Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal

Décision cassée par le TF par arrêt du 31.05.2016 (2C_91/2015)



Cour I
A-6661/2013

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 2007 au 4e trimestre 2009.

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 917'634.-. Le 12 avril 2013, elle a adressé à l'assujetti une notification d'estimation n° (…) confirmant les montants de la créance fiscale susmentionnés pour les années 2007 à 2009 (soit de CHF 557'389.-, CHF 1'464'748.-, CHF 783'188.-) ainsi qu'une correction de l'impôt en sa faveur de CHF 917'634.-.

C.
Par mémoire du 3 mai 2013, le groupe recourant a contesté la notification d'estimation n° (…) relative aux années 2007 à 2009. 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 917'634.-.

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) ainsi que l'ancienne loi fédérale du 2 septembre 1999 sur la TVA (aLTVA, RO 2000 1300 et les modifications ultérieures), 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 1er janvier 2007 au 31 décembre 2009. 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. 22 aLTVA). 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.

1.4

1.4.1 La LTVA est entrée en vigueur le 1er janvier 2010. S'agissant du droit applicable, il y a lieu de distinguer ce qui a trait au fond de ce qui concerne la procédure. Sur le plan du droit matériel, les dispositions de l'ancien droit ainsi que leurs dispositions d'exécution demeurent applicables à tous les faits et rapports juridiques ayant pris naissance avant leur abrogation (art. 112 al. 1 LTVA).

Dans la mesure où l'état de fait concerne les périodes allant du 1er trimestre 2007 au 4ème trimestre 2009, la présente cause tombe matériellement sous le coup de l'aLTVA et de son ordonnance du 29 mars 2000 (aOLTVA, RO 2000 1347 et les modifications ultérieures), toutes deux en vigueur depuis le 1er janvier 2001 (cf. arrêté du Conseil fédéral du 29 mars 2000 [RO 2000 1346] et art. 48 aOLTVA; cf. également art. 93 et 94 aLTVA).

1.4.2 Sur le plan du droit formel, le nouveau droit de procédure s'applique à toutes les procédures pendantes à l'entrée en vigueur de la LTVA (art. 113 al. 3 LTVA; cf. arrêt du TAF A-1237/2012 du 23 octobre 2012 consid. 1.2; A-4136/2009 du 18 mars 2011 consid. 1.2; A-3190/2008 du 15 juillet 2010 consid. 1.2.2). S'agissant de l'appréciation des preuves, l'art. 81 al. 3 LTVA n'entre pas en ligne de compte si l'ancien droit matériel demeure applicable. En outre, la possibilité d'une appréciation anticipée demeure admissible, même dans le nouveau droit et *a fortiori* pour les cas pendants (cf. arrêt du TAF A-4674/2010 du 22 décembre 2011 consid. 1.4; A-393/2009 du 14 avril 2011 consid. 1.2.2; A-3603/2009 du 16 mars 2011 consid. 1.2; Message du Conseil fédéral sur la simplification de la TVA du 25 juin 2008 in: Feuille fédérale [FF] 2008 p. 6394 s.; PASCAL MOLLARD ET AL., Traité TVA, Bâle 2009, ch. 157, p. 1126).

En l'occurrence, la présente cause était pendante lors de l'entrée en vigueur de la LTVA, de sorte que les règles du nouveau droit de procédure doivent s'appliquer.

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, 6e éd., Zurich 2010, ch. 1758 ss).

Le Tribunal administratif fédéral constate les faits et applique le droit d'office, sans être lié par les motifs invoqués (art. 62 al. 4 PA) ni par l'argumentation juridique développée dans la décision entreprise (cf. MOOR/POLTIER, Droit administratif, vol. II, 3e éd., Berne 2011, p. 300 s.). Il n'appartient en principe pas à l'autorité de recours d'établir les faits *ab ovo.* Il s'agit souvent de vérifier les faits établis par l'autorité inférieure (cf. arrêt du TAF A-606/2012 du 24 janvier 2013 consid. 1.5.2; A-1933/2011 du 29 mai 2012

consid. 3.2; PASCAL MOLLARD, in: Oberson/Hinny [éd.], LT Commentaire droits de timbre, Zurich/Bâle/Genève 2006 [Commentaire LT], ad art. 39a LT ch. 12 p. 1192 ss; MOOR/POLTIER, op. cit., Vol. II, 3e éd., Berne 2011, p. 820; RHINOW ET AL., Öffentliches Prozessrecht, 3e éd., Bâle 2014, n. marg. 294a). En particulier, cela implique que l'AFC procède s'il y a lieu à l'administration des preuves par les moyens à sa disposition. Cela signifie également qu'elle peut renoncer à des mesures d'instruction et à des offres de preuves supplémentaires, en faisant appel à une appréciation anticipée des preuves (cf. arrêt du TAF A-4695/2010 du 14 janvier 2013 consid. 1.3; A-4674/2010 du 22 décembre 2011 consid. 1.4; A-3603/2009 du 16 mars 2011 consid. 1.2). Cependant, elle se doit de respecter la jurisprudence constante en la matière. En particulier, une telle appréciation anticipée ne doit pas être arbitraire (cf. ATF 133 II 384 consid. 4.2.3 et les références citées; arrêt du TF 2C_462/2011 du 9 mai 2012 consid. 3.2; 2C_552/2011 du 15 mars 2012 consid. 3.1; 1C_559/2011 du 7 mars 2012 consid. 2.1; arrêt du TAF A-4309/2008; A-4313/2008 du 30 avril 2010 consid. 2.3). En d'autres termes, l'AFC doit expliquer, dans sa décision, les raisons pour lesquelles elle procède de la sorte. Ainsi, s'agissant de la déclaration d'un réclamant, elle ne peut pas/plus l'écarter d'emblée, sans fournir aucune explication.

2.2 A l'égard de la recourante, 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. 3 ci-dessous). Dans un deuxième temps, il conviendra de résumer les règles de fonctionnement du forfait bancaire (cf. consid. 4 ci-dessous).

3.

3.1 En vertu de l'art. 5 let. d aLTVA, est soumise à l'impôt, pour autant qu'elle ne soit pas exclue du champ de celui-ci (c'est-à-dire exonérée au sens impropre), entre autres, l'acquisition à titre onéreux de prestations de services d'entreprises ayant leur siège à l'étranger (cf. arrêts du TF 2C_309/2009 et 2C_310/2009 du 1er février 2010 consid. 4.1 ss; arrêts du TAF A-2220/2008 et A-2221/2008 du 12 mai 2010 consid. 2.1 ss). Cette forme de TVA est appelée "impôt sur les acquisitions".

L'objet de l'impôt est défini à l'art. 10 aLTVA. Selon cette disposition, sont soumises à l'impôt sur les acquisitions les prestations de services tombant sous le coup de l'art. 14 al. 3 aLTVA, fournies sur le territoire suisse par une entreprise non assujettie sur le territoire suisse, ayant son siège à l'étranger et qui n'a pas opté pour l'assujettissement en application de l'art.

27 aLTVA. Sont de même soumises à cet impôt les prestations de services imposables tombant sous le coup de l'art. 14 al. 1 aLTVA, que le destinataire ayant son siège sur le territoire suisse acquiert de l'étranger et utilise ou exploite sur le territoire suisse.

Le cercle des assujettis à l'impôt est quant à lui défini par l'art. 24 aLTVA. Ainsi, est assujetti à cet impôt quiconque, au cours d'une année civile, acquiert aux conditions mentionnées à l'art. 10 aLTVA pour plus de 10'000 francs de prestations services d'entreprises ayant leur siège à l'étranger.

3.2

3.2.1 L'art. 14 al. 1 aLTVA énonce le principe général en matière de localisation des prestations; plus concrètement, cet article instaure le principe du lieu du prestataire. L'art. 14 al. 3 aLTVA définit les cas dans lesquels s'applique, par exception, le principe du lieu du destinataire. Autrement dit, sont soumises à l'impôt sur les acquisitions les prestations qui, soit sont rattachées au lieu du prestataire d'après le principe général de l'art. 14 al. 1 aLTVA mais importées par la suite, soit sont soumises directement au principe du lieu du destinataire en vertu des exceptions de l'art. 14 al. 3 aLTVA. En revanche, les prestations qui sont localisées suivant les règles spéciales de l'art. 14 al. 2 aLTVA ne relèvent pas de l'impôt sur les acquisitions. Celles-ci ne jouent pas de rôle dans le cas présent.

3.2.2 L'al. 3 de l'art. 14 aLTVA établit une liste exhaustive de prestations de services - dites immatérielles (cf. XAVIER OBERSON, Qualification et localisation des services internationaux en matière de TVA, in : Archives de droit fiscal suisses [ci-après: ASA] 69 403, p. 414 s.) - qui sont localisées à l'endroit où le destinataire a le siège de son activité économique ou un établissement stable pour lequel les prestations de services sont fournies ou, à défaut d'un tel siège ou d'un tel établissement, le lieu de son domicile ou l'endroit à partir duquel il exerce son activité (cf. arrêt du TAF A-3190/2008 du 15 juillet 2010 consid. 5.2.3.1; A-1558/2006 du 3 décembre 2009 consid. 4.3; A-1505/2006 du 25 septembre 2008 consid. 3.1.2; A-1418/2006 du 14 mai 2008 consid. 4.3). L'art. 14 al. 3 aLTVA fait ainsi exception à la règle générale, le lieu de la prestation se déterminant en fonction du destinataire et non du prestataire. Cette exception se justifie parce que le lieu où les prestations de services énumérées à l'art. 14 al. 3 aLTVA sont utilisées coïncide en général avec le lieu où se trouve le destinataire (cf. arrêts du TAF A-1107/2008 et A-1108/2008 du 15 juin 2010 consid. 5.1.3; A-617/2008 du 31 mars 2010 consid. 3.1; A-1418/2006 du 14 mai 2008

consid. 4.3; ALOIS CAMENZIND ET AL., Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz, Berne 2003, 2e éd., ch. 600; DIETER METZGER, Kurzkommentar zum Mehrwertsteuergesetz, Bern 2000, p. 44, ch. 10).

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 aLTVA parle ainsi, de manière pléonastique, de "l'acquisition à titre onéreux" de prestations de services d'entreprises ayant leur siège à l'étranger. Le pléonasme a d'ailleurs été supprimé dans le nouveau droit (cf. art. 1 al. 2 let. b LTVA), même si 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 assujetti 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 1er 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; DANIEL RIEDO, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Berne 1999, p. 223 ss).

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 1er 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. 17 et 18 aLTVA; arrêt du TAF 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 (cf. ATAF 2008/39 consid. 4.1.1; arrêt du TAF 6258/2011 du 27 août 2012 consid. 2.4; A-3558/2013 du 18 novembre 2014 consid. 5.3). 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, op. cit., 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. art. 21 al. 2 in fine aLTVA; JAEGGI/MOLINO, op. cit., p. 653; RIVIER/ROCHAT PAUCHARD, op. cit., p. 104). 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 de mentionner qu'il s'agit d'une installation commerciale permanente où est exercée, entièrement ou partiellement, l'activité commerciale d'une entreprise (cf. Instructions 2001 sur la TVA, ch. 8; voir aussi Instructions 2008 sur la TVA, p. 16 ss). Sont notamment réputés établissements stables les succursales, les sites de fabrication, les ateliers, les appartements de vacances et maisons de vacances, centres d'achat ou points de vente, représentations permanentes, mines et autres établissements d'exploitation des ressources du sous-sol, ainsi que les chantiers de construction et de montage d'une durée minimum de douze mois. En revanche, ne sont pas des établissements stables les installations commerciales où s'exercent exclusivement,

et cela seulement pour l'entreprise étrangère, des activités qui ont pour celle-ci un caractère purement préparatoire ou qui constituent de simples activités auxiliaires (par exemple dépôts pour la distribution, établissements de recherche, bureaux d'information, de représentation et de publicité de l'entreprise affectés à l'exercice d'activités auxiliaires tel que par exemple dans le domaine de la publicité ou de la recherche publicitaire; cf. Instructions 2001 sur la TVA, ch. 8; Instructions 2008 sur la TVA, p. 16 ss; RIVIER/ROCHAT PAUCHARD, op. cit., p. 106). Ainsi, il s'agit de déterminer en priorité si une succursale exerce entièrement ou partiellement une activité commerciale indépendante, lui permettant d'être qualifiée d'établissement stable et d'être considérée comme une entité fiscale distincte. 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. arrêt du TAF A-3558/2013 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 ci-dessus), 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 du pays 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 sérieux. 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 la recourante 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 ci-dessus). 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
4.1.1 Sur la base de l'art. 58 al. 3 aLTVA, puis, dès l'entrée en vigueur du nouveau droit, des art. 80 LTVA et 66 de l'ordonnance du 27 novembre 2009 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (OTVA; RS 641.201), 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 1er 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 10/2008 830). Elle était présentée précédemment dans l'Annexe n° 14a à la brochure n° 14: Finance, Forfait d'impôt préalable pour les banques, valable à partir du 1er janvier 2008 (ci-après: l'Annexe 14a), dont le contenu était identique, du moins en ce qui concerne les éléments pertinents pour la présente cause.

4.1.2 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; Annexe 14a, ch. 4).

Le calcul du forfait bancaire se fonde sur la comptabilité de la banque concernée (cf. Info TVA 15, ch. 5.1; Annexe 14a, ch. 5.1). Dans un groupe, chaque banque doit l'effectuer de manière séparée (cf. Info TVA 15, ch. 8.2.2.1 ss; Annexe 14a, ch. 9.2.3.1 ss). Il n'y a pas de taux forfaitaire de groupe.

4.1.3 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 bouclement 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*
…

4.1.4 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 1er 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

4.2.1 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; Annexe 14a, ch. 5.2.3 let. d).

Jusqu'à l'entrée en vigueur de l'Annexe 14a, le 1er janvier 2008, le forfait d'impôt était réglé directement dans la Brochure 14 [2001]. Celle-ci proposait un calcul qui se fondait déjà sur les mêmes principes que ceux qui valent aujourd'hui. Toutefois, les explications étaient plus sommaires et les exemples moins nombreux. En ce qui concerne les précisions de l'AFC sur la tenue des comptes qui viennent d'être mentionnées, celles-ci n'avaient point d'équivalent. Il n'était ainsi pas dit que, 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. Il était seulement indiqué que les prestations de services de management facturées forfaitairement ne doivent pas être classées sous les opérations de commissions et prestations de services, mais sous "autres résultats ordinaires" (Brochure 14 [2001], ch. 7.6.2).

4.2.2 Selon la jurisprudence, les brochures et autres instructions édictées par l'Administration fédérale constituent des ordonnances administratives indiquant l'interprétation généralement donnée à certaines dispositions légales (ATF 133 II 305 consid. 8.1). En principe, le champ d'application temporel de ces ordonnances concorde avec celui de la norme légale que celles-ci concrétisent (arrêt du TF 2A.451/1998 du 30 mars 2001, publié in: ASA 72 158, consid. 4c; du 15 mai 2000, publié in: ASA 70 589 et RDAF 2000 II 300, consid. 5b s.; ATAF 2007/25 consid. 3.2; arrêt du TAF A-1669/2006 du 3 septembre 2010 consid. 2.2; A-1394/2006 du 21 septembre 2007 consid. 4.2.3). Ainsi, lorsqu'une nouvelle directive de l'administration est introduite, elle est censée valoir à compter de l'entrée en vigueur de la disposition légale dont elle précise le sens (cf. arrêt de la CRC 2003-17 du 1er juin 2004 consid. 5c; BETTINA BÄRTSCHI, Die Vorausstetzungen für Praxisänderungen im Steuerrecht, in: Steuerrecht 2008: Best of zsis, édité par Michael Beusch/ISIS, Zurich 2008, p. 104 s.).

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.

Le présent cas concerne les années 2007 à 2009. Or les directives de l'AFC en matière de forfait bancaire ont été modifiées au 1er janvier 2008 (cf. consid. 4.2.1 ci-dessus). Il convient donc d'analyser séparément la période antérieure à cette date et celle qui lui a suivi. Toutefois, par commodité, on commencera par examiner la situation pour les années 2008 et 2009 (cf. consid. 4.3.2 ci-dessous), avant de passer à l'année 2007 (cf. consid. 4.3.3 ci-dessous).

4.3.2

4.3.2.1 Les prestations en question font l'objet de deux sortes de contrats: l'*Agreement for use of staff* conclu avec la société E._____ sise à (…) (cf. pièce 5 des recourants et des annexes à la réclamation) ainsi qu'un *Services Level Agreement* conclu avec D._____ (cf. pièce 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.

4.3.2.2 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 *risk monitoring and reporting* 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. en particulier l'arrêt du TAF A-4913/2013 du 23 octobre 2014 consid. 6.3.2).

4.3.3 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 TAF A-1266/2013 du 5 novembre 2013 consid. 2.2; A-666/2012 du 28 octobre 2013 consid. 3.5)

4.3.3.1 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. 11-12 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.

4.3.3.2 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. 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 le *Services Level Agreement* de l'*Agreement for use of staff*. Si le premier donne lieu à une commission annuelle forfaitaire de CHF 755'000.-, le second prévoit un système fixe fondé sur le paiement d'un forfait de 5 à 10% des coûts suscités auxquels s'ajoute le remboursement de ces derniers. Ainsi, la lecture du second contrat 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 de ce contrat, séparée du *Services Level Agreement*, apparaît 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* dont il reste à déterminer la nature de la prestation globale (cf. consid. 4.3.3 ci-dessus), 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 du *Services Level Agreement* 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.

4.3.3.3 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 privé 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.

4.3.4

4.3.4.1 En ce qui concerne l'année 2007, les mêmes types de contrats demeurent litigieux. Toutefois, avant de statuer sur le fond du problème, il s'impose de déterminer la version des directives de l'AFC selon laquelle le litige doit être examiné, celles-ci ayant changé au 1er janvier 2008.

On relèvera tout d'abord que les instructions de l'AFC en matière de forfait bancaire ne sont pas de simples ordonnances administratives ayant pour but de préciser l'interprétation donnée par l'administration à une norme légale (cf. consid. 4.2.2 ci-dessus). Les instructions en question reposent sur une délégation de compétence du législateur, qui confie à l'administration le soin de fixer elle-même les facilités à accorder aux assujettis en matière de comptabilité (cf. art. 58 al. 3 aLTVA; cf. également art. 80 LTVA; art. 66 OTVA). L'AFC dispose donc d'un pouvoir qui s'étend au-delà de la simple interprétation de la volonté du Parlement (il s'agit ici de "ordonnances administratives à portée externe"; cf. ANDREAS AUER ET AL., Droit constitutionnel suisse, vol. I, 2e éd., Berne 2006, ch. 1599). On ne peut donc appliquer simplement le principe selon lequel les ordonnances administratives nouvelles s'appliquent immédiatement à tous les cas pendants, sous réserve de la protection due à la bonne foi des assujettis (cf. consid. 4.2.2 ci-dessus). Bien au contraire, il s'impose de respecter ici le principe de non-rétroactivité du droit matériel (cf. consid. 1.4.1 ci-dessus). Autrement dit, l'Annexe 14a n'est pas applicable à l'année 2007, du moins en ce qui concerne les règles à appliquer ici, dans la mesure où elle est entrée en vigueur au 1er janvier 2008. La cause doit donc être jugée sur la base de la Brochure 14 [version 2001].

4.3.4.2 On peut comparer cette problématique avec celle qui concerne la détermination du taux de la dette fiscale nette. Celui-ci se détermine en fonction du taux qui est en vigueur durant l'année concernée, et non par rapport à celui qui vaut au moment où la décision est prise. Il ne s'agit pas, en effet, d'une simple règle interprétative de l'AFC, mais d'une authentique norme de droit édictée sur la base d'une délégation de compétence du législateur (cf. art. 59 al. 2 aLTVA). Sous l'ancien droit, les taux étaient fixés dans une simple "brochure spéciale" de l'AFC (cf. AFC, Brochure spéciale n° 3: Taux de la dette fiscale nette, plusieurs éditions), comme le calcul du forfait bancaire. Désormais, ils font l'objet d'une ordonnance en bonne et due forme, publiée au Recueil systématique (cf. ordonnance de l'AFC du 6 décembre 2010 sur la valeur des taux de la dette fiscale nette par branche d'activité, RS 641.202.62), ce qui souligne bien leur nature de règle juridique. Il convient donc ici de s'en tenir aux règles de la Brochure 14 [version 2001], qui sont également des règles de droit (du moins en ce qu'elles sont pertinentes pour le présent cas), quand bien même elles n'ont pas été

publiées selon les formes officielles (cf. arrêt du TAF A-4917/2013 consid. 4.3.3.2).

4.3.4.3 Selon la Brochure 14 [version 2001], la seule correction comptable qui devait être effectuée en lien avec le compte 1.2.5 concernait les prestations de services de management facturées forfaitairement. Celles-ci devaient être enregistrées dans le compte 1.4.6. Il n'était en revanche pas dit, ni même sous-entendu de quelque manière que ce soit, que seules les opérations usuelles au secteur bancaire pouvaient être enregistrées dans le compte 1.2.5. Cet élément a été introduit dans l'Annexe 14a seulement. Ainsi, la seule correction qui s'impose ici par rapport à la comptabilité ordinaire de la recourante touche les éventuelles prestations de services de management facturées forfaitairement qu'elle aurait fourni.

Fondamentalement, cette correction est donc la seule qui doive être effectuée, le principe étant que le calcul du forfait bancaire s'effectue sur la base de la comptabilité fournie à la FINMA, ou précédemment à la CFB, à moins qu'une exception ne résulte des directives de l'AFC. Nonobstant, il est toujours loisible à l'autorité fiscale de démontrer que les comptes soumis aux autorités bancaires ne répondent pas aux exigences de ces dernières.

4.3.4.4 En l'occurrence, l'autorité inférieure a retenu que seules des prestations fournies usuellement par une banque devaient entrer dans le résultat des opérations de commissions et des prestations de service du compte 1.2.5 alors même que la Brochure 14 ne se limite pas aux opérations bancaires usuelles pour justifier un enregistrement dans le compte 1.2.5. A l'inverse, comme la Cour de Céans l'a rappelé, seules les prestations de services de management doivent faire l'objet d'un report dans le compte 1.4.6 (cf. consid. 4.3.4.3 ci-dessus). Si l'on reprend les différents services en cause, force est de constater que ceux-ci sont très variés et ne se limitent pas à des prestations de services de management (cf. consid. 4.3.1 ci-dessus). Seule une partie de ces services pourrait éventuellement être requalifiée de services de management et être reportée sous la position 1.4.6. En effet, le fait que l'autorité inférieure considère sans justification comme prestations de management des services aussi divers que la mise à disposition de personnel ou d'infrastructures, des prestations de comptabilité et d'informatique, des conseils en investissement ainsi que des services de *risk monitoring and reporting* peut paraître surprenant. Par conséquent, c'est à tort que l'autorité inférieure a adopté une position schématique en estimant que les prestations fournies sur la base du *Services Level Agreement* et de l'*Agreement for use of staff* devaient être pris comme un ensemble indivisible de prestations de services de management alors

même qu'il apparaît possible de mener une analyse individuelle de l'ensemble des prestations concernées (cf. 4.3.3.2).

4.3.4.5 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 de management pouvant faire l'objet d'un report sous le chiffre 1.4.6. 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 privé 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.

En définitive, le recours doit être admis aussi bien en relation avec les années 2008 et 2009 que l'année 2007 et le dossier doit être renvoyé 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 12'500.— 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, la recourante obtenant gain de cause, elle a 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 18'750.—.

(Le dispositif de l'arrêt se trouve à la page suivante.)

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 Fr. 12'500.— effectuée en cours de procédure est restituée au recourant.

4.
L'autorité inférieure doit verser Fr. 18'750.— 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)

L'indication des voies de droit se trouve 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 :