autres membres de cet organe central de la société. Par ailleurs, les personnes qui occupaient de telles fonctions ne

le faisaient en principe pas à leurs propres risques et profits (cf. notamment ATF 121 I 259 s. consid. 3d p. 264; arrêt 2A.468/1999 du 27 octobre 2000 consid. 4). Cette jurisprudence rendue à propos de l'impôt sur le revenu et le bénéfice est depuis longtemps codifiée dans la loi en matière de TVA (cf. art. 18 al. 2 let. j LTVA; aussi arrêt 2C 711/2014 du 20 février 2020 consid. 2.4 et Message LTVA, FF 2008 6277 ss, spéc. p. 6337, et, aussi, art. 21 al. 1 aLTVA). Le Tribunal fédéral considère en revanche que l'agent général d'une compagnie d'assurances peut exercer une activité indépendante sous l'angle de l'impôt sur le revenu et le bénéfice, même si la compagnie pour laquelle il travaille a la compétence de lui donner des directives et de le contrôler, dès lors qu'il jouit d'une grande liberté

d'action dans la manière d'accomplir son activité et qu'il supporte lui-même un certain risque financier (cf. arrêts 2C 463/2010 du 1er juillet 2011 consid. 4, non publié in ATF 137 I 273; 2C 216/2014 du 15 décembre 2016 consid. 4; P.1420/1986 du 18 mars 1988 consid. 3 et 4, in Archives 57 p. 677). De même, selon la jurisprudence, le conseiller technique d'une entreprise peut exercer une activité indépendante de celle-ci au sens des assurances sociales, même s'il s'est engagé à lui assurer l'exclusivité de ses services, lorsqu'il bénéficie d'une grande liberté quant à l'organisation de son travail et qu'il supporte l'essentiel du risque financier lié à une éventuelle fin des rapports contractuels (ATF 110 V 72 consid. 4 p. 78 ss).

5.5. Il s'agit à présent d'appliquer les principes généraux exposés ci-devant aux commissions qui sont à la base d'une partie de la reprise d'impôt sur les acquisitions présentement litigieuse et dont la recourante prétend en effet qu'elles auraient été versées à des personnes qui lui seraient "dépendantes".

5.5.1. S'agissant des commissions payées entre 2010 et 2012 à E._____, F._____, G._____, H._____ et I._____, il ressort de l'arrêt attaqué qu'elles avaient pour fonction de rétribuer des activités d'intermédiaires que ces cinq personnes physiques avaient fournies à la recourante, en la représentant auprès de différents clients et fournisseurs en vue de l'achat ou de la vente de biens entrant dans son modèle d'affaires et/ou en l'assistant dans la recherche de nouveaux partenaires commerciaux et dans la négociation de contrats. D'après l'instance précédente, ces versements ne constituaient pas un salaire et la recourante n'avait jamais prétendu le contraire tout au long de la procédure. Le Tribunal administratif fédéral a par ailleurs spécifiquement constaté dans son arrêt que I._____ avait perçu des commissions sur la revente à des tiers de marchandises achetées par la recourante grâce à son intervention et que les versements destinés à H._____ avaient pour leur part été faits en faveur de la société K._____ et non pas directement à l'intéressée. Il a enfin expressément relevé que E._____ avait directement émis des factures à la recourante pour son activité.

5.5.2. Sur la base de ces seuls constats, qui lient l'autorité de céans et dont la recourante ne prétend pas qu'ils seraient arbitraires (cf. art. 105 al. 1 LTF; cf. consid. 3), on ne voit pas en quoi le Tribunal fédéral aurait violé le droit fédéral en retenant que les versements opérés par la recourante en faveur de E._____, F._____, G._____, H._____ et I._____ constituaient la contre-prestation de différentes activités de services exercées en sa faveur de manière indépendante par des personnes domiciliées à l'étranger - à l'exclusion de simples dépenses internes à l'entreprise - et, partant, qu'ils étaient imposables au titre de l'impôt sur les acquisitions au sens de l'art. 45 al. 1 let. a LTVA. L'absence de relation salariale - donc de contrat de travail - entre deux parties, n'est, certes, pas forcément décisive en tant que telle pour qualifier une activité d'indépendante ou non. Il s'agit toutefois d'un indice important en ce sens, dans la mesure où elle signifie que c'est le prestataire de service qui supporte une grande partie des risques financiers dans l'hypothèse où son activité n'apporte pas les résultats attendus, malgré un investissement d'efforts importants de sa part (cf. à cet égard ATF 110 V 72 consid. 4b p. 79). Sous cet angle, on ne peut pas reprocher aux juges précédents d'avoir considéré que les prestations fournies par les cinq personnes physiques précitées - dont la recourante reconnaît dans sa réplique qu'elles relèvent du même modèle d'affaires - consistaient en autant d'activités d'intermédiaires ou d'apporteurs d'affaires imposables sur le principe, s'avérant similaires à celle que fournissent habituellement des conseillers et agents d'affaires indépendants aux larges rayons d'action géographiques.

5.5.3. Les critiques que la recourante soulève dans son recours à l'encontre de l'arrêt attaqué ne peuvent être suivies. L'intéressée se contente de faire grand cas du fait que les différentes personnes précitées n'agissaient que sur ses instructions et que certaines d'entre elles détenaient des cartes de visite avec sa raison sociale et écrivaient des mails en son nom. Ainsi qu'on l'a vu, le fait qu'une entreprise donne des directives à des personnes

censées négocier des contrats et rechercher d'éventuels clients pour elle ne suffit pas à lui seul à qualifier ces prestataires de services de "dépendants" (cf. supra consid. 5.4). De même, la simple mention de la recourante dans la signature d'un mail et sur une carte de visite ne démontre pas un lien de dépendance entre l'intéressée et leurs auteurs, respectivement leurs détenteurs. On remarquera d'ailleurs que la recourante ne prétend pas avoir procuré elle-même les cartes de visite en question, ni avoir fourni elle-même une adresse électronique contenant sa raison sociale. Au contraire, il ressort de l'arrêt attaqué que E. _____, à tout le moins, utilisait régulièrement une adresse de courrier électronique personnelle qui ne le rattachait ni à la recourante, ni à aucune de ses filiales.

5.5.4. S'agissant enfin des différentes commissions versées entre 2010 et 2012 à J. _____, il ressort de l'arrêt attaqué qu'elles ont été payées en lien avec divers contrats que cette société, ainsi que sa filiale L. _____ SA, ont négociés pour la recourante en vue de la vente de matières premières et de biens manufacturés sur les marchés de l'Afrique de l'Ouest. Par essence, de tels versements ne peuvent pas être qualifiés de "dépenses internes" sous l'angle de la TVA, quoi qu'en dise la recourante. Ces sociétés - dont la recourante ne prétend même pas qu'elles seraient ses filiales - jouissent en effet chacune d'une personnalité juridique distincte, comme leurs raisons sociales l'indiquent, de sorte qu'elles doivent être considérées obligatoirement comme des entités indépendantes de la recourante (cf. supra consid. 5.2).

5.6. Il s'ensuit que le Tribunal administratif fédéral n'a pas violé le droit fédéral en considérant que les commissions payées entre 2010 et 2012 à E. _____, F. _____, G. _____, H. _____, I. _____ et J. _____, constituaient la contrepartie de prestations de services fournies depuis l'étranger devant en principe donner lieu au prélèvement d'un impôt sur les acquisitions au sens des art. 1, al. 2 let. b, et 45, al. 1 let. a, LTVA.

6.

Encore faut-il déterminer si les prestations de services rétribuées par les commissions précitées doivent être exceptionnellement exonérées de l'impôt au sens de l'art. 23 al. 2 ch. 9 LTVA (cf. supra consid. 5), comme le prétend la recourante à titre subsidiaire dans ses écritures.

6.1. Tout processus de production et de distribution est en principe soumis à TVA. Le législateur a toutefois décidé d'exclure certaines prestations du champ de l'impôt ou de les exonérer de celui-ci. Ces exceptions à l'impôt sont prévues par les art. 21 et 23 LTVA, soit par des dispositions qui, formellement, apparaissent dans le titre 2 de la LTVA relatif à l'impôt sur les prestations. Le Tribunal fédéral admet cependant qu'une prestation de services fournie depuis l'étranger n'est pas non plus soumise à l'impôt sur les acquisitions au sens du titre 3 de cette même loi si elle est exclue du champ de l'impôt ou exonérée de l'impôt selon les deux dispositions précitées (cf. arrêt 2C 1076/2015 du 9 décembre 2016 consid. 4.1; aussi, sous l'ancien droit, ATF 142 II 113 consid. 5 p. 116 et arrêt 2C 309/2009 du 1er février 2010 consid. 4.1). L'applicabilité des art. 21 et 23 LTVA à l'impôt sur les acquisitions - qui découle directement du système même de la TVA - était par le passé rappelée de manière déclarative à l'ancien art. 109 al. 1 de l'ordonnance fédérale régissant la taxe sur la valeur ajoutée du 27 novembre 2009 (RO 2009 6743) qui a été abrogé le 18 octobre 2017 (RO 2017 6307). Elle est depuis expressément codifiée à l'art.

45a LTVA, entré en vigueur le 1er janvier 2018 (RO 2017 3575; cf. Message du Conseil fédéral du 25 février 2015 concernant la révision partielle de la loi sur la TVA, FF 2015 2397 ss, spéc. p. 2442 s.).

6.2. L'art. 23 al. 2 ch. 9 LTVA exonère en particulier de l'impôt les 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 elle-même exonérée de l'impôt en vertu de ce même article ou réalisée uniquement à l'étranger. Cette exonération se réfère aux situations dans lesquelles une personne agit comme représentante d'une autre en vue de convenir de la fourniture d'une prestation exonérée de TVA en Suisse ou échappant au champ d'application territorial de cet impôt. Dans de telles hypothèses, l'éventuelle commission versée par le représentant audit représentant n'est pas imposable.

6.3. En l'occurrence, le Tribunal administratif fédéral a retenu que les transactions commerciales de la recouran-

te auxquelles ont participé E._____, F._____, G._____, H._____ et I._____ et J._____ étaient réalisées uniquement à l'étranger si bien qu'elles n'étaient pas soumises à TVA. Pour savoir si l'art. 23 al. 2 ch. 9 LTVA entre en ligne de cause en la présente cause, il convient toutefois encore de déterminer si lesdites transactions constituent des prestations ayant fait l'objet d'une "entremise" de la part de personnes précitées au sens de cette même disposition, respectivement de savoir s'il s'agit de "vermittelte Leistungen" ou de "prestazioni oggettive della mediazione", pour reprendre les versions allemande et italienne de la norme.

6.4. Il est admis que la notion d'"intermédiaire agissant au nom et pour le compte d'un tiers" contenue à l'art. 23 al. 2 ch. 9 LTVA équivaut à celle de "personne agi[ssant] au nom et pour le compte d'une autre" prévue à l'art. 20 al. 2 LTVA (cf. notamment ATF 145 II 270 consid. 4.5.2 p. 278; REGINE SCHLUCKEBIER, in: Zweifel/Beusch/Glauser/Robinson [édit.], Loi fédérale régissant la taxe sur la valeur ajoutée, 2015, n o 130 ad art. 23 LTVA). Cette seconde disposition prévoit en l'occurrence que, lorsqu'une personne agit au nom et pour le compte d'une autre, la prestation est réputée fournie par la personne représentée lorsque deux conditions suivantes sont réunies: premièrement, le représentant peut prouver qu'il agit en tant que tel et communiquer clairement l'identité de la personne qu'il représente (let. a) et, secondement, il porte expressément le rapport de la représentation à la connaissance du destinataire de la prestation ou ce rapport résulte des circonstances (let. b).

Il s'avère que tant la notion d'"intermédiaire agissant au nom et pour le compte d'un tiers" de l'art. 23 al. 2 ch. 9 LTVA que celle de "personne agissant au nom et pour le compte d'une autre" au sens de l'art. 20 al. 2 LTVA se rapportent à des cas de "représentation directe" dans lesquels, par l'entremise du représentant, deux parties effectuent une opération sur la base d'une transaction qu'ils n'ont pas conclue directement, mais uniquement par représentation au sens des art. 32 ss CO (cf. arrêt 2C 767/2018 du 8 mai 2019 consid. 2; aussi 2C 206/2015 du 16 novembre 2015 consid. 2). Le seul fait que deux personnes aient conclu un contrat susceptible d'impliquer, de manière abstraite, une situation de représentation entre elles ne suffit pas pour qu'il y ait représentation directe au sens de la LTVA. Il faut que le représentant passe réellement des transactions en agissant au nom et pour le compte du représenté, sans vouloir être lui-même partie à l'échange de prestations faisant l'objet de l'entremise (cf. notamment PIERRE-MARIE GLAUSER, in: Zweifel/Beusch/Glauser/Robinson [édit.], Loi fédérale régissant la taxe sur la valeur ajoutée, 2015, no 10 ad art. 20 LTVA). Il s'agit sous cet angle de distinguer la représentation directe

d'une simple situation d'entremise où l'intermédiaire se contente de mettre en contact deux parties en vue d'une opération commerciale, sans la convenir lui-même au nom et pour le compte de l'une d'elles (cf. dans ce sens arrêts 2C 686/2007 du 19 mai 2008 consid. 2.4 et 2C 480/2008 du 13 octobre 2008 consid. 3.2; aussi ATF 145 II 270 consid. 4.5.2 et arrêt 2C 996/2019 du 30 juin 2020 consid. 5.1).

6.5. En l'occurrence, il ressort des faits de l'arrêt attaqué que les commissions litigieuses versées par la recourante ont servi à rétribuer différents intermédiaires pour des activités de recherche de partenaires commerciaux. Le Tribunal administratif fédéral a constaté que ces intermédiaires étaient intervenus dans des discussions et des négociations portant sur l'acquisition et la vente de marchandises par la recourante dans différentes régions du monde, sans toutefois retenir qu'ils auraient directement conclu des contrats au nom et pour le compte de cette dernière. Dans son arrêt, l'autorité précédente a même expressément souligné que E._____ menait l'entier des discussions préalables à la conclusion de contrats en Amérique du Sud, mais que les transactions étaient finalement conclues directement par la recourante ou par l'une de ses filiales avec les acheteurs locaux. S'agissant de I._____, elle a également constaté que les achats d'amiante pour lesquels celui-ci avait oeuvré étaient intervenus dans un premier temps au travers d'une société tierce, avant d'être cédés, dans un deuxième temps, à la recourante, qui avait finalement revendu la marchandise à un client à l'étranger. Sur la base de ces éléments, on ne

saurait reprocher au Tribunal administratif fédéral d'avoir considéré que la recourante ne pouvait bénéficier de l'exonération prévue à l'art. 23 al. 2 ch. 9 LTVA. Pour qu'une telle exonération entre en ligne de compte, il ne suffit pas de déterminer, ainsi qu'on l'a dit, si, dans l'abstrait, l'entreprise assujettie à la TVA a octroyé des pouvoirs de représentation directe à des tiers auxquels elle aurait versé diverses commissions. Il faut que celles-ci aient rétribué des activités de représentation directe concrètes. Cela aurait impliqué dans le cas d'espèce que les intermédiaires payés par la recourante aient conclu des transactions commerciales et signé des contrats au nom et pour le compte de l'intéressée, ce qui n'est précisément pas le cas d'après l'arrêt attaqué.

6.6. Dans son recours, la recourante ne prétend pas que le Tribunal administratif fédéral aurait constaté de manière arbitraire que les intermédiaires qu'elle avaient engagés n'avaient jamais conclu aucun contrat en son nom et pour son compte. Elle prétend uniquement qu'une représentation directe au sens de l'art. 23 al. 2 ch. 9 LTVA peut découler des circonstances, à l'instar de ce qui est expressément prévu à l'art. 20 al. 2 let. b LTVA, et que, dès lors, ses différents intermédiaires de par le monde pouvaient équivaloir à des représentants directs, même sans avoir agi expressément en son nom et pour son compte. Ce faisant, elle perd néanmoins de vue qu'une exonération de l'impôt au sens de l'art. 23 al. 2 ch. 9 LTVA n'est envisageable que pour autant que l'intermédiaire ait passé des opérations concrètes comme représentant direct, ce qui n'est précisément pas le cas en l'espèce, comme déjà dit. Il importe dès lors peut de savoir si une représentation directe peut intervenir de manière tacite ou par actes concluants à l'aune de la disposition précitée, ce malgré son texte clair. En l'absence de tout acte de représentation directe, cette question peut rester indécise en la présente cause.

6.7. Partant, le Tribunal administratif fédéral n'a pas violé le droit fédéral en considérant qu'aucune exonération d'impôt au sens de l'art. 23 al. 2 ch. 9 LTVA n'entraîne en ligne de compte en la cause en lien avec les commissions payées entre 2010 et 2012 à E._____, F._____, G._____, H._____ et I._____ et J._____.

7.

Ainsi que cela a été dit, la recourante reproche encore au Tribunal administratif fédéral d'avoir retenu qu'elle avait payé d'autres commissions à l'étranger pour un montant de 193'740 fr. en 2012 et d'avoir confirmé qu'une reprise d'impôt devait également avoir lieu sur cette somme.

Ce grief tombe toutefois manifestement à faux. Le Tribunal administratif fédéral a effectivement constaté dans son arrêt - d'une manière qui lie la Cour de céans (cf. art. 105 al. 1 LTF) - que la recourante avait payé des commissions à hauteur de 193'740 fr. à d'autres personnes que celles mentionnées ci-avant entre 2010 et 2012. Pour ce faire, il s'est fondé, comme l'avait fait précédemment l'AFC, sur les comptes 2012 de l'intéressée, qui présentait une telle somme dans son compte de charge " Commissions versées à l'étranger ", sous l'intitulé " Commissions D._____ ". Force est d'admettre que le versement de telles commissions à l'étranger - dans la mesure où leur existence a été constatée dans l'arrêt attaqué - justifie une reprise d'impôts au titre de l'impôt sur les acquisitions, sans qu'il soit nécessaire d'en connaître les bénéficiaires exacts. Notons que la recourante ne prétend pas ici que ces commissions auraient été payées à des personnes qui lui auraient été dépendantes ou qui auraient agi comme représentantes directes. Elle affirme uniquement que le montant susmentionné constituerait en réalité un fonds de réserve interne qui aurait finalement été dissout en 2013. Ce faisant, elle se contente de critiquer les

faits retenus par le Tribunal administratif fédéral sans se plaindre d'arbitraire à cet égard, si ce n'est très lapidairement dans sa réplique uniquement, ce qui n'est pas admissible (cf. ATF 131 I 291 consid. 3.5 p. 311 et arrêt 1C 214/2011 du 16 janvier 2012 consid. 5; aussi supra consid. 3).

8.

Sur le vu de ce qui précède, le recours doit être rejeté, dans la mesure où il est recevable.

9.

Succombant, la recourante doit supporter les frais judiciaires (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, dans la mesure où il est recevable.

2.

Les frais judiciaires, arrêtés à 6'000 fr., sont mis à la charge de la recourante.

3.

Le présent arrêt est communiqué au mandataire de la recourante, à l'Administration fédérale des contributions, Division principale de la taxe sur la valeur ajoutée, et au Tribunal administratif fédéral, Cour I.

Lausanne, le 23 novembre 2020

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

Le Président : Seiler

Le Greffier : Jeannerat