

Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

2C 1096/2018

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 2010 et 2011,

recours contre les arrêts de la Cour I du Tribunal administratif fédéral des 23 octobre 2014 (A-4913/2013)
et 24 octobre 2018 (A-5232/2017).

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 2010 et 2011, 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 2'579'033 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 arrêts du 18 mars 2016 (causes 2C 1067/2014 et 2C 1077/2014), le Tribunal fédéral a déclaré irrecevables les recours interjetés par le groupe TVA C. _____ et l'Administration fédérale

contre l'arrêt du Tribunal administratif fédéral du 23 octobre 2014.

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 2'579'033 fr. à bon droit pour les périodes allant du 1^{er} trimestre 2010 au 4^e trimestre 2011. 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 et de renvoyer la cause à l'Administration fédérale pour nouvelle décision; subsidiairement d'annuler l'arrêt précité, de constater que les indemnités de distribution (" Vertriebsentschädigungen "; " distribution fee ") ne sont pas soumises à l'impôt sur les acquisitions (" Bezugsteuer ") et de fixer l'impôt préalable à 549'911 fr. 12 pour l'année 2010 et à 717'118 fr. 36 pour l'année 2011 (plus subsidiairement à 601'373 fr. 65 pour 2010 et à 1'114'946 fr. 10 pour 2011) et de leur restituer la différence avec le montant retenu par l'Administration fédérale, avec intérêts rémunérateurs.

Le Tribunal administratif fédéral se réfère à son arrêt. L'Administration fédérale conclut au rejet du recours dans la mesure où celui-ci est recevable.

Considérant en droit :

1.

1.1. L'arrêt du Tribunal administratif fédéral du 24 octobre 2018 est une décision finale (art. 90 LTF). Il est donc sujet à recours devant le Tribunal fédéral. L'arrêt du 23 octobre 2014 représente quant à lui une décision incidente (arrêt 2C 1067/2014 du 18 mars 2016 consid. 2.2.2) et peut être attaqué avec la décision finale, conformément à l'art. 93 al. 3 LTF (cf. ATF 142 III 653 consid. 1.1 p. 654). Le fait que le recours contre cet arrêt ait été déclaré irrecevable par le Tribunal fédéral sous l'angle de l'art. 93 al. 1 LTF n'empêche pas les recourantes de se plaindre de la décision attaquée dans le cadre du présent recours contre la décision finale (ATF 131 III 87 consid. 3.3 p. 90; arrêt 2C 653/2014 du 15 janvier 2015 consid. 1).

1.2. Pour le surplus, les arrêts précités émanent du Tribunal administratif fédéral (art. 86 al. 1 let. a LTF), ont été rendus dans une cause de droit public (art. 82 let. a LTF) et ne tombent 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 des actes attaqués qui ont 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] 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.

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.

3.

L'ancienne loi du 2 septembre 1999 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (aLTVA; RO 2000 1300), entrée en vigueur le 1^{er} 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). 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 2011.

4.

Dans un grief d'ordre formel qu'il convient d'examiner en premier lieu (ATF 132 V 387 consid. 5.1 p. 390), les recourantes, citant l'art. 29 al. 2 Cst., se plaignent de ce que la décision sur réclamation rendue par l'Administration fédérale le 13 juillet 2017 et l'arrêt du Tribunal administratif fédéral du 24 octobre 2018 ne se prononcent pas sur la question de l'activité d'intermédiaire de la recourante 2. Elles invoquent une absence de motivation constituant une violation grave de leur droit d'être entendues.

4.1. Le droit d'être entendu déduit de l'art. 29 al. 2 Cst. impose notamment à l'autorité judiciaire de motiver ses décisions, afin que le justiciable puisse les comprendre et exercer son droit de recours à bon escient. Pour satisfaire à cette exigence, il suffit que l'autorité mentionne au moins brièvement les motifs qui l'ont guidée et sur lesquels elle a fondé sa décision. Elle n'a pas l'obligation d'exposer et de discuter tous les faits, moyens de preuve et griefs invoqués par les parties, mais peut au contraire se limiter à ceux qui, sans arbitraire, peuvent être tenus pour pertinents (ATF 142 II 154 consid. 4.2 p. 157 et les références). Dès lors que l'on peut discerner les motifs qui ont guidé la décision de l'autorité, le droit à une décision motivée est respecté même si la motivation présentée est erronée. La motivation peut d'ailleurs être implicite et résulter des différents considérants de la décision (ATF 141 V 557 consid. 3.2.1 p. 565 et les références).

4.2. En premier lieu, on fera remarquer aux recourantes qu'elles ne sauraient s'en prendre à la décision sur réclamation de l'Administration fédérale, en raison de l'effet dévolutif complet du recours déposé auprès du Tribunal administratif fédéral (cf. ATF 136 II 539 consid. 1.2 p. 543). Pour le surplus, dans l'arrêt entrepris, l'autorité précédente a expliqué que la question de la distinction à opérer entre l'activité de négociation et celle d'apporteur de clients exercée par la recourante 2 avait déjà été traitée dans son arrêt du 23 octobre 2014 et qu'il n'y avait pas lieu d'y revenir. Or, par cette motivation et compte tenu du fait que dans l'arrêt du 23 octobre 2014 le Tribunal administratif fédéral a effectivement examiné ce point, il ne saurait être question d'une violation du droit d'être entendues des recourantes. Il ne saurait en effet être attendu de l'autorité précédente qu'elle motive à nouveau un grief qu'elle avait déjà définitivement traité dans un arrêt précédent; il suffit qu'elle y renvoie. En ce sens, le grief de violation du droit d'être entendu présenté par les recourantes doit être écarté.

5.

Comme on l'a vu (cf. consid. 1 ci-dessus), l'arrêt du Tribunal administratif fédéral du 24 octobre 2018 est une décision finale, alors que l'arrêt que cette autorité a rendu le 23 octobre 2014 représente quant à lui une décision incidente qui peut être attaqué avec la décision finale. Par conséquent, il y a lieu de traiter dans la présente cause la question de la qualité d'intermédiaire de la recourante 2.

5.1. A teneur de l'art. 1 al. 1 LTVA, la Confédération perçoit, à chaque stade du processus de production et de distribution, un impôt général sur la consommation (taxe sur la valeur ajoutée, TVA), avec déduction de l'impôt préalable. La TVA a pour but d'imposer la consommation finale non entrepreneuriale sur le territoire suisse. Il existe cependant certaines prestations qui sont exclues du champ de l'impôt, étant précisé qu'une prestation exclue du champ de l'impôt n'est pas imposable si l'assujetti n'a pas opté pour son imposition en vertu de l'art. 22 LTVA (art. 21 al. 1 LTVA). Sont en particulier exclues du champ de l'impôt, certaines opérations

réalisées dans les domaines du marché monétaire et du marché des capitaux (cf. art. 21 al. 2 ch. 19 let. a à e LTVA). L'exonération selon cette disposition a pour conséquence que l'option pour l'imposition des prestations exclues du champ de l'impôt n'est pas possible (art. 22 al. 2 let. a LTVA). En outre, les prestations et l'importation de biens affectés à la fourniture de prestations exclues du champ de l'impôt ne donnent pas droit à la déduction de l'impôt préalable si l'assujetti n'a pas opté pour leur imposition (art. 29 al. 1 LTVA; cf. arrêt 2C 488/2017 du 9 avril 2019 consid.

2.3.3 et les références).

5.2. S'agissant de la question de l'application de l'art. 21 al. 1 ch. 19 let. a à e LTVA au présent cas, il ressort de l'arrêt du 23 octobre 2014 du Tribunal administratif fédéral (arrêt A-4913/2013 consid. 5.2) que l'Administration fédérale, à la suite de l'entrée en vigueur de la LTVA au 1^{er} janvier 2010, a modifié sa pratique en donnant notamment une nouvelle définition à la notion d'intermédiaire pour les prestations mentionnées à la disposition précitée (cf. Info TVA 14 concernant le secteur Finance d'avril 2012 [ci-après: Info TVA 14]). En substance, elle a décidé que cette notion ne devait plus être lue en parallèle avec celle de représentant direct, tel que cela était le cas sous l'empire de l'ancien droit (cf. art. 18 ch. 19 let. a à e aLTVA en relation avec l'art. 11 al. 1 aLTVA). L'Administration fédérale a ainsi nouvellement interprété la notion d'intermédiaire et étendu son champ d'application, afin que celle-ci se rapproche de la notion qui prévaut dans l'Union européenne, conformément à la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne. Le Tribunal administratif fédéral a jugé que ce changement n'était pas souhaité par le législateur, la notion d'intermédiaire de l'art. 21 al. 2 ch. 19 let. a à e LTVA

restant liée à celle de représentation direct contenue à l'art. 20 LTVA. A la suite de ces développements, l'autorité précédente a constaté que les co-contractants de la recourante 2 n'avaient pas agi en tant que représentants directs d'une des parties aux opérations financières effectuées. S'agissant d'une condition essentielle à la présence d'une prestation de négociation, elle a donc exclu l'application de l'art. 21 al. 2 ch. 19 let. e LTVA. Sur le vu de ce résultat, elle a écarté la demande d'instruction déposée par les recourantes, qui devait permettre, selon celles-ci, de qualifier les prestations fournies.

5.3. Postérieurement à l'arrêt entrepris, le Tribunal fédéral a eu à se prononcer sur la nouvelle pratique de l'Administration fédérale, telle que celle-ci l'a définie dans l'Info TVA 14 (cf. arrêt 2C 943/2017 du 17 juillet 2019, destiné à la publication). Procédant à une interprétation de l'art. 21 al. 2 ch. 19 let. a à e LTVA, il a jugé en bref que cette pratique était conforme à la loi et, partant, qu'en retenant que la notion d'intermédiaire demeurerait liée à celle de représentation directe, le Tribunal administratif fédéral avait violé le droit fédéral (arrêt 2C 943/2017 du 17 juillet 2019 consid. 4.5.4, destiné à la publication). Il a ainsi défini l'activité d'intermédiaire comme étant l'activité d'une personne agissant comme entremetteur et ayant comme but de parvenir à la conclusion d'un contrat entre deux parties dans le domaine du marché monétaire et du marché des capitaux, sans qu'elle-même soit partie au contrat en question et sans qu'elle n'ait un intérêt propre au contenu dudit contrat (cf. arrêt 2C 943/2017 du 17 juillet 2019 consid. 4.5.4, destiné à la publication; Info TVA 14 ch. 5.10.1). Reprenant la définition donnée par l'Administration fédérale, il a continué en jugeant que l'activité d'intermédiaire est

différente des prestations contractuelles tendant à obtenir des clients, celles-ci ne se rapportant pas à un contrat en particulier, mais tendant à conclure de futurs contrats potentiels et indéterminés. Le Tribunal fédéral a considéré que les "finder's fee", qui représentent la contre-prestation à cette activité de recherche de clients, ne pouvaient ainsi être exclus du champ de l'impôt (arrêt 2C 943/2017 du 17 juillet 2019 consid. 4.5.4 et les références, destiné à la publication).

5.4. Ce changement de pratique a une incidence directe sur la présente cause. Le Tribunal administratif fédéral a en effet rejeté le recours porté par les recourantes devant lui avec comme seule argumentation que les co-contractants de la recourante 2 n'avaient pas agi en tant que représentants directs. Or, puisque cette notion n'est plus déterminante pour retenir l'existence d'une activité d'intermédiaire au sens de l'art. 21 al. 2 ch. 19 let. a à e LTVA, mais qu'il faut bien plus prendre en compte les opérations commerciales individuelles, il convient d'admettre le recours et de renvoyer la cause à l'autorité précédente, afin qu'elle examine ces opérations et détermine si la recourante 2 a exercé une activité d'intermédiaire au sens de l'art. 21 al. 2 ch. 19 let. a à e LTVA. Les faits figurant dans l'arrêt entrepris ne permettent en effet nullement de statuer sur cette question, aucune

opération n'y étant rapportée. Les recourantes font certes valoir certains éléments de fait à ce propos. Toutefois, il s'agit-là de faits qui ne sauraient être pris en compte par le Tribunal fédéral (cf. consid. 2 ci-dessus). Par ailleurs, il n'est pas non plus possible de confirmer la décision de l'Administration fédérale, même si celle-ci prend

en compte la nouvelle pratique développée par le Tribunal fédéral dans l'arrêt 2C 943/2017 du 17 juillet 2019 destiné à la publication, dès lors que le Tribunal administratif fédéral n'a pas retenu les faits pertinents pour ce faire dans son arrêt.

6.

Les recourantes font encore valoir que la clé de répartition permettant de fixer la part d'impôt préalable déductible des impôts dus par la recourante 2 pour les périodes sous revue a été faussement déterminée par le Tribunal administratif fédéral. Or, sur le vu de ce qui précède, compte tenu du renvoi de la cause à l'autorité précédente pour que celle-ci détermine les différentes opérations exclues du champ de l'impôt et du fait que la clé de répartition dépend de la situation concrète du cas d'espèce (cf. arrêt 2C 1095/2018 du 19 septembre 2019 consid. 7.3), il se justifie également de renvoyer la cause à l'autorité précédente sur ce point.

7.

Les considérants qui précèdent conduisent à l'admission du recours. L'arrêt du Tribunal administratif fédéral du 24 octobre 2018 est annulé et celui du 23 octobre 2014 l'est en tant qu'il concerne la recourante 2 (consid. 5). La cause est renvoyée au Tribunal administratif fédéral pour nouvelle décision dans le sens des considérants. Les frais judiciaires sont mis à la charge de l'Administration fédérale qui succombe et dont l'intérêt patrimonial est en cause (art. 66 al. 1 et 4 LTF). Les recourantes, créancières solidaires, ont droit à une indemnité de partie, à charge de l'Administration fédérale (art. 68 al. 1 et 2 LTF).

Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce :

1.

Le recours est admis. L'arrêt du Tribunal administratif fédéral du 24 octobre 2018 est annulé et celui du 23 octobre 2014 est annulé en tant qu'il concerne la recourante 2. La cause est renvoyée à l'autorité précédente pour nouvelle décision dans le sens des considérants.

2.

Les frais judiciaires, arrêtés à 25'000 fr., sont mis à la charge de l'Administration fédérale.

3.

L'Administration fédérale versera aux recourantes la somme de 25'000 fr. à titre de dépens pour la procédure devant le Tribunal fédéral.

4.

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