

Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

2C 93/2015

{T 0/2}

Arrêt du 31 mai 2016

Ile Cour de droit public

Composition

MM. et Mme les Juges fédéraux Seiler, Président,
Zünd, Aubry Girardin, Donzallaz et Haag.
Greffier : M. Chatton.

Participants à la procédure

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

contre

Groupe TVA X._____, formé par X._____, succursale de Genève, et X._____, succursale de Zurich,
représenté par BDO SA,
intimé.

Objet

Taxe sur la valeur ajoutée (TVA); bureau de représentation; activité bancaire; périodes du 1er trimestre 2010 au 4ème trimestre 2011,

recours contre l'arrêt A-6759/2013 du Tribunal administratif fédéral, Cour I, du 10 décembre 2014.

Faits :

A.

X._____, succursale de Genève (auparavant X._____ Londres, succursale de Genève; ci-après: la Succursale 1) et X._____, succursale de Zurich (auparavant X._____, Londres, succursale de Zurich; ci-après: la Succursale 2) ont pour but l'exploitation d'une banque. Toutes deux forment le Groupe TVA X._____ (ci-après: le Groupe TVA), qui est inscrit comme assujetti à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) dans le registre de l'Administration fédérale des contributions (ci-après: l'Administration fédérale) depuis le 1er janvier 2005. Son représentant est la Succursale 1.

B.

Le 13 mars 2013, l'Administration fédérale a procédé à un contrôle externe du Groupe TVA, portant sur les périodes de décompte allant du 1er trimestre 2007 au 4ème trimestre 2011. A l'issue de ce contrôle, l'Administration fédérale a fait valoir une correction d'impôt en sa faveur. Le 12 avril 2013, elle a adressé à l'assujetti une notification d'estimation confirmant les montants de la créance fiscale pour les années 2010 et 2011, à savoir 666'705 fr. et 776'553 fr., ainsi qu'une correction de l'impôt en sa faveur de 1'563'872 fr. Contestant notamment la partie du contrôle relatif à l'impôt sur les acquisitions en lien avec les prestations

fournies par une structure basée en Uruguay, de même que la classification de certaines prestations à l'aune du forfait bancaire convenu, le Groupe TVA a formé réclamation contre la notification d'estimation concernant les années 2010 et 2011. Par décision du 5 novembre 2013, l'Administration fédérale a rejeté la réclamation du Groupe TVA et confirmé le montant de la correction d'impôt en sa faveur.

Le Groupe TVA a recouru contre cette décision auprès du Tribunal administratif fédéral, qui a admis le recours par arrêt A-6759/2013 du 10 décembre 2014, annulé la décision du 5 novembre 2013 et renvoyé la cause à l'Administration fédérale pour complément d'instruction et nouvelle décision au sens des considérants. A ce titre, le Tribunal administratif fédéral a notamment considéré que la structure uruguayenne ne constituait pas un établissement stable sis à l'étranger et que les prestations acquises par le Groupe TVA en lien avec cette structure n'étaient pas soumises à l'impôt sur les acquisitions.

C.

Contre l'arrêt du 10 décembre 2014, l'Administration fédérale interjette un recours en matière de droit public au Tribunal fédéral, en concluant à l'annulation partielle dudit arrêt. Elle demande qu'il soit constaté que les prestations acquises par la Succursale 1 auprès de Y. _____ (Uruguay) SA (ci-après: la Société uruguayenne) sont soumises à l'impôt sur les acquisitions et que la décision sur réclamation du 5 novembre 2013 soit confirmée sur ce point. La recourante conclut à la confirmation de l'arrêt entrepris pour le surplus.

Le Groupe TVA intimé conclut au rejet du recours, avec suite de frais et dépens. Le Tribunal administratif fédéral renonce à prendre position.

D.

A l'issue du contrôle de l'Administration fédérale effectué le 13 mars 2013, le Groupe TVA a également fait l'objet d'une correction d'impôt pour les périodes du 1er trimestre 2007 au 4ème trimestre 2009. La procédure s'est déroulée en parallèle à la présente cause, l'Administration fédérale ayant aussi recouru au Tribunal fédéral contre l'arrêt du Tribunal administratif fédéral admettant le recours du Groupe TVA contre la décision sur réclamation de l'Administration fédérale concernant ces périodes. Le Tribunal fédéral a tranché cette cause connexe par arrêt 2C 91/2015 de ce jour.

Considérant en droit :

1.

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) et ne tombe pas sous le coup des exceptions de l'art. 83 LTF. Il s'ensuit que la voie du recours en matière de droit public est en principe ouverte.

1.2. En tant que l'arrêt attaqué admet le recours du Groupe TVA assujetti, annule la décision du 5 novembre 2013 rendue par l'Administration fédérale et renvoie la cause à celle-ci pour complément d'instruction et nouvelle décision dans le sens des considérants, il s'agit d'une décision incidente, étant précisé que le renvoi ne consiste pas en de simples calculs (ATF 138 I 14 consid. 1.2 p. 148; arrêt 2C 585/2014 du 13 février 2015 consid. 2.3.1, in RDAF 2015 II 438). Cette décision est susceptible d'un recours devant le Tribunal fédéral notamment si elle peut causer un préjudice irréparable (art. 93 al. 1 let. a LTF). Selon la jurisprudence, est réputée subir un préjudice irréparable, au sens de cette disposition, l'autorité qui devrait, à la suite d'une décision de renvoi, rendre une nouvelle décision qui, de son point de vue, serait contraire au droit, sans pouvoir par la suite la remettre en cause devant l'instance supérieure (cf. ATF 134 II 124 consid. 1.3 p. 128; arrêt 2C 168/2014 du 29 octobre 2014 consid. 1.1). Tel est le cas en l'espèce, où l'arrêt entrepris enjoint à l'Administration fédérale, sur la base d'une interprétation juridique avec laquelle celle-ci est en désaccord, de rendre une nouvelle décision qui ne tienne

pas compte des prestations de services acquises de la Société uruguayenne. Par conséquent, il y a lieu d'admettre un préjudice irréparable, de sorte que l'arrêt attaqué peut faire séparément l'objet d'un recours au Tribunal fédéral.

1.3. L'Administration fédérale, qui saisit la Cour de céans d'une contestation dans son domaine d'attribution fiscal, a qualité pour former un recours en matière de droit public au Tribunal fédéral sur la base des art. 89 al. 2 let. a LTF et 141 de l'ordonnance du 27 novembre 2009 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (OTVA; RS 641.201), étant rappelé que l'art. 89 al. 2 let. a LTF ("le droit fédéral") n'exige pas que la qualité pour recourir soit consacrée par une loi au sens formel (ATF 140 II 539 consid. 4.2 p. 542).

1.4. Déposé pour le surplus en temps utile (art. 100 al. 1 LTF) et dans les formes requises (art. 42 LTF) par l'Administration fédérale, le recours est partant recevable.

1.5. Bien qu'il soit dépourvu de la personnalité morale, le Groupe TVA est néanmoins traité par l'art. 13 al. 1 de la loi fédérale du 12 juin 2009 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (LTVA; RS 641.20) en tant que sujet fiscal à part entière. Dans le cadre de litiges TVA qui, comme in casu, intéressent l'ensemble du Groupe TVA (cf. ATF 139 II 460 consid. 2.5 p. 465), il sied de reconnaître à celui-ci la qualité de partie (cf. art. 89 al. 1 LTF; voir aussi arrêt 2C 91/2015 consid. 1.4, rendu le même jour que le présent arrêt et mettant en jeu les mêmes parties s'agissant de périodes fiscales régies par l'aLTVA).

1.6. Dans ses observations du 6 mars 2015, l'intimé a annoncé la prochaine radiation des Succursales 1 et 2 et requis l'intervention à la procédure de la maison-mère, à savoir X. _____, Londres, aux côtés du Groupe TVA. Dès lors qu'à la date du présent arrêt, les Succursales 1 et 2 n'ont pas été radiées des registres du commerce respectifs, une telle intervention s'avère prématurée. Il n'y sera dès lors pas fait droit.

2.

2.1. Saisi d'un recours en matière de droit public, le Tribunal fédéral applique d'office le droit fédéral (art. 106 al. 1 LTF). Toutefois, à moins que la décision entreprise ne contienne des vices juridiques manifestes, le Tribunal fédéral s'en tient aux arguments juridiques soulevés dans le recours (cf. art. 42 al. 1 et 2 LTF; ATF 135 II 384 consid. 2.2.1 p. 389; 134 III 102 consid. 1.1 p. 105).

2.2. Le Tribunal fédéral conduit son raisonnement juridique sur la base des faits constatés par l'autorité précédente (art. 105 al. 1 LTF), à moins que ces faits n'aient été établis de façon manifestement inexacte - notion qui correspond à celle d'arbitraire (ATF 138 I 49 consid. 7.1 p. 51) - ou en violation du droit, au sens de l'art. 95 LTF (cf. art. 105 al. 2 LTF). Si le recourant entend s'écarter des constatations de fait de l'autorité précédente (cf. art. 97 al. 1 LTF), il doit expliquer de manière circonstanciée en quoi les conditions d'une exception prévue par l'art. 105 al. 2 LTF seraient réalisées. Sinon, il n'est pas possible de tenir compte d'un état de fait divergent de celui qui est contenu dans l'acte attaqué (ATF 137 II 353 consid. 5.1 p. 356).

2.3. Aucun fait nouveau ni preuve nouvelle ne peut en principe être présenté devant le Tribunal fédéral (art. 99 al. 1 LTF). Dans la mesure où les pièces que l'Administration fédérale a jointes à son recours n'ont pas été produites devant les instances inférieures, elles sont irrecevables.

3.

Le litige concerne les périodes fiscales allant du 1er trimestre 2010 au 4ème trimestre 2011. Par conséquent, il est entièrement régi par la LTVA du 12 juin 2009, entrée en vigueur le 1er janvier 2010 (cf. art. 112 et 113 LTVA), ainsi que par l'OTVA précitée (consid. 1.3).

4.

La recourante reproche au Tribunal administratif fédéral d'avoir arbitrairement établi les faits de la cause en retenant que la Société uruguayenne était une "succursale" de la X. _____, Londres, succursale de Genève. Selon la recourante, cette définition erronée est susceptible d'influer sur la qualification en tant qu'opérations internes (non) imposables des prestations fournies par la Société uruguayenne à la Succursale 1.

Le grief soulevé par l'Administration fédérale n'a d'intérêt pour la résolution du présent litige qu'en tant qu'il contribue à élucider si la Société uruguayenne et la Succursale 1 constituent un seul sujet fiscal, auquel cas il n'y aurait pas d'opération déterminante du point de vue de la TVA. Il convient partant d'examiner ce grief à

l'aune du droit de fond régissant l'impôt sur les acquisitions (consid. 5 infra).

5.

Conformément à l'art. 45 al. 1 let. a LTVA, sont soumises à l'impôt sur les acquisitions les prestations de services d'entreprises qui ont leur siège à l'étranger et ne sont pas inscrites au registre des assujettis, si le lieu de la prestation se trouve sur le territoire suisse au sens de l'art. 8 al. 1 LTVA. 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, notamment, il est assujetti à l'impôt en vertu de l'art. 10 LTVA.

D'après l'art. 8 al. 1 LTVA, sous réserve de l'al. 2, le lieu de la prestation de services est le lieu où le destinataire 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, le lieu où il a son domicile ou le lieu où il séjourne habituellement (principe du lieu du destinataire; ATF 139 II 346 consid. 6.3.1 p. 349).

En l'occurrence, les parties ne contestent pas qu'au cours des périodes de 2010 et 2011, la Succursale 1, sise en Suisse et affiliée au registre de la TVA de ce pays, a obtenu de la part de la Société uruguayenne sise à l'étranger des prestations, consistant en particulier en des services techniques et consultatifs destinés à faciliter, promouvoir et préparer la négociation d'affaires financières, qui tombaient sous le coup de l'art. 8 al. 1 LTVA. Prima facie, ces prestations sont donc réputées fournies au lieu du destinataire sis en Suisse et devraient ainsi être soumises à l'impôt sur les acquisitions selon l'art. 45 al. 1 let. a LTVA.

Encore faut-il que la Société uruguayenne apparaisse comme un sujet fiscal distinct (cf. art. 1 al. 2 let. b LTVA), ce qui est litigieux.

6.

Sont en effet 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. Partant, les opérations qui demeurent purement internes à la sphère d'un même sujet fiscal ("Innenumsätze") ne sont pas imposables (cf. arrêt 2C 91/2015 précité, consid. 7; voir aussi ATF 139 II 460 consid. 2.4 et 2.5 p. 464).

6.1. Dans le cadre des relations transfrontalières, la pratique constante de l'Administration fédérale assimile l'entreprise et l'établissement stable sis dans des pays différents à des sujets fiscaux distincts, dont les prestations de l'un (e) envers l'autre sont donc en principe imposables. La Cour de céans a validé cette pratique s'agissant de l'aLTVA [RO 2000 1300 et les modifications ultérieures](arrêt 2C 91/2015 précité, consid. 7.2). Par ailleurs, ce principe dit de la "dual entity" a été repris à l'art. 10 al. 3 LTVA e contrario et est ainsi applicable au droit actuel (Message sur la simplification de la TVA, du 25 juin 2008, in FF 2008 6277, p. 6340; CLAUDIO FISCHER, ad art. 10 nLTVA, in Commentaire LTVA [Zweifel/Beusch/Glauser/Robinson (éd.)], 2015, n. 120 p. 293).

6.2. La pratique administrative susmentionnée (consid. 6.1 supra) présuppose cependant que la structure qui est sise dans un autre Etat que l'entreprise principale dispose d'une certaine autonomie vis-à-vis de cette dernière et soit partant assimilable à un établissement stable autonome (cf., pour cette notion, art. 5 OTVA). A ce défaut, l'entreprise principale et sa structure sise dans un autre Etat devront être considérées comme un seul et unique sujet fiscal, de sorte que les prestations de services qu'elles échangeraient entre elles ne seraient pas déterminantes au regard de la TVA suisse. Ce critère d'indépendance vaut en présence d'entités commerciales dépourvues de la personnalité juridique: en cas d'indépendance suffisante, l'entité sera traitée en tant qu'établissement stable dont les opérations localisées en Suisse seront en principe imposables; dans la négative, il pourra notamment s'agir d'un simple bureau de représentation du siège sis dans un autre Etat, dont les prestations fournies à l'entreprise principale, "internes" du point de vue de la TVA, ne seront pas assujetties (cf. arrêt 2C 91/2015 précité, consid. 7.3; cf. aussi art. 5 al. 3 let. c OTVA).

6.3. Il est certes exact, comme le rappelle le Tribunal administratif fédéral dans son arrêt querellé (consid. 3.5.1), que la qualité d'assujetti à la TVA n'est pas tributaire de la forme juridique de la structure considérée, en ce sens que même une entité dépourvue de la personnalité morale, lorsqu'elle exerce une activité commerciale ou professionnelle indépendante de celle du siège en agissant notamment sur le plan externe (principe

de l'entité distincte), peut être soumise à la TVA (cf. arrêt 2C 91/2015 précité, consid. 7.4.1). On ne peut en revanche en déduire, contrairement à ce qu'ont admis les précédents juges, que la personnalité morale ne constituerait pas obligatoirement un signe d'indépendance de la structure en cause. Sous réserve d'indices permettant de retenir une situation abusive d'évasion fiscale, le Tribunal fédéral a jugé, à cet égard, que la personnalité juridique d'une entité entraîne la fiction que celle-ci constitue une entité fiscale indépendante (cf. arrêt 2C 91/2015 précité, consid. 7.4.2 et les motifs y figurant). C'est partant à tort que les précédents juges ont retenu que la personnalité morale d'une entité commerciale ne signifiait pas nécessairement que celle-ci devait être traitée comme un sujet fiscal indépendant.

6.4. Le Tribunal administratif fédéral a qualifié la Société uruguayenne de "succursale de Montevideo", avant de parvenir à la conclusion que cette structure ne répondait pas aux critères d'un établissement stable situé à l'étranger, au motif qu'elle n'était pas habilitée à exercer une activité commerciale indépendante dans le domaine bancaire et que son activité se bornait à des activités de représentation et d'assistance technique à des fins préparatoires en faveur du Groupe TVA sis en Suisse. La recourante est d'avis que les qualifications de "succursale" et de "bureau de représentation" sont arbitraires. Inscrite en tant que société anonyme au registre du commerce d'Uruguay et exerçant, avec son propre personnel, une activité indépendante de celle du Groupe TVA consistant à rendre à celui-ci des services techniques et consultatifs, la Société uruguayenne constituait, selon la recourante, une filiale dotée de la personnalité morale de la société-mère du groupe X. _____ au Royaume-Uni.

Ces arguments commandent d'examiner, en premier lieu, la forme commerciale prise par la Société uruguayenne, plus précisément si cette dernière dispose ou non de la personnalité morale (consid. 6.4.1). Dans l'affirmative, les autorités ne pourraient refuser, tel que l'a fait le Tribunal administratif fédéral, de considérer la Société uruguayenne comme un sujet fiscal à part entière qu'en présence d'une évasion fiscale (consid. 6.4.2).

6.4.1. Tel qu'il résulte de l'analyse effectuée par la Cour de céans au titre de la cause parallèle 2C 91/2015 précitée (cf. let D supra), ce qui n'est du reste pas contesté et est notoire, la Société uruguayenne constitue une société anonyme dotée de la personnalité morale selon le droit uruguayen. Cela exclut d'emblée la qualification de succursale retenue par la précédente instance, de même que celle de toute autre structure tombant sous l'acception d'établissement stable dépourvu de la personnalité morale, notamment celle du "bureau de représentation" (arrêt 2C 91/2015 précité, consid. 7.5.1).

6.4.2. Par ailleurs, le Tribunal fédéral a déjà relevé qu'aucun élément au dossier ne plaide en faveur d'une évasion fiscale qui permettrait exceptionnellement de ne pas considérer la Société uruguayenne en tant que sujet fiscal à part entière, la circonstance que les activités de la Société uruguayenne ne coïncidaient pas avec l'activité bancaire déployée par le Groupe TVA sis en Suisse ne remettant pas en cause l'autonomie dont jouissait cette structure par rapport à l'entreprise principale (arrêt 2C 91/2015 précitée, consid. 7.5.2).

6.4.3. Par conséquent, c'est à tort que le Tribunal administratif fédéral a exclu, dans l'arrêt querellé, que les prestations de services litigieuses échangées entre la Société uruguayenne et le Groupe TVA en Suisse n'étaient pas soumises à l'impôt sur les acquisitions en vertu de l'art. 45 LTVA.

7.

7.1. Il s'ensuit que le recours doit être admis et l'arrêt du Tribunal administratif fédéral, que l'Administration fédérale a attaqué sur cet unique point, en concluant à sa confirmation sur tous les autres points, devra être partiellement annulé et modifié en ce qu'il aboutit à la non-imposition à la TVA des prestations de services acquises par le Groupe TVA de la part de la Société uruguayenne au cours des périodes fiscales allant du 1er trimestre 2010 au 4ème trimestre 2011.

Pour le surplus, l'arrêt entrepris doit être confirmé sur les points non litigieux devant la Cour de céans, c'est-à-dire également sur ceux aboutissant au renvoi du dossier à l'autorité fiscale pour complément d'instruction et nouvelle décision concernant l'imposition de prestations de services entrant ou non dans le forfait bancaire dont bénéficie l'intimé.

Dès lors que le caractère imposable des prestations fournies par la Société uruguayenne en faveur du Groupe TVA nécessitera une adaptation de la décision d'impôt également sous ce dernier angle, la cause sera renvoyée directement à l'Administration fédérale (art. 107 al. 2 LTF in fine) pour nouvelle décision.

7.2. Compte tenu de l'issue du litige, l'intimé, qui succombe, supportera les frais judiciaires de la procédure devant le Tribunal fédéral (art. 65 et 66 al. 1 LTF; cf. arrêt 2C 411/2014 du 15 septembre 2014 consid. 4). La recourante étant une autorité fédérale chargée de tâches de droit public, qui obtient gain de cause dans l'exercice de ses attributions officielles, il ne lui sera pas alloué de dépens (art. 68 al. 3 LTF). Par ailleurs, l'affaire sera renvoyée au Tribunal administratif fédéral pour fixation des frais et dépens de la procédure devant lui (cf. art. 67 et 68 al. 5 LTF).

Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce :

1.

Le recours est admis.

2.

L'arrêt rendu le 10 décembre 2014 par le Tribunal administratif fédéral est partiellement annulé, en ce qu'il exclut que les prestations de services échangées entre la Société uruguayenne et le Groupe TVA X. _____ soient soumises à l'impôt sur les acquisitions. La cause est renvoyée à l'Administration fédérale des contributions, afin qu'elle statue à nouveau, dans le sens des considérants.

3.

Les frais judiciaires, arrêtés à 14'000 fr., sont mis à la charge de l'intimé.

4.

La cause est renvoyée au Tribunal administratif fédéral afin qu'il statue à nouveau sur le sort des frais et dépens de la procédure antérieure.

5.

Le présent arrêt est communiqué à l'Administration fédérale des contributions, Division principale de la taxe sur la valeur ajoutée, à la mandataire du Groupe TVA X. _____, ainsi qu'au Tribunal administratif fédéral, Cour I.

Lausanne, le 31 mai 2016

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

Le Président : Seiler

Le Greffier : Chatton