

Bundesgericht  
Tribunal fédéral  
Tribunale federale  
Tribunal federal

2C 1095/2018

Arrêt du 19 septembre 2019

Ile Cour de droit public

Composition

MM. et Mme les Juges fédéraux Zünd, Juge président, Aubry Girardin et Donzallaz.

Greffier: M. Tissot-Daguette.

Participants à la procédure

1. A.A. \_\_\_\_\_ AG,

2. A.B. \_\_\_\_\_ AG,

toutes les deux représentées par Von Graffenried AG Treuhand,  
recourantes,

contre

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

Objet

Taxe sur la valeur ajoutée (TVA); périodes fiscales 2008 et 2009,

recours contre l'arrêt de la Cour I du Tribunal administratif fédéral du 24 octobre 2018 (A-5244/2017).

Faits :

A.

La société A.B. \_\_\_\_\_ AG est notamment active dans le domaine des produits financiers structurés. Durant les années 2007 à 2011, elle a fait partie, en particulier avec la société A.A. \_\_\_\_\_ AG du groupe TVA C. \_\_\_\_\_, dont la société C. \_\_\_\_\_ Group SA était la représentante. Les sociétés A.B. \_\_\_\_\_ AG et A.A. \_\_\_\_\_ AG ont quitté le groupe TVA C. \_\_\_\_\_ le 1er octobre 2012.

B.

En 2012, l'Administration fédérale des contributions (ci-après: l'Administration fédérale) a procédé à un contrôle du groupe TVA C. \_\_\_\_\_ portant sur les années 2007 à 2011. L'Administration fédérale a fait valoir une correction d'impôt en sa faveur de 1'241'421 fr. pour les années 2007 à 2009 et de 2'747'330 fr. pour les années 2010 et 2011. Elle a adressé deux notifications d'estimation relatives à ces corrections au groupe TVA C. \_\_\_\_\_ qui s'est acquitté du paiement des montants réclamés, sous réserve de contestation. S'agissant de la notification d'estimation relative aux années 2007 à 2009, le groupe TVA C. \_\_\_\_\_ a élevé réclamation le 20 décembre 2012. Le 2 juillet 2013, l'Administration fédérale a partiellement admis cette réclamation et réduit le montant de la correction à 1'123'171 francs. Le groupe TVA C. \_\_\_\_\_, par ses membres, a contesté cette décision sur réclamation auprès du Tribunal administratif fédéral le 2 septembre 2013. Le 23 octobre 2014, celui-ci a partiellement admis le recours, renvoyant notamment la cause à l'Administration fédérale pour instruction complémentaire et nouvelle décision dans le sens des considérants. Par arrêt du 5 janvier 2015 (arrêt 2C 1079/2014), le Tribunal fédéral a déclaré

irrecevable le recours interjeté contre l'arrêt du Tribunal administratif fédéral du 23 octobre 2014, celui-ci constituant une décision incidente et les recourantes n'ayant pas invoqué à satisfaction l'existence d'un préjudice

irréparable. Le 28 janvier 2015, il a également déclaré irrecevable une demande d'interprétation de son arrêt 2C 1079/2014 (arrêt 2G 1/2015).

Le 13 juillet 2017, l'Administration fédérale a rendu une nouvelle décision remplaçant et annulant sa décision sur réclamation du 2 juillet 2013. Elle a partiellement admis la réclamation et constaté que le groupe TVA C.\_\_\_\_\_ avait acquitté 636'886 fr. à bon droit pour les périodes allant du 1<sup>er</sup> trimestre 2007 au 4<sup>e</sup> trimestre 2009. Le 13 septembre 2017, les sociétés A.A.\_\_\_\_\_ AG et A.B.\_\_\_\_\_ AG ont interjeté recours contre la décision de l'Administration fédérale du 13 juillet 2017 auprès du Tribunal administratif fédéral. Par arrêt du 24 octobre 2018, le Tribunal administratif fédéral a rejeté le recours dans la mesure où celui-ci était recevable.

C.

Agissant par la voie du recours en matière de droit public, les sociétés A.A.\_\_\_\_\_ AG et A.B.\_\_\_\_\_ AG demandent au Tribunal fédéral, sous suite de frais et dépens, d'annuler l'arrêt du Tribunal administratif fédéral du 24 octobre 2018, de fixer l'impôt préalable à 806'144 fr. 22 pour l'année 2008 et à 343'052 fr. 65 pour l'année 2009 et de leur restituer un montant de 207'053 fr. 77 avec intérêts rémunérateurs.

Le Tribunal administratif fédéral se réfère à son arrêt. L'Administration fédérale conclut 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 les destinataires de l'acte attaqué qui ont un intérêt digne de protection à son annulation ou à sa modification, de sorte qu'il faut leur reconnaître la qualité pour recourir (art. 89 al. 1 LTF; cf. pour la recourante 1, l'art. 15 al. 1 let. c de la loi du 12 juin 2009 régissant la taxe sur la valeur ajoutée [LTVA; RS 641.20], respectivement l'art. 32 al. 1 let. e de l'ancienne loi du 2 septembre 1999 régissant la taxe sur la valeur ajoutée [aLTVA; RO 2000 1300] qui fonde la responsabilité solidaire des personnes faisant partie d'un groupe d'imposition pour la dette fiscale), le recours en matière de droit public est recevable.

2.

Comme le relèvent les recourantes, c'est l'arrêt du Tribunal administratif fédéral du 24 octobre 2018 qui représente l'objet de la contestation (cf. ATF 142 I 155 consid. 4.4.2 p. 156). En outre, la décision incidente du Tribunal administratif fédéral du 23 octobre 2014 (cf. arrêt 2C 607/2017 du 10 décembre 2018 consid. 1) pourrait également être contestée dans la présente procédure de recours contre la décision finale (cf. art. 93 al. 3 LTF), même si, comme en l'espèce, un recours contre cette décision incidente a été déclaré irrecevable par le Tribunal fédéral (ATF 131 III 87 consid. 3.3 p. 90; arrêt 2C 653/2014 du 15 janvier 2015 consid. 1). Les recourantes ne s'en prennent toutefois pas à cette décision incidente. Elles citent uniquement l'arrêt du 24 octobre 2018 comme étant l'arrêt attaqué sur la première page de leur recours, ainsi qu'à de multiples reprises dans leur motivation, et n'ont joint que cet arrêt à leur mémoire (cf. art. 42 al. 3 LTF). Elles ne contestent en outre que l'arrêt entrepris en tant qu'il concerne les périodes fiscales 2008 et 2009, à l'exclusion de la période fiscale 2007, limitant ainsi le litige à ces deux périodes (cf. art. 107 al. 1 LTF). Certes, elles semblent se plaindre de ce que le Tribunal

administratif fédéral n'a pas examiné certains de leurs griefs. Or, pour autant qu'on comprenne les recourantes, il faut constater que la motivation d'une éventuelle violation de leur droit d'être entendues n'est pas suffisante, dans la mesure où les recourantes n'expliquent pas quels éléments n'auraient pas été examinés par l'autorité précédente (art. 106 al. 2 LTF). Il n'y a par conséquent pas à examiner plus avant cet éventuel grief.

3.

Le Tribunal fédéral statue en principe 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 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).

Dans leur mémoire, les recourantes, sans toutefois citer l'art. 97 al. 1 LTF, présentent à plusieurs reprises leurs propres vision et appréciation des faits de manière appellatoire et les opposent à celles de l'autorité précédente. Une telle manière de procéder ne respecte pas les conditions de motivation de l'art. 106 al. 2 LTF. Le Tribunal fédéral vérifiera donc la correcte application du droit sur le seule base des faits retenus par le Tribunal administratif fédéral dans l'arrêt contesté.

4.

La aLTVA, entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2001, a été abrogée avec effet au 31 décembre 2009 par la LTVA. Sous réserve d'exceptions, les normes de l'ancien droit ainsi que leurs dispositions d'exécution sont applicables à tous les faits et rapports juridiques ayant pris naissance avant leur abrogation (art. 112 al. 1 LTVA). L'aLTVA s'applique dès lors au présent litige qui porte sur les périodes fiscales allant du 1<sup>er</sup> janvier 2008 au 31 décembre 2009.

5.

5.1. En l'occurrence, il ressort des faits retenus par le Tribunal administratif fédéral que la recourante 2 est active dans le domaine des produits structurés, mais qu'elle n'est pas une banque. Elle réalise d'une part des opérations financières exclues du champ de l'impôt, notamment l'émission et la distribution de ses propres produits structurés, ainsi que l'activité de " market maker " pour les produits structurés d'une société soeur dont le siège se trouve à l'étranger. D'autre part, elle fournit des prestations d'assistance et de conseil non exclues du champ de l'impôt dans le cadre de l'émission des produits structurés de sa société soeur précitée. Le Tribunal administratif fédéral a ainsi constaté que la recourante 2 supportait des charges et investissements grevés d'impôt préalable affectés aussi bien à la fourniture de prestations donnant droit à la récupération de cet impôt préalable, qu'à la fourniture de prestations n'y donnant pas droit, raison pour laquelle il convenait de procéder à la réduction du droit à la déduction de l'impôt préalable.

L'autorité précédente, forte de ces constatations et du fait que, sur renvoi, l'Administration fédérale a notamment examiné les prestations effectuées par la recourante 2 et recueilli divers moyens de preuve, a procédé à l'analyse de la clé de répartition proposée par celle-ci. Cette proposition tenait en particulier compte du fait que le chiffre d'affaires réalisé à l'étranger générerait deux fois plus de charges que le chiffre d'affaires identique réalisé en Suisse, ce qui devait conduire à une multiplication par 1,5 du chiffre d'affaires réalisé à l'étranger pour déterminer la clé de répartition. Le Tribunal administratif fédéral a refusé d'appliquer la proposition de la recourante 2, car, sur le vu des éléments obtenus par l'autorité de première instance, le résultat de la répartition n'était ni correct ni objectif. Pour cette raison, il s'est rallié à l'avis de l'Administration fédérale, qui a quant à elle fixé la clé de répartition au pro rata des chiffres d'affaires (imposables et exclus) de la recourante 2.

5.2. Pour leur part, les recourantes ne contestent pas qu'une partie des activités de la recourante 2 ne permet pas de déduire l'impôt préalable et qu'il est question d'une situation de double affectation nécessitant de répartir les prestations en fonction de leur caractère imposable ou non. Elles reprochent en revanche au Tribunal administratif fédéral d'avoir appliqué une méthode de calcul erronée et minimisé le montant du chiffre d'affaires imposable obtenu à l'étranger.

5.3. Le litige porte ainsi sur la détermination de la clé de répartition permettant de fixer la part d'impôt préalable déductible des impôts dus par la recourante 2 pour les périodes fiscales 2008 et 2009.

6.

En premier lieu, et même si cela n'est pas contesté par les recourantes, on peut confirmer le fait que les activités de la recourante 2 effectuées en Suisse pour son compte sont exonérées au sens impropre, alors que

celles effectuées pour le compte de sa société soeur à l'étranger ne le sont pas. En effet, l'art. 18 ch. 19 aLTVA exclut du champ de l'impôt (exonération au sens impropre, qui ne permet en principe pas de déduire l'impôt préalable, cf. art. 17 aLTVA; cf. également art. 26 aLTVA qui ne prévoit pas d'exception pour l'art. 18 ch. 19 aLTVA) certaines opérations réalisées dans les domaines du marché monétaire et du marché des capitaux (arrêt 2C 979/2011 du 12 juin 2012 consid. 4 et les références), telles les prestations fournies par la recourante 2 en Suisse. En revanche, les prestations d'assistance et de conseil fournies par celle-ci à sa société soeur ne figurent pas dans la liste des exonérations impropres contenues à l'art. 18 aLTVA, ce qui signifie que, pour ces activités, la recourante 2 peut déduire l'impôt préalable.

7.

7.1. Aux termes de l'art. 38 aLTVA, les affectations qui donnent droit à la déduction de l'impôt préalable doivent être justifiées par l'usage commercial et sont les livraisons de biens imposables, les prestations de services imposables, les opérations pour lesquelles il y a eu imposition par option, la remise de cadeaux et d'échantillons à certaines conditions (al. 2), ainsi que les activités en relation avec l'étranger ou qui seraient imposables si l'assujetti les effectuait sur territoire suisse (al. 3 qui renvoie à l'al. 1). Ainsi, les biens et services qui ouvrent le droit à la déduction de l'impôt préalable doivent être affectés à des opérations imposables (sous réserve de la remise de cadeaux, art. 38 al. 2 let. d aLTVA), seules les affectations dont il est établi qu'elles servent un but commercial justifiant la déduction. Cela exclut que les biens et services affectés à une consommation privée donnent droit à la déduction de l'impôt préalable. Cela vaut également lorsque le consommateur est un assujetti et qu'il affecte des biens et services à un autre but que son activité commerciale, soit à des opérations imposables (ATF 132 II 353 consid. 8.2 p. 364 s. et les références; arrêt 2C 264/2014 du 17 août 2015 consid. 2.2.2 et les références).

7.2. Le droit de déduire l'impôt préalable suppose une relation entre l'opération préalable grevée et l'opération imposable à laquelle celle-là est affectée. La relation peut être directe (achat d'un produit qui est revendu). Elle peut être indirecte lorsque la prestation imposable est exécutée grâce à des biens et services grevés de l'impôt préalable qui n'entrent toutefois pas dans sa composition. Tel est le cas des moyens de production ou des biens d'investissement. Le lien entre les deux prestations est économique et les biens et services grevés que l'assujetti a acquis doivent pouvoir être imputés à son activité imposable (ATF 132 II 353 consid. 8.3 p. 365; arrêt 2C 264/2014 du 17 août 2015 consid. 2.2.2 et les références).

7.3. Si l'assujetti utilise des biens, des parties de biens ou des services tant pour des affectations donnant droit à la déduction de l'impôt préalable qu'à d'autres fins, la déduction de l'impôt préalable doit être réduite proportionnellement à l'utilisation (cas de double affectation; art. 41 al. 1 aLTVA; arrêt 2C 264/2014 du 17 août 2015 consid. 2.2.2 et les références). Pour déterminer la part d'impôt préalable déductible en cas de double affectation, la loi, respectivement l'ordonnance n'ont pas prévu de procédure particulière, cette détermination étant laissée à la pratique. A ce propos, il convient de faire ici référence à l'art. 58 al. 3 aLTVA, qui prévoit que si l'enregistrement exact de certains faits essentiels pour le calcul de l'impôt entraîne une charge excessive pour l'assujetti, l'Administration fédérale doit lui accorder des facilités et admettre qu'il calcule l'impôt par approximation, pour autant qu'il n'en résulte aucune diminution ni augmentation notable du montant de l'impôt, aucune distorsion marquante de la concurrence, et que cela ne complique pas de manière excessive les décomptes d'autres assujettis ni les contrôles fiscaux (arrêt 2C 264/2014 du 17 août 2015 consid. 2.2.3). Avec cette disposition, le

législateur a voulu formellement permettre à l'Administration fédérale de déterminer dans quels domaines et sous quelles conditions celle-ci désirait prévoir des facilités (arrêts 2C 595/2016 du 11 janvier 2017 consid. 4.1.1; 2C 264/2014 du 17 août 2015 consid. 2.2.4 et les références). S'agissant des facilités en relation avec le droit de procéder à la déduction de l'impôt préalable en cas de double affectation, l'Administration fédérale, en application des art. 52 et 58 al. 3 aLTVA, a publié la Brochure spéciale n°6 de décembre 2007 ("Réduction de la déduction de l'impôt préalable en cas de double affectation"). Outre la détermination de la réduction de la déduction de l'impôt préalable selon la méthode effective, l'Administration fédérale prévoit également différentes méthodes de détermination forfaitaires de la réduction. Font en particulier partie de ces méthodes forfaitaires:

l'attribution partielle de l'impôt préalable (variante forfaitaire 1), la clé de répartition en fonction du chiffre d'affaires (variante forfaitaire 2) et l'unité de la prestation (variante forfaitaire 3; cf. arrêt 2C 264/2014 du 17 août 2015 consid. 2.2.7 et les références). En outre, des forfaits spécifiques ont également été développés pour les

banques (arrêt 2C 264/2014 du 17 août 2015 consid. 2.2.8 et les références).

S'agissant plus particulièrement de la méthode forfaitaire 2 (cf. Brochure spéciale n°6, ch. 4), l'Administration fédérale mentionne que deux principes doivent être observés. Tout d'abord, l'impôt préalable grevant toutes les charges (achats de marchandises et de prestations de services, autres charges d'exploitation) et tous les investissements doit être porté dans les comptes sous "Impôt préalable". Il doit ensuite être réduit en fonction de la composition du chiffre d'affaires total servant de base de calcul (Brochure spéciale n°6, ch. 4.1). Selon l'Administration fédérale, lors de l'application de cette variante, la réduction de la déduction de l'impôt préalable s'effectue sur l'ensemble des charges et des investissements, en fonction de la composition du chiffre d'affaires total déterminant (Brochure spéciale n°6, ch. 4.2). Cette méthode ne peut toutefois être utilisée que lorsque les charges grevées d'impôt sont plus ou moins proportionnelles aux chiffres d'affaires réalisés.

7.4. En l'occurrence, sur ordre du Tribunal administratif fédéral, l'Administration fédérale a procédé à une instruction complémentaire de la cause en examinant notamment diverses pièces comptables de la recourante 2. Elle a également pris en compte deux rulings conclus avec l'administration fiscale zurichoise autorisant la répartition du bénéfice des opérations de la société soeur de la recourante 2 à raison de 50% à l'étranger et de 50% en Suisse (ruling du 22 février 2011), respectivement à raison de 54%/46% (ruling du 14 janvier 2015). L'Administration fiscale a retenu à cette occasion que la répartition des bénéfices suivait la répartition des charges du personnel et que la répartition des charges devrait suivre le même principe. Le Tribunal administratif fédéral a confirmé cette façon de procéder.

Dans la mesure où il ressort des faits que les charges grevées d'impôt sont proportionnelles aux chiffres d'affaires réalisés par la recourante 2, il est justifié d'appliquer la méthode forfaitaire de la clé de répartition selon le chiffre d'affaires à la présente cause, comme l'ont fait l'Administration fiscale, puis le Tribunal administratif fédéral. Certes, les recourantes contestent l'application de cette méthode. Toutefois, pour arriver à démontrer que celle-ci n'est pas justifiée, elles se fondent sur des faits qui ne ressortent pas de l'arrêt entrepris et ne motivent pas à suffisance un éventuel établissement inexact des faits (cf. consid. 3 ci-dessus). On ne saurait par conséquent retenir la répartition des charges proposée entre l'activité effectuée en Suisse et celle effectuée à l'étranger. Les recourantes ne font à ce propos qu'apporter leurs propres vision et appréciation des faits et les opposer à celle de l'autorité précédente, ce qui ne saurait être admis.

Il en va de même en tant qu'elles font référence à un "distribution fee". Ici également, elles avancent des faits qui ne ressortent pas de l'arrêt entrepris. L'autorité précédente a d'ailleurs uniquement mentionné qu'avec cette critique, les recourantes faisaient valoir une conclusion nouvelle devant elle qui sortait de l'objet de la contestation. Elle a au demeurant relevé que le fait de savoir si les "distribution fees" avaient une influence sur la clé de répartition dans l'éventualité où ceux-ci devaient ou non être attribués aux prestations exonérées au sens impropre n'était ni évident, ni ne ressortait du dossier.

8.

Sur le vu de l'ensemble des motifs qui précèdent, le recours doit être rejeté. Succombant, les recourantes doivent supporter les frais judiciaires, solidairement entre elles (art. 66 al. 1 et 5 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 9'000 fr., sont mis à la charge des recourantes, solidairement entre elles.

3.

Le présent arrêt est communiqué à la représentante des recourantes, à l'Administration fédérale des contributions et à la Cour I du Tribunal administratif fédéral.

Lausanne, le 19 septembre 2019  
Au nom de la IIe Cour de droit public  
du Tribunal fédéral suisse

Le Juge président : Zünd

Le Greffier : Tissot-Daguette