



Cour I
A-6759/2013

Arrêt du 10 décembre 2014

Composition

Pascal Mollard (président du collège),
Daniel Riedo, Michael Beusch, juges,
Cédric Ballenegger, greffier.

Parties

Groupe A. _____,
recourante,

contre

Administration fédérale des contributions AFC,
Division principale de la taxe sur la valeur ajoutée,
Schwarztorstrasse 50, 3003 Bern,
autorité inférieure.

Objet

Taxe sur la valeur ajoutée (TVA); bureau de représentation;
activité bancaire; périodes du 1er trimestre 2010 au 4e tri-
mestre 2011.

Faits :**A.**

Le Groupe A._____ (ci-après: le groupe recourant ou le groupe) est inscrit comme assujetti TVA dans le registre de l'Administration fédérale des contributions (ci-après: l'AFC ou l'autorité inférieure) depuis le 1er janvier 2005. Il compte deux membres, soit B._____, succursale de (...) et C._____, succursale de (...), et son représentant est la succursale B._____.

B.

Le groupe recourant a fait l'objet d'un contrôle externe de la part de l'AFC portant sur les années 2007 à 2011. A l'issue du contrôle du 13 mars 2013, l'AFC a fait valoir une correction d'impôt en sa faveur de CHF 1'563'872.- pour les années 2010 et 2011. Le 12 avril 2013, elle a adressé à l'assujetti une notification d'estimation n° (...) confirmant les montants de la créance fiscale susmentionnés de CHF 666'705.- et de CHF 776'553.- pour les années 2010 et 2011 ainsi qu'une correction de l'impôt en sa faveur de CHF 1'563'872.-.

C.

Par mémoire du 3 mai 2013, le groupe recourant, par le biais de la succursale B._____, a contesté la notification d'estimation n° (...) relative aux années 2010 et 2011. Il considérait notamment que la structure basée à D._____ était un bureau de représentation, de sorte que la partie du contrôle applicable à l'impôt sur les acquisitions n'avait plus lieu d'être. De plus, il contestait la classification de certaines prestations du forfait bancaire. Le 5 novembre 2013, l'AFC a rendu une décision, dénommée décision sur réclamation, par laquelle elle rejetait en tout point la réclamation et confirmait le montant de la correction de l'impôt en sa faveur de CHF 1'563'872.-.

D.

Par recours du 2 décembre 2013, le groupe recourant, par le biais de la succursale B._____ a porté l'affaire devant le Tribunal administratif fédéral. Ils concluent principalement à l'annulation de la décision sur réclamation du 5 novembre 2013 et au renvoi du dossier à l'Administration fédérale des contributions. Par courrier du 9 janvier 2013, l'AFC renonce à présenter de plus amples observations dans la mesure où le recourant persiste, selon elle, sur l'essentiel des griefs formulés dans son mémoire de réclamation. Elle conclut au rejet, sous suite de frais, du recours du 2 décembre 2013.

Les autres faits seront repris, en tant que de besoin, dans la partie en droit du présent arrêt.

Droit :

1.

1.1 Le Tribunal administratif fédéral est manifestement compétent *ratione materiae* pour traiter du recours et celui-ci répond clairement aux conditions légales de forme et de délai (cf. art. 32 s. de la loi du 17 juin 2005 sur le Tribunal administratif fédéral [LTAF, RS 173.32]; art. 22a al. 1 let. b, 50 al. 1, 52 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative [PA, RS 172.021]).

1.2 Concernant la compétence fonctionnelle du Tribunal de céans, il sied d'observer ce qui suit.

Selon la loi fédérale du 12 juin 2009 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (LTVA, RS 641.20), les décisions de l'AFC peuvent faire l'objet d'une réclamation dans les trente jours qui suivent leur notification. Il en résulte que l'assujetti a droit, normalement, à ce que l'AFC examine par deux fois son cas et prenne deux décisions successives à son sujet (la seconde étant soumise à des exigences de forme plus élevées), du moins s'il dépose une réclamation (cf. arrêt du TAF A-4480/2012 du 12 février 2014 consid. 1.2; A-3945/2013 du 2 avril 2014 consid. 1.2.1; A-704/2012 du 27 novembre 2013 consid. 1.2.1; A-4506/2011 du 30 avril 2012 consid. 1.2.1).

En l'occurrence, l'AFC a adressé au recourant une notification d'estimation (désignée "notification d'estimation/décision") le 12 avril 2013, relative à la période du 1^{er} janvier 2010 au 31 décembre 2011. Elle a qualifié cette acte de décision et y a mentionné que le recourant bénéficiait de trente jours pour formuler une réclamation. Le recourant a contesté cette "notification d'estimation/décision" par courrier du 3 mai 2013 (date de remise à la poste). L'acte attaqué a été rendu sur cette base le 5 novembre 2013 et l'AFC l'a qualifié de "décision sur réclamation".

Selon la jurisprudence du Tribunal administratif fédéral, confirmée par celle du Tribunal fédéral, une notification d'estimation, en tant que telle, ne constitue pas une décision. Le procédé utilisé ici par l'AFC n'est donc pas conforme à la LTVA (cf. ATF 140 II 202 consid. 5.6; arrêt du TAF A-3945/2013 du 2 avril 2014 consid. 1.2.2; A-704/2012 du 27 novembre 2013 consid. 1.2.2; A-5805/2011 du 18 novembre 2013 consid. 1.2.2; A-707/2013 du 25 juillet 2013 consid. 4). Il s'ensuit que la réclamation du

recourant du 3 mai 2013 ne vaut pas réclamation au sens de l'art. 83 LTVA, mais doit bien être considérée comme une demande de première décision au fond (cf. art. 82 al. 1 let. c LTVA). Partant, l'on ne saurait qualifier de "décision sur réclamation" les prononcés de l'autorité inférieure du 5 novembre 2013. Il en résulte que la compétence fonctionnelle du Tribunal de céans n'est en principe pas donnée. Toutefois, les deux décisions en cause, qui représentent indéniablement des décisions au sens de l'art. 5 PA, sont motivées en détail. Attendu que le recourant les a déférées directement et sans réserve au Tribunal administratif fédéral, on peut en déduire qu'il a accepté, au moins implicitement, d'avoir été privé d'une procédure de réclamation en bonne et due forme et qu'il consent à ce que son recours soit traité comme un recours « omisso medio », par application analogique de l'art. 83 al. 4 LTVA (cf. arrêt du TAF A-704/2012 du 27 novembre 2013 consid. 1.2.; A-6188/2012 du 3 septembre 2013 consid. 1.2.3; A-5805/2011 du 18 novembre 2013 consid. 1.2.3; A-1017/2012 du 18 septembre 2012 consid. 1.2.3). Le Tribunal administratif fédéral est donc compétent pour connaître du présent litige.

1.3 L'AFC a rendu la décision attaquée au seul nom du groupe recourant. Le recours est établi au nom des différentes entités du groupe représenté par B._____, succursale de (...). Les groupes ne disposent pas de la personnalité morale; en revanche, ils sont considérés comme des assujettis selon la loi (cf. art. 13 LTVA). Dès lors, on peut admettre que, en relation avec des problèmes d'assujettissement et de calcul de l'impôt par exemple, le groupe lui-même a qualité pour recourir (pour un cas de recours au nom du groupe, cf. arrêt du TAF A-4913/2013 du 23 octobre 2014 consid. 1.3; A-704/2013 du 28 novembre 2013).

Le groupe a donc un intérêt à son issue (cf. art. 48 al. 1 let. c PA) et la qualité pour recourir doit lui être reconnue. Enfin, le mémoire de recours du 2 décembre 2013 a été déposé dans le délai légal de trente jours (art. 50 al. 1 PA). Il répond par ailleurs aux exigences de forme de la procédure administrative. Il y a ainsi lieu d'entrer en matière.

2.

2.1 Le recourant peut invoquer la violation du droit fédéral, y compris l'excès ou l'abus du pouvoir d'appréciation (art. 49 let. a PA), la constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents (art. 49 let. b PA) ou l'inopportunité (art. 49 let. c PA; cf. également ANDRÉ MOSER ET AL., *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, 2è éd., Bâle 2013, ch. 2.149; ULRICH HÄFELIN ET AL., *Allgemeines Verwaltungsrecht*, 6^e éd., Zurich 2010, ch. 1758 ss).

2.2 Aux termes de l'art. 81 al. 1 LTVA, la PA est applicable, à l'exclusion de l'art. 2 al. 1 PA. L'art. 81 al. 3 LTVA, quant à lui, dispose que le principe de la libre appréciation des preuves est applicable. Aux termes de l'art. 113 al. 3 LTVA, concernant l'application du nouveau droit de procédure aux affaires pendantes au 1^{er} janvier 2010, les art. 12 PA ss portant sur la constatation des faits d'office par l'autorité sont désormais immédiatement applicables (concernant l'application des nouveaux articles LTVA relatifs au droit de procédure, voir l'arrêt du TAF A-4695/2010 du 14 janvier 2013 consid. 1.3 et les références citées; PASCAL MOLLARD ET AL., Traité TVA, Bâle 2009, p. 1194, n. marg. 472 ss et p. 1234, n. marg. 662 ss).

Concrètement, cela n'opère guère de changements (cf. arrêts du TAF A-4309/2008 et A-4313/2008 du 30 avril 2010 consid. 2.3; A-2998/2009 du 11 novembre 2010 consid. 1.2) puisque, déjà auparavant, la procédure TVA était régie par le principe inquisitoire et le principe de la libre appréciation des preuves, de même qu'elle était cadrée par les garanties découlant de l'art. 29 al. 2 Cst. (cf. arrêt du TAF A-5078/2008 du 26 mai 2010 consid. 2.1). Néanmoins, on peut dire que désormais, la loi consacre expressément la règle selon laquelle l'AFC doit établir les faits de façon complète et exacte en appliquant ledit principe spontanément et en ayant recours aux différents moyens de preuve possibles. En particulier, il s'ensuit que tous les moyens de preuve cités à l'art. 12 PA peuvent être désormais administrés et l'acceptation d'une preuve ne doit pas dépendre exclusivement de la présentation de moyens de preuve précis (art. 81 al. 3 LTVA; cf. arrêt du TAF A-4949/2013 du 12 mars 2014 consid. 1.3.1; A-7752/2009 du 15 mars 2012 consid. 1.2.2). Par ailleurs, l'art. 81 LTVA vaut en principe également pour les procédures pendantes devant le Tribunal administratif fédéral (cf. arrêt du TAF A-1328/2011 du 16 février 2012 consid. 2.2.3; A-5110/2011 du 23 janvier 2012 consid. 1.2 in fine; A-7675/2009 du 6 octobre 2011 consid. 2.2.3).

2.3 Le présent litige porte sur deux objets. D'une part, il y a lieu d'examiner l'imposition de l'acquisition de services par la succursale de (...) du recourant auprès d'une autre succursale du groupe située dans le pays E..... D'autre part, il s'agit de traiter la question du calcul du forfait bancaire au sein du groupe. On commencera donc par analyser entièrement le premier objet (cf. consid. 3), avant de poursuivre avec le second (cf. consid. 4).

3.

3.1 En premier lieu, l'autorité inférieure a procédé à une reprise d'impôt liée à une problématique d'acquisition de prestations de services à l'étranger. On présentera donc ci-après les règles applicables à ce sujet, soit en particulier le fondement général de l'impôt sur les acquisitions (cf. consid. 5.2 ci-dessous), la définition d'une opération en matière de TVA (cf. consid. 5.3 ci-dessous) et la nature de la contre-prestation (cf. consid. 5.4 ci-dessous). Il conviendra finalement de rappeler la qualification d'un établissement stable, avant de traiter le cas particulier du recourant (cf. consid. 5.5 ci-dessous).

3.2

3.2.1 Selon l'art. 45 al. 1 let. a LTVA, les prestations de services d'entreprises qui ont leur siège à l'étranger et ne sont pas inscrites au registre des assujettis sont soumises à l'impôt sur les acquisitions si le lieu de la prestation se trouve sur le territoire suisse au sens de l'art. 8 al. 1 LTVA. Corrélativement, selon l'art. 45 al. 2 LTVA, le destinataire des prestations visées à l'al. 1 qui se trouve sur le territoire suisse est assujetti à l'impôt sur les acquisitions si, entre autres, il est lui-même assujetti en vertu de l'art. 10 LTVA, autrement dit, s'il est assujetti à l'impôt sur les opérations effectuées en Suisse ("reverse charge"; cf. ATF 139 II 346 consid. 7.1; arrêt du TAF A-3206/2011 du 2 octobre 2012 consid. 2.3.5).

3.2.2 L'art. 8 al. 1 LTVA traite du lieu de la prestation de services. De manière générale, celui-ci se définit comme le lieu où le destinataire de la prestation a le siège de son activité économique ou l'établissement stable pour lequel la prestation de services est fournie ou, à défaut d'un tel siège ou d'un tel établissement stable, le lieu où il séjourne habituellement (art. 8 al. 1 in fine LTVA). Certains types de prestations de services sont ensuite soumis à une réglementation particulière, conformément à l'art. 8 al. 2 LTVA, lequel ne mérite toutefois pas d'être examiné plus avant ici.

3.3

3.3.1 L'impôt sur les acquisitions suppose, comme son nom l'indique, qu'une prestation fournie par une entreprise étrangère soit "acquise" par son destinataire. Autrement dit, elle doit être effectuée à titre onéreux. L'art. 5 let. d de l'ancienne loi fédérale du 2 septembre 1999 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (aLTVA; RO 2000 1300 et les modifications ultérieures) parlait ainsi, de manière pléonastique, de "l'acquisition à titre onéreux" de prestations de services d'entreprises ayant leur siège à l'étranger. Le pléonisme a été supprimé dans le nouveau droit (cf. art. 1 al. 2 let. b LTVA), mais le principe demeure. Ainsi, une transaction est

effectuée à titre onéreux, soit contre rémunération, s'il y a échange d'une prestation et d'une contre-prestation – entre lesquelles doit exister un rapport économique étroit – entre un ou plusieurs prestataires, dont l'un au moins est assujéti à la TVA, et un ou plusieurs bénéficiaires (cf. arrêt du TAF A-5805/2011 du 18 novembre 2013 consid. 2.2).

3.3.2 L'existence d'un lien économique entre la prestation et la contre-prestation est indispensable, de même qu'un rapport causal direct entre les deux, en ce sens que c'est la première qui déclenche la seconde (cf. ATF 138 II 239 consid. 3.2, 132 II 353 consid. 4.1; arrêt du TF 2C_732/2010 du 28 juin 2012 consid. 3; 2C_129/2012 du 15 juin 2012 consid. 4.1; arrêt du TAF A-5805/2011 du 18 novembre 2013 consid. 2.2.1; A-4695/2010 du 14 janvier 2013 consid. 2.1.2). Tel est le cas, en principe, lorsque l'échange repose sur un contrat. Les critères du droit civil ne sont toutefois pas décisifs et la conclusion du contrat n'est pas une condition sine qua non pour qu'un tel lien existe (cf. ATF 126 II 249 consid. 4a; arrêt du TF 2A.330/2002 du 1^{er} avril 2004 consid. 3.2). Il s'agit avant tout d'apprécier sous un angle économique si la contre-prestation se trouve, de fait, en relation de cause à effet avec la prestation. A cet égard, le point de vue du destinataire est déterminant, conformément au caractère d'impôt sur la consommation de la TVA (cf. arrêt du TAF A-201/2012 du 20 février 2013 consid. 3.3.3; A-6312/2010 du 10 novembre 2011 consid. 2.1.2).

3.3.3 L'échange de prestations suppose quant à lui que plusieurs sujets participent à l'opération (fournisseur et destinataire de la prestation), respectivement que la prestation fournie quitte la sphère commerciale de son auteur. Un chiffre d'affaires purement interne ne relève pas de la TVA. Toutefois, les différents participants peuvent faire partie d'un même groupe de sociétés (cf. arrêt du TF 2C_904/2008 du 22 décembre 2009 consid. 7.1; 2C_195/2007 du 8 janvier 2008 consid. 2.1; arrêt du TAF A-5805/2011 du 18 novembre 2013 consid. 2.2.2; A-201/2012 du 20 février 2013 consid. 3.3.1).

3.4

3.4.1 Les prestations effectuées entre une société et ses membres sont imposables selon les règles générales de la TVA. Tel est le cas s'il y a un échange de prestations. En revanche, en ce qui concerne les prestations effectuées par les associés en faveur de la société sans que ceux-ci soient rémunérés en échange ou obtiennent une contre-prestation, on se trouve en présence de prestations non imposables. Ainsi, les apports des associés, qui constituent une mesure de financement, servent avant tout

à permettre à la société d'exercer son activité. Les mêmes considérations valent en ce qui concerne les autres modes de contribution des associés, tels que le renoncement à des créances ou à des intérêts, les paiements à fonds perdu, etc. Les contributions de ce genre sont versées gratuitement et elles échappent en conséquence au champ d'application de la TVA (cf. ATF 132 II 353 consid. 6.4, 7.1, 7.2, 9.3; arrêt du TF 2C_229/2008 du 13 octobre 2008 consid. 5.4; 2A.410/2006 du 18 janvier 2007 consid. 5.3; ATAF 2007/39 consid. 3.2, 3.4; arrêt du TAF A-6182/2012 du 27 août 2013 consid. 3.4.1; A-659/2007 du 1^{er} février 2010 consid. 2.2).

3.4.2 Il convient de bien distinguer entre les authentiques mesures d'assainissement, d'une part, qui sont des "non-opérations", et les prestations fournies par les associés ou des tiers en échange d'une contre-prestation de la société, d'autre part. Les premières se présentent uniquement lorsque les apports, les contributions ou les abandons de créance effectués par les associés ou des tiers ont pour seul but d'assainir une entreprise, d'en garantir l'existence ou de lui permettre de reconstituer son capital propre, sans qu'aucune contre-prestation soit attendue en échange. Les secondes peuvent elles aussi prendre la forme d'un flux de capitaux, d'un abandon de créance ou d'une reprise de dette, par exemple, mais elles se trouvent directement en lien, d'un point de vue économique, avec une autre prestation, fournie par la société. Il s'agit alors d'opérations imposables, sous réserve qu'une exception intervienne, par exemple en raison d'une exonération au sens impropre (cf. art. 21 LTVA, respectivement art. 17 et 18 aLTVA; arrêt A-6182/2012 du 27 août 2013 consid. 3.4.2).

3.5

3.5.1 Compte tenu des questions soulevées par le recourant, il s'agit en premier lieu de déterminer si une succursale à l'étranger peut être considérée comme une entité fiscale distincte du siège de la société en Suisse et s'il y a lieu d'imposer l'acquisition de prestations de cette succursale par le recourant. Tout d'abord, il s'agit de relever que la qualité d'assujetti à la TVA ne dépend pas de la forme juridique de la société, dans la mesure où même une société sans personnalité juridique peut être soumise à la TVA. Le facteur décisif reste le type d'activité ainsi que la capacité d'exercer une activité indépendante commerciale ou professionnelle (cf. JAEGGI/MOLINO, L'imposta sul valore aggiunto nelle prestazioni di servizi transfrontaliere tra la casa madre e succursale, in: Rivista di diritto amministrativo e tributario ticinese [RDAT] 2005 II pag. 641 ss; RIVIER/ROCHAT PAUCHARD, Droit fiscal suisse, la taxe sur la valeur ajoutée, 2000, p. 103). Selon le principe de l'entité distincte, une communauté de

personnes dépourvue de la personnalité juridique - notamment une société simple (cf. arrêt 2A.520/2003 du 29 juin 2004 consid. 2.2) - peut aussi constituer un sujet fiscal distinct de ses membres dès que la collaboration se manifeste sur le plan externe et que la communauté fournit des prestations sous son nom (cf. 21 al. 2 aLTVA in fine; Jaeggi/Molino, op. cit., p. 653; Rivier/Rochat Pauchard, Droit fiscal suisse, La taxe sur la valeur ajoutée, 2000, p. 104: principe de l'entité distincte). Dans le cas contraire, l'entité unique est soumise à la TVA même si cette entité est organisée dans différents secteurs d'activité indépendants. Conformément au principe de l'unité de l'entreprise, les bureaux, les usines ainsi que les branches d'une unité d'affaires d'une société forment une entité imposable unique. Dans ce cas, le chiffre d'affaires réalisé entre les différentes composantes sont des opérations internes non imposables (cf. JAEGGI/MOLINO, op. cit., p. 655 s.; PASCAL MOLLARD ET AL., 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.

3.5.2 Quant aux établissements stables, il y a lieu tout d'abord d'en rappeler la définition. Conformément à l'art. 5 de l'ordonnance du 27 novembre 2009 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (OTVA, RS 641.20), on entend par établissement stable une installation commerciale permanente où est exercée, entièrement ou partiellement, l'activité commerciale d'une entreprise. Sont notamment réputés établissements stables les succursales, les sites de fabrication, les ateliers, les centres d'achat et les points de vente, les représentations permanentes, les exploitations minières et autres établissements d'exploitation des ressources du sous-sol, les chantiers de construction et de montage d'une durée minimum de douze mois ainsi que les terrains utilisés pour l'agriculture, le pâturage ou l'économie forestière. En revanche, les simples dépôts pour la distribution, les moyens de transport qui sont engagés conformément à leur destination première ainsi que les bureaux d'information, de représentation et de publicité de l'entreprise pouvant exercer uniquement des activités auxiliaires ad hoc ne sont pas considérés comme étant des établissements stables (cf. Info TVA 02, Assujettissement à la TVA, valable dès le 1^{er} janvier 2010, p. 10; RIVIER/ROCHAT PAUCHARD, op. cit., pag. 106).

Seule la situation pour les établissements stables situés en Suisse est explicitement réglée. En effet, aux termes de l'art. 10 al. 3 LTVA, l'entreprise ayant son siège sur le territoire suisse et tous ses établissements stables qui se trouvent sur ce même territoire forment ensemble un sujet fiscal. De plus, selon l'art. 7 OTVA, tous les établissements stables sur le

territoire suisse d'une entreprise ayant son siège à l'étranger sont considérés former ensemble un seul sujet fiscal indépendant. Quant aux succursales situées à l'étranger, il y a lieu d'appliquer les règles précisées ci-dessus (cf. consid. 3.5.1) et de déterminer avant tout si elles exercent, entièrement ou partiellement, une activité commerciale indépendante, leur permettant d'être qualifiées d'établissements stables et d'être considérées comme des entités fiscales distinctes. Dans le cas contraire, et conformément au principe de l'unité de l'entreprise, la succursale en question ne sera qu'un bureau formant avec l'entreprise une entité imposable unique (cf. arrêts du TAF A-3558/2013 et 3574/2013 du 18 novembre 2014 consid. 5.4).

3.6

3.6.1 En l'espèce, il s'agit de déterminer si les services techniques et consultatifs fournis par la succursale de D._____ au recourant doivent être soumis à l'impôt sur les acquisitions. A cette fin, il y a lieu de clarifier si la succursale en question est un établissement stable situé à l'étranger, soit une entité distincte du recourant permettant d'imposer l'acquisition de prestations, ou un simple bureau de représentation.

3.6.2 Tout d'abord, si l'on s'appuie sur la définition d'établissement stable comme étant une installation permanente où est exercée, entièrement ou partiellement, l'activité commerciale d'une entreprise (cf. consid. 3.5.2), on devrait parvenir à établir que la succursale du recourant mène une activité bancaire ou au moins une activité commerciale indépendante. Or un extrait du site internet de la banque nationale de E._____, pièce transmise par le recourant, mentionne la succursale de D._____ dans une liste d'établissement ne pouvant exercer des activités d'intermédiation financière et des opérations de crédit. Ce document, ni mentionné, ni traité par l'AFC, démontre pourtant clairement les limites des activités de la succursale en question, qui se borne à des activités de représentation dans la mesure où elle ne possède pas l'autorisation pour mener à bien des activités de type bancaire. En outre, ce document mentionne que les activités des entités inscrites sur cette liste doivent être limitées à des activités d'assistance technique à des fins de préparation, promotion et facilitation de négociation, démontrant clairement le manque d'indépendance commerciale de la succursale du recourant en E._____.

De plus, aucun élément ne permet de mettre en doute la crédibilité de cette pièce. En effet, l'extrait présenté du site internet de la banque centrale du pays E._____ est clairement identifiable, daté et émane d'une institution dont on ne saurait remettre en question l'autorité sans motif sé-

rieux. Aucune forme de collusion ou de conflit d'intérêt n'a pu par ailleurs être décelée et entamer la valeur probante de cette pièce.

Enfin, le fait que la liste en question mentionne près de huit autres succursales de banques étrangères et qu'une seconde liste, contenant les entités ayant obtenu l'autorisation pour exercer des activités bancaires, révèle que ce dernier possède déjà une société chargée de mener des activités bancaires en E._____. Il apparaît ainsi que le groupe a souhaité établir une différence entre les deux entités présentes en E._____, inscrite sous une raison sociale propre et opérant à deux adresses à D._____, pour permettre à ces dernières, comme l'a déjà reconnu la banque centrale de E._____, d'exercer des activités différentes. On ne saurait dès lors conclure que la succursale du recourant est un établissement stable dans la mesure où il apparaît clairement que cette dernière ne peut exercer d'activité bancaire ou même une activité commerciale indépendante.

3.6.3 Certes, on pourrait soutenir que ces deux pièces ne sont pas suffisantes pour trancher en faveur du recourant. Dans ce contexte, il y a lieu de rappeler que l'AFC est tenue de procéder à l'analyse de l'ensemble des faits et motiver sa décision. Or elle se fonde uniquement sur le fait que la succursale de D._____ est une société anonyme de droit du pays E._____ dotée de la personnalité juridique pour conclure qu'elle est une entité indépendante. On rappellera ici que la qualité d'assujettie à la TVA ne dépend pas de la forme juridique d'une société mais du type d'activité exercé ainsi que de la capacité de l'entité en question à exercer une activité indépendante commerciale ou professionnelle (cf. consid. 3.5.1). En l'occurrence, l'AFC se base sur un seul critère pour qualifier la succursale du recourant, sans voir que ce dernier n'est ni suffisant, ni nécessaire pour déterminer un assujettissement à la TVA. Elle n'examine ni l'activité réellement entreprise, ni la capacité à mener cette activité, alors même que le dossier contenait des pièces en témoignant. Ainsi, l'AFC n'a pas établi les faits de façon complète et exacte, ni eu recours aux différents moyens de preuve possibles. Enfin, elle a ignoré l'existence de pièces fournies par le recourant qui démontrent clairement l'étendue des activités de la succursale du recourant lesquelles se limitent à des activités de représentation, sans qu'aucune autre pièce du dossier ne parvienne à établir l'inverse.

Par conséquent, c'est à tort que l'AFC a qualifié la succursale du recourant d'établissement stable, dans la mesure où cette dernière n'en remplit pas les conditions nécessaires. La conviction du Tribunal de céans à cet

égard atteint un degré largement suffisant, de sorte que qu'un renvoi de la cause doit être écarté. La succursale en cause ne constitue donc pas une entité distincte du recourant et, de ce fait, les prestations acquises par ce dernier ne sont pas soumises à l'impôt sur les acquisitions. Le recours doit être admis sur ce point.

4.

4.1 En second lieu, le litige porte sur des questions de calcul du forfait bancaire. Il convient donc de résumer le fonctionnement de celui-ci (cf. consid. 4.2 ci-dessous), avant d'examiner la situation dans le cas particulier (cf. consid. 4.3 ci-dessous).

4.2

4.2.1 Sur la base des art. 80 LTVA et de l'art. 66 OTVA, l'AFC a établi, en concours avec les banques, une méthode de décompte forfaitaire de la TVA (cf. arrêt du TAF A-1882/2013 du 10 février 2014 consid. 2.4.2). Cette méthode est actuellement publiée sous la forme d'une "Info TVA" (cf. AFC, Info TVA 15 concernant le secteur Forfait d'impôt préalable pour les banques, publiée en juillet 2012, remplacée depuis le 1^{er} janvier 2014 par la version internet équivalente de l'application TVA de l'AFC [ci-après: Info TVA 15]; à ce sujet, voir JACQUES PITTET, TVA et forfait bancaire: Implications concrètes et perspectives, in: L'Expert-comptable suisse [ci-après: ECS] 10/2008 830). La méthode élaborée par l'AFC permet aux banques de calculer un taux forfaitaire pour le remboursement de l'impôt préalable qu'elles ont acquitté dans le cadre de leurs activités bancaires. Les montants d'impôt préalable qui concernent des opérations extérieures au domaine de la banque sont exclus du forfait et leur remboursement dépend des règles habituelles ("méthode des trois pots"; cf. Info TVA 15, ch. 4).

Le calcul du forfait bancaire se fonde sur la comptabilité de la banque concernée (cf. Info TVA 15, ch. 5.1). Dans un groupe, chaque banque doit l'effectuer de manière séparée (cf. Info TVA 15, ch. 8.2.2.1 ss). Il n'y a pas de taux forfaitaire de groupe.

4.2.2 La comptabilité des banques suisses est soumise à un système comptable uniforme. Selon l'art. 25a de l'ordonnance sur les banques du 17 mai 1972 (OB, RS 952.02), le compte de résultat du bouclage individuel doit contenir au moins les rubriques suivantes (ci-après: le plan comptable):

- **1. Produits et charges de l'activité ordinaire**
- *1.1 Résultat des opérations d'intérêts*

- ...
- 1.2 *Résultat des opérations de commissions et des prestations de service*
 - 1.2.1 *Produit des commissions sur les opérations de crédit*
 - 1.2.2 *Produit des commissions sur les opérations de négoce de titres et les placements*
 - 1.2.3 *Produit des commissions sur les autres prestations de service*
 - 1.2.4 *Charges de commissions*
 - 1.2.5 *Sous-total résultat des opérations de commissions et des prestations de service*
 - 1.3 *Résultat des opérations de négoce*
 - 1.4 *Autres résultats ordinaires*
 - 1.4.1 *Résultat des aliénations d'immobilisations financières*
 - 1.4.2 *Produit des participations*
 - 1.4.3 *Résultat des immeubles*
 - 1.4.4 *Autres produits ordinaires*
 - 1.4.5 *Autres charges ordinaires*
 - 1.4.6 *Sous-total autres résultats ordinaires*
 - 1.5 *Charges d'exploitation*
- ...
- 1.6 *Bénéfice brut*
- ...

4.2.3 Les prescriptions de l'art. 25a OB sont précisées dans une circulaire de l'Autorité fédérale de surveillance des marchés financiers (ci-après: FINMA; cf. Circulaire 2008/2: Comptabilité – banques [ci-après: Circ. FINMA 2008/2], ch. 105 ss). Cette circulaire a remplacé avec effet au 1^{er} janvier 2009 les Directives de la Commission fédérale des banques (ci-après: CFB) du 14 décembre 1994 sur les dispositions régissant l'établissement des comptes (DEC-CFB), dont le contenu était, en ce qui concerne les éléments à prendre en compte ici, identique. En particulier, on relèvera le contenu des ch. 110 ss de la Circ. FINMA 2008/2, respectivement des ch. 110 ss DEC-CFB:

b) Pos. 1.2 Résultat des opérations de commissions et des prestations de service

Les produits et les charges résultant des opérations ordinaires de prestations de service en général et non seulement les commissions au sens étroit doivent être saisis sous cette rubrique.

aa) Pos. 1.2.1 Produit des commissions sur les opérations de crédit

- Les commissions de mise à disposition, de cautionnement, de confirmation d'accréditifs;

- Les commissions pour conseil.

bb) Pos. 1.2.2 Produit des commissions sur les opérations de négoce de titres et les placements

- Les droits de garde;
- Les courtages;
- Le produit des opérations d'émissions de titres provenant tant des commissions de placement que des prises fermes dans la mesure où la banque ne mentionne pas le produit des opérations du marché primaire sous "Résultat des opérations de négoce". Les banques qui mentionnent le produit des opérations du marché primaire sous "Résultat des opérations de négoce" l'indiquent expressément dans les principes d'évaluation (chiffre 2 de l'annexe);
- Les produits des coupons;
- Les commissions résultant des opérations de gestion de fortune;
- Les commissions sur opérations fiduciaires;
- Les commissions pour conseil en matière de placement;
- Les commissions pour conseil en matière successorale, fiscale et de création de sociétés.

cc) Pos. 1.2.3 Produit des commissions sur les autres prestations de service

- Les droits de location de compartiments de coffres-forts;
- Les commissions du trafic des paiements;
- Le produit de l'encaissement des effets;
- Les commissions d'encaissement documentaires.

dd) Pos. 1.2.4 Charges de commissions

- Les rétrocessions;
- Les droits de garde payés;
- Les courtages payés.

[...]

ee) Pos. 1.2.5 Sous-total résultat des opérations de commissions et des prestations de service

[Pas de commentaire sur ce point]

4.2.4 L'AFC donne encore des précisions par rapport aux directives de la FINMA. Ainsi, dans le résultat des opérations de commissions et des prestations de services, seuls les produits et les charges en relation avec les prestations fournies usuellement par une banque peuvent être pris en compte. N'en font en particulier pas partie, en vertu des instructions de l'AFC, les prestations de services centraux pour entreprises proches, les prestations de management facturées forfaitairement, les prestations de services informatiques (TED), pour tiers indépendants et pour entreprises proches et l'administration d'immeubles pour des tiers. Cette énumération se veut expressément non exhaustive (cf. Info TVA 15 ch. 5.2.3 let. f).

4.3

4.3.1 En l'espèce, le recourant se plaint d'une correction apportée au calcul du taux forfaitaire. L'AFC a transféré certains montants figurant initialement sous la position 1.2.5 du plan comptable dans la position 1.4.6. Ceux-ci se rapportent à des prestations fournies par le recourant aux autres entités du groupe.

Les prestations en question font l'objet de deux sortes de contrats: les *Agreement for use of staff* (cf. pièce 4 des recourants et des annexes à la réclamation) ainsi que les *Services Level Agreements*, (cf. pièce 5 et 6 des recourants et des annexes à la réclamation). Ils concernent des services de type suivant : comptabilité, administration du personnel, audit interne et contrôle, support de marketing, mise à disposition de locaux et de personnels, de services d'entretien de locaux, de prestations de services de support informatique, comptable et administratif, service de *compliance*, de *reporting*, de management et de ressources humaines ainsi que de nombreuses autres opérations de soutien dans la mise en œuvre des stratégies commerciales et l'exécution des services à la clientèle ainsi que des activités telles que des recommandations d'investissements, des conseils en investissement, des activités de distribution de produits, des propositions de portfolio, l'exécution de transactions et le soutien avec des conseils spécialisés.

4.3.2 Fondamentalement, le calcul du forfait bancaire a lieu sur la base de la comptabilité de l'établissement concerné, telle qu'établie selon les règles de la FINMA et contrôlée par celle-ci, même si certaines corrections doivent impérativement être effectuées (cf. consid. 4.2.3 ss ci-dessus). Dès lors, la partie qui souhaite s'écarter de cette base doit pouvoir expliquer de manière claire pourquoi celle-ci tombe sous le coup d'une exception. Cette règle doit valoir aussi bien pour les banques que pour l'AFC. Même s'il revient à cette dernière de définir la manière dont se calcule le forfait fiscal (cf. consid. 4.2.1 ci-dessus) et quand bien même elle dispose assurément d'un certain pouvoir d'appréciation pour dire comment celui-ci doit être appliqué, elle doit néanmoins respecter les règles qu'elle a elle-même établies. Or, comme cela a été relevé, elle a décidé de fonder en principe le calcul du forfait sur la comptabilité des banques telles qu'établie en vertu des règles de la FINMA. Elle doit donc être en mesure de justifier de manière solide sa position lorsqu'elle entend appliquer une des exceptions prévues à ce principe. Elle reste naturellement libre de prévoir les exceptions nécessaires dans ses directives sur le calcul du forfait bancaire, puisqu'il lui revient de définir la manière dont s'effectue le calcul. En revanche, elle doit pouvoir justifier

pourquoi, dans un cas concret, les conditions de l'exception sont réalisées.

Autrement dit, lorsque l'autorité désire transférer un poste comptable du chiffre 1.2.5 au chiffre 1.4.6 du plan comptable, par exemple, il lui incombe de montrer en quoi les services offerts ne correspondraient pas à ceux qui sont fournis usuellement par une banque (cf. consid. 4.2.7 ci-dessus). A cet égard, la distinction peut être justifiée par différents motifs. Par exemple, il peut s'agir de services tout à fait autres que ceux qu'une banque fournit habituellement, comme des prestations en matière informatique ou en matière de ressources humaines. Il peut aussi se trouver qu'une banque effectue des prestations usuelles à l'activité bancaire, mais dans une autre configuration que celle qui se présenterait si elle agissait pour elle-même. En particulier, les prestations de *compliance* effectuées par une entité d'un groupe en faveur des autres membres de celui-ci correspondent à cette configuration. En effet, aucun client ne se rend chez son banquier ni ne le paye spécifiquement pour que celui-ci analyse les risques juridiques que présente sa situation. De plus, quand une entité d'un groupe doit analyser ses nouvelles relations pour voir si elles apparaissent suspectes, cet examen, confié à une autre entité du groupe, s'inscrit dans un cadre contractuel complètement différent du travail effectué par cette dernière pour ses propres clients. Le fait que le contenu de l'examen soit le même ne change rien dans la mesure où les rapports contractuels qui le sous-tendent ne sont pas les mêmes. Cette différence explique que les coûts et les revenus ne seront pas de même grandeur ni répartis de la même façon que ceux qui résulteraient du travail effectué normalement par une banque pour elle-même. Par conséquent, les prestations en question n'apparaîtront pas comme usuelles (cf. voir en particulier l'arrêt du TAF A-4913/2013 du 23 octobre 2014 consid. 6.3.2).

Enfin, il se peut également que la présence d'un ensemble de prestations rende difficile, voire impossible le classement de chacune dans la bonne catégorie comptable. Dans un tel cas, on fera abstraction de chacune individuellement et l'on se concentrera sur la nature de la prestation globale ou principale pour déterminer le sort de l'ensemble, selon le principe habituel applicable en matière de TVA (cf. art. 19 LTVA; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1266/2013 du 5 novembre 2013 consid. 2.2; A-666/2012 du 28 octobre 2013 consid. 3.5).

4.3.3 L'autorité inférieure n'a pas procédé à une analyse détaillée du contenu des contrats susnommés. Dans la décision attaquée, elle indique

simplement à la suite des deux groupes de contrats identifiés: "toutes ces prestations font partie des services centraux fournis à des sociétés liées, qui doivent figurer sous chiffre 1.4.6". Une telle assertion ne suffit pas à justifier une modification de la comptabilité de la banque, celle-ci ne paraissant pas avoir été remise en cause par les autorités de surveillance compétentes. Il convient donc de voir si la Cour de céans peut elle-même étayer, ou contrecarrer, les changements effectués par l'AFC.

Le recourant ne conteste pas que les prestations fournies constituent en partie des activités non usuelles qui doivent donner lieu à une correction comptable. Tel est apparemment le cas des prestations informatiques et des services opérationnels (cf. p. 12 du mémoire de recours). Quoi qu'il en soit, sur la base du mémoire de recours, le Tribunal n'est pas en mesure de déterminer quelles sont exactement les prestations sur lesquelles porte le litige, et en particulier comment distinguer ce que le recourant appelle services opérationnels des nombreux services rendus mentionnées ci-dessus (cf. consid. 4.3.1). La position du recourant ne contient pas d'explication précise à ce sujet (voir en particulier le mémoire de recours, p. 12). Toutefois, on a vu qu'il revenait à l'autorité inférieure d'expliquer et justifier les changements qu'elle entend apporter à la comptabilité du recourant (cf. consid. 4.3.2 ci-dessus). Dans la mesure où elle ne l'a pas fait, on ne saurait reprocher aux recourants de ne pas développer une contre-argumentation plus étendue.

4.3.4 Si l'on reprend les différents services offerts dans le cadre des contrats litigieux, force est de constater que ceux-ci sont très variés (cf. consid. 4.3.1 ci-dessus): comptabilité, administration du personnel, audit interne et contrôle, conseil en investissement, support de marketing, mise à disposition de locaux et de personnels, de services d'entretien de locaux, de prestations de services de support informatique, comptable et administratif, service de *compliance*, de *reporting*, de management et de ressources humaines ainsi que de nombreuses autres opérations de soutien dans la mise en œuvre des stratégies commerciales et l'exécution des services à la clientèle ainsi que des activités telles que des recommandations d'investissements, des activités de distribution de produits, des propositions de portfolio, l'exécution de transactions et le soutien avec des conseils spécialisés. Il s'agit en premier lieu de se demander si chacune de ces prestations peut être analysée pour elle-même ou de savoir si le principe de l'unité de ces prestations doit prévaloir. En l'occurrence, il y a lieu de distinguer tout d'abord les *Services Level Agreements* de l'*Agreement for use of staff*. Si les premiers donnent lieu, à l'exception du contrat du 11 mai 2006 signé avec

D. _____ à (...), à des commissions comptées individuellement sur la base d'une méthodologie basée sur les coûts comprenant les frais directs et indirects suscités par la demande de service, le second prévoit un système fixe fondé sur la paiement d'un forfait de 5 à 10% des coûts suscités auquel s'ajoute le remboursement de ces derniers. Ainsi, la lecture des contrats permet de conclure qu'il est possible de déterminer avec précision quel revenu correspond à quel type de prestations, si bien qu'une analyse détaillée paraît envisageable. De plus, aucun élément du dossier, comptabilités ou calculs, n'infirme cette possibilité de procéder à un contrôle individuel de l'ensemble des prestations accordées. Enfin, même le système de forfait prévu pour l'*Agreement for use of staff* ne remet pas en question un tel contrôle dans la mesure où il prévoit que ce forfait de 5 à 10% se calcule sur les coûts générés qui doivent être entièrement remboursés. Ainsi, à l'exception du *Services Level Agreement* du 11 mai 2006 susmentionné, dont il reste à déterminer la nature de la prestation globale (cf. consid. 4.3.2), il apparaît qu'une distinction de ces coûts reste possible, si bien qu'une analyse individuelle des prestations pourrait être aussi menée dans ce cas.

Or l'autorité inférieure semble, au vu de la brièveté de sa motivation, avoir adopté une position schématique en estimant que les prestations fournies sur la base des *Services Level Agreements* et de l'*Agreement for use of staff* devaient être pris comme un ensemble indivisible. En l'absence d'explications claires et de prises de position étayées de la part des parties, la Cour de céans n'est pas en mesure de se faire une opinion définitive sur ce point.

Si l'on retient que chaque type de prestations peut être analysé pour lui-même, on remarque que certaines ne paraissent pas si éloignées d'une activité bancaire usuelle. Lorsque l'autorité retient dans la liste des services qui ne correspondent pas à une activité bancaire usuelle la gestion de liquidités, l'exécution de transactions et la gestion de fortune par des conseils en investissement ou des conseils en portfolio, l'absence de justification paraît surprenante. Il se peut que, ici, l'activité soit exercée d'une manière qui ne correspond pas à celle qui prévaudrait dans le cadre d'une relation bancaire ordinaire, mais la raison n'en tombe pas sous le sens.

4.3.5 En résumé, il n'est pas possible de dire à ce stade dans quelle mesure exacte les prestations du recourant doivent être considérées comme des prestations qui ne font pas usuellement partie des prestations fournies par une banque. La Cour de céans ne dispose pas des éléments

ni des points de comparaison nécessaires pour trancher cet aspect du litige. Il ne convient pas non plus qu'elle procède elle-même aux investigations utiles, n'étant pas la mieux placée pour ce faire. Le recourant se verrait par ailleurs privés d'un double contrôle des faits, l'autorité inférieure n'ayant pas cherché, apparemment, à mener une enquête plus approfondie sur les prestations fournies par le recourant. Enfin, il revient en premier lieu à l'AFC, en tant qu'autorité chargée d'établir les règles du forfait bancaire, d'évaluer dans quelle mesure celles-ci sont respectées ou non, pour autant que cette évaluation soit faite de manière correcte et compréhensible. L'AFC devra donc compléter l'instruction sur ce point afin de fonder sa décision sur une motivation plus substantielle et plus différenciée après qu'elle aura pris en compte les éléments mentionnés ci-dessus. Ainsi, il convient d'admettre le recours et de renvoyer le dossier à l'autorité inférieure pour complément d'instruction et nouvelle décision.

5.

5.1 Selon la jurisprudence, la partie qui a formé recours est réputée avoir obtenu gain de cause lorsque l'affaire est renvoyée à l'administration pour instruction complémentaire et nouvelle décision (ATF 132 V 215 consid. 6.2). En conséquence, conformément à l'art. 63 al. 1 PA et aux art. 1 ss du règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral (FITAF, RS 173.320.2), l'avance de frais de CHF 23'500.- doit être remboursée au recourant.

5.2 L'art. 64 al. 1 PA prévoit que l'autorité de recours peut allouer, d'office ou sur requête, à la partie ayant entièrement ou partiellement obtenu gain de cause, une indemnité pour les frais indispensables et relativement élevés qui lui ont été occasionnés (cf. également art. 7 ss FITAF). L'art. 14 al. 2 FITAF indique que le Tribunal fixe les dépens sur la base de l'éventuel décompte remis par la partie concernée. A défaut, il fixe l'indemnité sur la base du dossier.

En l'occurrence, les recourants obtenant gain de cause, ils ont droit à une indemnité à titre de dépens de la part de l'autorité inférieure. Sur la base de ce qui précède (cf. consid. 6.2 ci-dessus), celle-ci sera arrêtée à CHF 35'250.-.

Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :

1.

Le recours est admis et la décision du 5 novembre 2013 annulée.

2.

Le dossier est renvoyé à l'autorité inférieure pour complément d'instruction et nouvelle décision au sens des considérants.

3.

Il n'est pas perçu de frais de procédure. L'avance de frais de CHF 23'500.- effectuée en cours de procédure est restituée au recourant.

4.

L'autorité inférieure doit verser Fr. 35'250.— au recourant à titre de dépens.

5.

Le présent arrêt est adressé :

- au recourant (Acte judiciaire)
- à l'autorité inférieure (n° de réf. [...] ; Acte judiciaire)

Les voies de droit sont indiquées à la page suivante.

Le président du collège :

Le greffier :

Pascal Mollard

Cédric Ballenegger

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 ne court pas du 18 décembre au 2 janvier inclus (art. 46 al. 1 let. c 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 du recourant (art. 42 LTF).

Expédition :