Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal



Cour I
A-5805/2011

Arrêt du 18 novembre 2013

Composition

Pascal Mollard (président du collège),
Daniel Riedo, Michael Beusch, juges,
Raphaël Bagnoud, greffier.

Parties

S._____, ***,
représentée par Maître Patrick Conrady, ***,
recourante,

contre

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

Objet

Taxe sur la valeur ajoutée; période du 1er janvier 2005 au 31 décembre 2009 (aLTVA); acquisition de prestations de services d'entreprises à l'étranger; placements financiers; déduction de l'impôt préalable; conversion des contre-prestations en monnaie étrangère.

Faits :

A.
S._____ (ci-après: la société ou l'assujettie) est une succursale de la société anonyme de droit *** T._____. Inscrite au registre du commerce du canton de *** depuis le 6 février 1996, elle a pour but, selon l'extrait dudit registre, la centralisation et le développement des activités commerciales du groupe et des activités financières y afférentes. La société est immatriculée au registre des contribuables de l'Administration fédérale des contributions (AFC) depuis le 1er février 1996 en qualité d'assujettie à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA).

B.
Lors d'un contrôle portant sur les périodes fiscales allant du 1er trimestre 2005 au 4e trimestre 2009, l'AFC constata que l'assujettie avait opéré la conversion des contre-prestations en monnaies étrangères selon deux taux différents et procédé – à tort – à la déduction de l'impôt préalable afférent à des prestations d'avocats acquises d'un cabinet américain. Le 6 septembre 2006, l'AFC procéda par suite à la correction de l'impôt dû et de l'impôt préalable déductible sur la période visée. Par courrier du 22 septembre 2010, l'assujettie contesta le refus d'accorder la déduction de la TVA sur les prestations d'avocats.

C.
L'AFC confirma les montants de la correction de l'impôt tels qu'arrêtés le 6 septembre 2006 par notification d'estimation n° *** du 14 octobre 2010 valant, selon elle, décision formelle. Le 11 novembre 2010, l'assujettie contesta cette notification d'estimation, concluant à son annulation concernant la correction de l'impôt déductible sur les prestations d'avocats acquises et la correction de l'impôt dû sur les contre-prestations en devises étrangères. Par décision du 21 septembre 2011, l'AFC constata que la notification d'estimation du 14 octobre 2010 était entrée en force pour un montant de Fr. 229'717.-- et rejeta la réclamation du 11 novembre 2010 pour le reste.

D.
Par mémoire de recours du 19 octobre 2011, l'assujettie (ci-après: la recourante) a déféré cette décision au Tribunal administratif fédéral, en réitérant les conclusions prises le 11 novembre 2010 devant l'AFC (ci-après: l'autorité inférieure). Concernant la conversion des contre-prestations en monnaies étrangères, la recourante requiert en outre qu'il soit procédé à un nouveau calcul sur la base des taux internes du groupe

de sociétés auquel elle appartient. Par réponse du 6 février 2012, l'autorité inférieure a conclu à l'admission partielle du recours, en ce sens que l'usage du taux du groupe soit autorisé pour les années 2005 à 2007, et au renvoi de la cause devant elle pour nouvelle décision.

Pour autant que besoin, les autres faits seront repris dans les considérants qui suivent.

Droit :

1.
1.1 Sous réserve des exceptions prévues à l'art. 32 de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal administratif fédéral (LTAF, RS 173.32), celui-ci connaît des recours contre les décisions au sens de l'art. 5 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA, RS 172.021) prises par les autorités mentionnées à l'art. 33 LTAF. La procédure est régie par la PA, pour autant que la LTAF n'en dispose pas autrement (art. 37 LTAF). L'AFC étant une autorité au sens de l'art. 33 let. d LTAF et aucune des exceptions de l'art. 32 LTAF n'étant réalisée, le Tribunal administratif fédéral est matériellement compétent pour connaître du présent litige.

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

1.2.1 Selon la loi fédérale régissant la taxe sur la valeur ajoutée du 12 juin 2009 (LTVA, RS 641.20), dont le droit de procédure est applicable dès son entrée en vigueur à tous les cas pendants (cf. consid. 1.5 ci-après), les décisions de l'AFC peuvent faire l'objet d'une réclamation dans les 30 jours qui suivent leur notification (cf. art. 83 LTVA). Il en résulte que l'assujetti a droit, en principe, à ce que l'AFC examine par deux fois son cas et prenne deux décisions successives à son sujet, dont la seconde est soumise à des exigences de forme plus élevées (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6314/2012 du 29 août 2013 [non entré en force] consid. 1.2.1, A-707/2013 du 25 juillet 2013 [non entré en force] consid. 1.2.1, A-4506/2011 du 30 avril 2012 consid. 1.2.1, A-5747/2008 du 17 mars 2011 consid. 3.3.2 et A-1601/2006 du 4 mars 2010 consid. 5.1.2).

1.2.2 Concernant la notification d'estimation du 14 octobre 2010, l'autorité inférieure l'a assimilée à une décision formelle et l'a assortie d'un droit de réclamation exerçable dans un délai de 30 jours suivant sa notification. Or, il résulte désormais clairement de la dernière jurisprudence du

Tribunal administratif fédéral qu'une notification d'estimation ne constitue pas, en soi, une décision susceptible de faire partir un délai de réclamation (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6314/2012 précité consid. 1.2.2 et A-707/2013 précité consid. 4). Il s'ensuit que le courrier de la recourante du 11 novembre 2010 ne constitue pas une réclamation au sens de l'art. 83 LTVA, mais bien une demande de première décision au fond (cf. art. 82 al. 1 let. c aLTVA). Partant, l'on ne saurait qualifier de décision "sur réclamation" le prononcé de l'autorité inférieure du 21 septembre 2011. Il en résulte que la compétence fonctionnelle du tribunal de céans n'est en principe pas donnée.

1.2.3 La décision en cause, qui représente indéniablement une décision au sens de l'art. 5 PA, est toutefois motivée en détail. Attendu que la recourante l'a déférée directement et sans réserve au Tribunal administratif fédéral, on peut en déduire qu'elle a accepté, à tout le moins implicitement, d'avoir été privée d'une procédure de réclamation en bonne et due forme et qu'elle consent à ce que son recours soit traité comme un recours "omisso medio", par application analogique de l'art. 83 al. 4 LTVA (cf. aussi arrêts du Tribunal administratif fédéral A-707/2013 précité consid. 1.2.3, A-1017/2012 du 18 septembre 2012 consid. 1.2.3, A-6740/2011 du 6 juin 2012 consid. 1.1.4, A-5798/2011 du 29 mai 2012 consid. 1.3 et A-4506/2011 du 30 avril 2012 consid. 1.2.3). L'autorité de céans peut donc connaître du présent litige.

1.3 La décision dont est recours, datée du 21 septembre 2011, a été notifiée au plus tôt le lendemain. Déposé le 19 octobre 2011 par le destinataire de la décision attaquée (cf. art. 48 al. 1 PA), le mémoire de recours est intervenu dans le délai légal de trente jours (art. 50 al. 1 PA). Un examen préliminaire révèle qu'il remplit en outre les exigences de forme et de contenu posées à l'art. 52 PA. Le recours est donc recevable.

1.4 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. PIERRE MOOR/ETIENNE POLTIER, Droit administratif, vol. II, 3e éd., Berne 2011, p. 300 s.). Le Tribunal peut ainsi admettre un recours pour d'autres motifs que ceux qui ont été allégués ou confirmer la décision attaquée quant à son résultat avec une autre motivation que celle adoptée par l'instance inférieure (substitution de motifs; cf. ATAF 2007/41 consid. 2; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1132/2012 du 25 septembre 2013 consid. 1.2, A-4695/2010 du 14 janvier 2013 consid. 1.2 et A-4674/2010 précité consid. 1.3; ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ

KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, Bâle 2008, n. marg. 1.54 s.; ALFRED KÖLZ/ISABELLE HÄNNER/MARTIN BERTSCHI, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, Zurich 2013, ch. 1136). Toutefois, si le Tribunal fonde sa décision sur des dispositions sur l'application desquelles les parties n'avaient pas à compter, il doit leur être donné l'occasion de s'exprimer à ce sujet au préalable (cf. ATF 124 I 49 consid. 3c; ATAF 2007/41 consid. 2; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-3469/2010 du 15 avril 2011 consid. 1.2; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, op. cit., n. marg. 1.54). Les parties doivent en outre motiver leur recours (art. 52 PA) et collaborer à l'établissement des faits (art. 13 PA). En conséquence, l'autorité saisie se limite en principe aux griefs soulevés et n'examine les questions de droit non invoquées que dans la mesure où les arguments des parties ou le dossier l'y incitent (cf. ATF 122 V 11 consid. 1b et 122 V 157 consid. 1a; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-4674/2010 du 22 décembre 2011 consid. 1.3, A-4659/2010 du 14 juin 2011 consid. 1.2 et A-6466/2008 du 1er juin 2010 consid. 1.2; KÖLZ/HÄNNER/BERTSCHI, op. cit., ch. 1135).

1.5 Le 1er janvier 2010, la loi fédérale régissant la taxe sur la valeur ajoutée du 12 juin 2009 (LTVA, RS 641.20) est entrée en vigueur. S'agissant du droit applicable, il y a lieu de distinguer ce qui a trait au fond de ce qui concerne la procédure.

1.5.1 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 janvier 2005 au 31 décembre 2009, la présente cause tombe matériellement sous le coup de la loi fédérale du 2 septembre 1999 sur la TVA (aLTVA, RO 2000 1300 et les modifications ultérieures) 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).

1.5.2 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; sur l'interprétation restrictive de cette disposition, cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1237/2012 du 23 octobre 2012 consid. 1.2, A-4136/2009 du 18 mars 2011 consid. 1.2 et 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 des preuves demeure admissible, même dans le nouveau droit et *a fortiori* pour les cas pendants (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-4695/2010 précité consid. 1.3 et A-4674/2010 précité consid. 1.4; Message du Conseil fédéral sur la simplification de la TVA du 25 juin 2008 in : Feuille fédérale [FF] 2008 p. 6394 s.; PASCAL MOLLARD/ XAVIER OBERSON/ANNE TISSOT BENEDETTO, Traité TVA, Bâle 2009, p. 1126 ch. 157).

1.6

1.6.1 En procédure administrative contentieuse, le contenu de la décision attaquée délimite l'objet du litige (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-5884/2012 du 27 mai 2013 consid. 1.2 et A-6969/2011 du 12 avril 2012 consid. 1.4; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, op. cit., n. marg. 2.1 ss, en particulier n. marg. 2.7; MARKUS MÜLLER, in : Christoph Auer/Markus Müller/Benjamin Schindler [édit.], Kommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren [VwVG], Zurich 2008 [ci-après: cité: VwVG-Kommentar], ch. 5 ad art. 44). En l'occurrence, le recours est donc irrecevable en ce qu'il tend à l'annulation des chiffres 3 et 4 de la notification d'estimation du 14 octobre 2010 (cf. également arrêt du Tribunal fédéral 2C_486/2009 du 1er février 2010 consid. 2.3; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-4695/2008 du 24 mars 2011 consid. 1.3).

1.6.2 Le présent litige tend à déterminer si la recourante peut déduire la TVA afférente à l'acquisition des prestations d'avocats, ainsi que, d'autre part, si elle peut opérer la conversion des opérations réalisées sur la période litigieuse au moyen des taux du groupe. A cette fin, il sied dans un premier temps d'apporter certaines précisions concernant l'objet de l'impôt et les conditions d'assujettissement (consid. 2), ainsi que de présenter les règles en matière de déduction de l'impôt préalable (consid. 3). Il conviendra également de traiter du calcul de l'impôt, s'agissant notamment des contre-prestations en monnaies étrangères (consid. 4), ainsi que du contrôle de la pratique administrative par les autorités judiciaires (consid. 5). Il s'agira ensuite de tirer les conséquences qui s'imposent dans le cas d'espèce (consid. 6 ss).

2.

2.1 Selon l'art. 5 aLTVA, sont notamment soumises à l'impôt, pour autant qu'elles ne soient pas expressément exclues de son champ au sens de l'art. 18 aLTVA (c'est-à-dire exonérées au sens impropre, cf. consid. 2.4 ci-après), les livraisons de biens (cf. art. 6 aLTVA) et les prestations de services (cf. art. 7 aLTVA) effectuées à titre onéreux sur le territoire

suisse, ainsi que l'acquisition à titre onéreux de prestations de services d'entreprises ayant leur siège à l'étranger (cf. art. 10 aLTVA).

2.2 Une transaction est effectuée à titre onéreux, soit contre rémunération, s'il y a échange d'une prestation et d'une contreprestation – 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.

2.2.1 La contre-prestation est un élément constitutif de l'opération, au même titre que l'échange entre prestation et contre-prestation (cf. ATF 138 II 239 consid. 3.2 et 132 II 353 consid. 4.1; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-4674/2010 précité consid. 2.2.2; DANIEL RIEDO, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Berne 1999, ch. 6, p. 223 ss, en particulier ch. 6.4.2, p. 239 ss, ALOIS CAMENZIND/NIKLAUS HONAUER/ KLAUS A. VALLENDER, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz, 2e éd., Berne/Stuttgart/Vienne 2003, ch. 159 ss). En d'autres termes, le caractère onéreux est une condition essentielle de l'opération imposable.

En outre, 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 et 132 II 353 consid. 4.1; arrêts du Tribunal fédéral 2C_732/2010 du 28 juin 2012 consid. 3 et 2C_129/2012 du 15 juin 2012 consid. 4.1; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-4695/2010 précité 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 nécessaire pour qu'il y ait un tel lien (ATF 126 II 249 consid. 4a; arrêt du Tribunal fédéral 2A.330/2002 précité 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. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-201/2012 du 20 février 2013 consid. 3.3.3 et A-6312/2010 du 10 novembre 2011 consid. 2.1.2; RIEDO, op. cit., p. 223 ss). Si ce lien économique n'existe pas, la transaction n'est pas soumise à la TVA, en tant que non-opération (cf. initiative parlementaire "Loi fédérale sur la TVA [Dettling]", rapport de la Commission de l'économie et des redevances du Conseil national [ci-après cité: Rapport CER-N], in : FF 1996 V 701 ss,

p. 768; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-201/2012 précité consid. 3.3.2 et 3.3.3; cf. également consid. 2.2.4 ci-après).

2.2.2 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, raison pour laquelle un chiffre d'affaires purement interne ne relève pas de la TVA (cf. arrêts du Tribunal fédéral 2C_904/2008 précité consid. 7.1, 2C_195/2007 du 8 janvier 2008 consid. 2.1 et 2A.748/2005 du 25 octobre 2006 in : Revue de droit fiscal [RF] 62/2007 p. 234 consid. 3.2; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-201/2012 précité consid. 3.3.1, A-4674/2010 précité consid. 2.2.2 et A-2387/2007 précité consid. 2.2.2; MOLLARD/OBERSON/TISSOT BENEDETTO, op. cit., p. 214 ch. 166 à 168; CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, op. cit., ch. 149 ss). En principe, c'est le destinataire qui verse la contre-prestation, mais il peut aussi s'agir d'un tiers, à condition que sa contribution se trouve en relation de causalité avec la prestation (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2A.330/2002 précité consid. 3.2; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-201/2012 précité consid. 3.3.2).

2.2.3 S'il y a échange de prestations, l'opération se trouve à l'intérieur du champ d'application de l'impôt. Dans un tel cas, on devra encore se demander si l'opération, bien que située dans le champs de la TVA, échappe à l'imposition en raison d'une éventuelle exonération au sens impropre de l'art. 18 aLTVA (cf. arrêts du Tribunal fédéral 2A.650/2004 du 23 juin 2005 consid. 4.3 in fine, 5 et 6 et 2A.334/2003 du 30 avril 2004 consid. 2; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1656/2006 à A-1659/2006 du 19 mars 2009 consid. 2.1.1.2 et A-1496/2006, A-1497/2006 et A-1498/2006 du 27 octobre 2008 consid. 2.2; décision de la Commission fédérale de recours en matière de contributions [CRC] du 14 avril 1999 in : Jurisprudence des autorités administrative de la Confédération [JAAC] 63.93 consid. 4; RIEDO, op. cit. p. 143 ss; PASCAL MOLLARD, La TVA suisse et la problématique des exonérations in : Archives de droit fiscal suisse [Archives] vol. 63 p.448).

Si, en revanche, il n'y a pas d'échange de prestations, l'opération n'entre pas dans le champ d'application de la TVA, avec toutes les conséquences que cela implique (non-assujettissement, non-déduction de l'impôt préalable). On parle alors de non-opérations, de non-transactions, de non-chiffres d'affaires (« Nichtumsätze »), ou encore d'activités qui ne sont pas considérées comme des opérations, parce qu'elles n'en remplissent pas les conditions. A titre d'exemples, la doctrine

cite les donations et successions, les dommages-intérêts (cf. consid. 2.5 ci-après), les peines conventionnelles, les garanties, les subventions et autres contributions des pouvoirs publics, les dons et contributions privées, les dividendes, etc. (cf. ATF 132 II 353 consid. 4.3; SONJA BOSSART, Zum Einfluss von Nichtumsätzen auf den Vorsteuerabzug bzw. die Vorsteuerabzugskürzung, in: Michael Beusch/ISIS [édit.], Entwicklungen im Steuerrecht 2009, Zurich/Bâle/Genève 2009, p. 363 ss.; CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, op. cit., ch. 153 ss et 307 ss; DIETER METZGER, Kurzkommentar zum Mehrwertsteuergesetz, Berne 2000, n. 9 ad art. 38 aLTVA; PIERRE-ALAIN GUILLAUME, in : Diego Clavadetscher/Pierre-Marie Glauser/Gerhard Schafroth [édit.], mwst.com, Kommentar zum Bundes-gesetz über die Mehrwertsteuer, Bâle/Genève/ Munich 2000 [ci-après cité: mwst.com], n. 49 ss ad art. 5 aLTVA [version française : p. 1182 ss]).

2.3

2.3.1 S'agissant de l'acquisition de prestations de services d'entreprises ayant leur siège à l'étranger (art. 5 let. d aLTVA; cf. consid. 2.1 ci-avant), l'art. 10 aLTVA précise l'objet de l'impôt. Il s'agit, d'une part, des 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 (let. a), ainsi que, d'autre part, des 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 (let. b).

2.3.2 L'art. 14 al. 1 aLTVA instaure le principe général, en matière de localisation de prestations de services, selon lequel est réputé lieu de la prestation l'endroit où le prestataire a le siège de son activité économique ou un établissement stable à partir duquel la prestation de services est fournie 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 (principe du lieu du prestataire; cf. ATF 133 II 153 consid. 5.1; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-3695/2012 du 30 juillet 2013 consid. 5.2 et A-4823/2012 du 5 juin 2013 consid. 2.4; MOLLARD/OBERSON/TISSOT BENEDETTO, op. cit., p. 207 ch. 142). L'art. 14 al. 3 aLTVA établit pour sa part une liste exhaustive de prestations de services dites immatérielles (cf. XAVIER OBERSON, Qualification et localisation des services internationaux en matière de TVA, in : Archives vol. 69 p. 403, p. 414 s.) – parmi lesquelles les prestations d'avocats (let. c) – qui, par exception,

sont réputées fournies au lieu de leurs destinataires, du fait que c'est d'ordinaire à cet endroit qu'elles sont utilisées ou exploitées (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_3009/2009 et 2C_310/2009 du 1er février 2010 consid. 4.2.2; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-3695/2012 précité consid. 5.4.1 et A-4823/2012 du 5 juin 2013 consid. 2.4; CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, op. cit., ch. 600; METZGER, op. cit., n 10 ad art. 14 aLTVA).

2.3.3 En définitive, sont soumises à l'impôt sur les acquisitions les prestations d'entreprises ayant leur siège à l'étranger qui sont réputées localisées soit directement sur le territoire suisse en raison de leur rattachement au lieu du destinataire selon l'art. 14 al. 3 aLTVA, soit à l'étranger d'après le principe général de l'art. 14 al. 1 aLTVA, mais qui sont par la suite importées sur le territoire suisse afin d'y être utilisées ou exploitées (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-3695/2012 précité consid. 6.2). Autrement dit, dans la mesure où elles sont consommées en Suisse, les prestations de services d'entreprises étrangères sont assimilées à des opérations effectuées sur le territoire suisse, à la différence près que, dans ce cas, l'obligation fiscale est transférée du prestataire au destinataire de la prestation, pour éviter les difficultés pratiques que l'AFC rencontrerait à vérifier l'assujettissement des prestataires étrangers (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6079/2009 du 31 octobre 2011 consid. 2.2.1; décision de la CRC 2000-111 du 22 mai 2001 in : JAAC 65.103 consid. 8d; cf. également arrêt du Tribunal fédéral 2C_309/2009 et 2C_310/2009 précité consid. 4.4; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-3695/2012 précité consid. 6.1; JÖRG R. BÜHLMANN, in : mwst.com, n° 1 ad remarque préalable à l'art. 19 aLTVA; RIEDO, op. cit., p. 49 et 62).

2.3.4 Le cercle des assujettis à l'impôt sur les acquisitions est quant à lui défini par l'art. 24 aLTVA. Selon cette disposition, est assujetti quiconque, au cours d'une année civile, acquiert aux conditions mentionnées à l'art. 10 aLTVA pour plus de Fr. 10'000.-- de prestations de services d'entreprises ayant leur siège à l'étranger.

2.4

2.4.1 L'art. 18 aLTVA dresse une liste des opérations "exclues du champ de l'impôt", c'est-à-dire exonérées au sens impropre, sans droit à la déduction de l'impôt préalable (cf. art. 17 et 38 al. 2 aLTVA; arrêts du Tribunal fédéral 2C_979/2011 du 12 juin 2012 consid. 4; AFC, brochure n° 14 "Finances [banques, gérants de fortune, sociétés financières, négociants en valeurs mobilières, sociétés de fond de placement et

autres]", éditions de septembre 2000 et de septembre 2009). De telles exonérations, qui sont généralement considérées comme contraires au système d'un impôt général de consommation et peuvent aboutir à des distorsions de la concurrence ainsi qu'à une taxes occulte, doivent être interprétées de façon restrictive (cf. ATF 124 II 372 consid. 6a et 124 II 193 consid. 5e; arrêt du Tribunal 2C_612/2007 du 7 avril 2008 consid. 5; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-3695/2012 précité consid. 4.1, A-4516/2008 du 5 janvier 2011 consid. 4.1 et A-1559/2006 et A-1560/2006 du 2 décembre 2008 consid. 3.1; MOLLARD/OBERSON/TISSOT BENEDETTO, op. cit., p. 260 ch. 336 s.).

2.4.2 Sont notamment exonérés de l'impôt, dans les domaines du marché monétaire et du marché des capitaux, l'octroi et la négociation de crédits, ainsi que la gestion de crédits par celui qui les a octroyés (art. 18 ch. 19 let. a aLTVA; cf. CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, op. cit., ch. 799 ss; MOLLARD/OBERSON/TISSOT BENEDETTO, op. cit., p. 324 s. ch. 507 ss; Instructions TVA 2001 et 2008, ch. 633 s.). Par octroi de crédits, on entend traditionnellement le transfert d'un capital à des fins d'usage avec charge de restitution (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-659/2007 du 1er février 2010 consid. 4.1, A-1385/2006 du 3 avril 2008 consid. 5.1). La qualification de l'opération en droit civil n'est pas déterminante. Il s'agit bien plus de se livrer à une appréciation économique de la situation afin de déterminer, dans le cas particulier, s'il y a lieu, ou non, de retenir l'existence d'une opération de crédits (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2A.526/2003 du 1er juillet 2004 consid. 3.1; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-545/2012 du 14 février 2013 consid. 3.6, A-659/2007 précité consid. 4.1 et A-1385/2006 précité consid. 5.1).

Il s'agit en outre de noter qu'une opération ne peut être exonérée au sens impropre que pour autant qu'elle entre dans le champ de l'impôt, ce qui postule l'existence d'un véritable échange de prestations (cf. consid. 2.2, en particulier 2.2.4, ci-avant). Concernant l'octroi de crédits, cela suppose qu'il ait lieu à titre onéreux, soit contre le versement d'intérêts, étant précisé que ce sont uniquement ces derniers qui représentent le chiffre d'affaires exonéré au sens impropre. Le remboursement du capital ne vaut en revanche pas rémunération. Il ne fait donc pas partie de la contre-prestation et, par conséquent, ne s'inscrit pas dans le cadre d'une opération TVA ("non-opération"; cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-659/2007 précité consid. 4.1 et A-1385/2006 précité consid. 5.1; CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, op. cit., ch. 802; cf. également, s'agissant de la LTVA, ALOIS CAMENZIND/NIKLAUS HONAUER/KLAUS A. VALLENDER/MARCEL R. JUNG/SIMEON L. PROBST, Handbuch zum

Mehrwertsteuergesetz, 3e éd., Berne 2012, n. marg. 1223; MOLLARD/ OBERSON/TISSOT BENEDETTO, op. cit., p. 324 ch. 508).

2.5

2.5.1 Concernant les montants versés à titre de dommages-intérêts et les indemnités de même genre, la aLTVA ne contient aucune précision, contrairement au nouveau droit (cf. art. 18 al. 2 let. i LTVA). Conformément à ce qui a été exposé ci-dessus, il s'agit en la matière de déterminer si le versement des dommages-intérêts s'inscrit, ou non, dans un échange de prestations soumis à la TVA (cf. consid. 2.2 ci-avant; arrêt du Tribunal fédéral 2A.330/2002 précité consid. 3.2; MOLLARD/OBERSON/ TISSOT BENEDETTO, op. cit., p. 180 ch. 53; également selon la pratique des autorités européennes, allemandes et françaises: cf. JAN OLE LUUK, Mehrwertsteuer bei Entschädigungszahlungen: Leistungsentgelt oder Schadenersatz ? in : Revue fiscale [RF] 11/2007, p. 842 ss; SVEN TOTSCHE/TILLMAN KEMPF, Die umsatzsteuerliche Behandlung von Entschädigungsleistungen bei Aufhebung von Dienstleistungsverträgen als Schadensersatz, in : Zeitschrift für das gesamte Mehrwertsteuerrecht [MwStR] 12/2013 p. 401 ss; cf. également décision de la CRC 2002-077 du 1er décembre 2004 in : JAAC 69.65 consid. 3c i.f.).

La qualification juridique et le fondement de la prestation en question, sous l'angle du droit civil, de même que sa dénomination par les parties concernées, ne sont pas déterminants. Il s'agit bien plus de procéder à une appréciation économique des circonstances dans lesquelles le dédommagement intervient (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-201/2012 précité consid. 3.4 et A-6759/2012 du 20 décembre 2012 consid. 2.5 et 3.2.2; MOLLARD/OBERSON/TISSOT BENEDETTO, op. cit., p. 180 ch. 55; LUUK, op. cit, p. 843 s.). En pratique et en doctrine, il est distingué entre dommages-intérêts au sens propre (consid. 2.5.2 ci-après) et au sens impropre (consid. 2.5.3 ci-après; cf. AFC, notice n° 4, "Prétentions en dommages-intérêts", édition de décembre 2007 [ci-après cité: notice n° 4]; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-201/2012 précité consid. 3.4.1 s. et A-6759/2011 précité consid. 2.5.1 s.; MOLLARD/ OBERSON/TISSOT BENEDETTO, op. cit., p. 180 ch. 53 ss).

2.5.2 Il y a dommages-intérêts au sens propre lorsqu'à la suite d'un évènement dommageable, une indemnité est versée à titre de réparation du préjudice subi par le lésé, sans contrepartie correspondante. Dans ce cas, le dédommagement ne constitue pas la contre-prestation de la livraison d'un bien ou d'une prestation de services. Le responsable du sinistre, ou un tiers à sa place, effectue une prestation parce qu'il répond

du dommage qu'il a causé ou qu'une personne dont il répond a provoqué (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-201/2012 précité consid. 3.4.1 et A-6759/2011 précité consid. 2.5.1; notice n° 4 ch. 2; rapport CER-N, FF 1996 V 769; Instructions TVA 2001 et 2008, ch. 403). Peu importe que le principe et l'étendue de la réparation soient fixés par un jugement du tribunal, une transaction judiciaire ou une transaction extra judiciaire, ou encore que l'indemnisation résulte d'un contrat d'assurance conclu par le lésé (cf. notice n° 4 ch. 2.1, 2.3 et 2.4; arrêt du Tribunal fédéral 2A.330/2002 précité consid. 5.2; décision de la CRC 2002-077 précitée consid. 3c). La forme que revêt l'indemnité est également sans importance. Ce qui est déterminant, c'est que le dédommagement soit dû parce que le lésé a subi un dommage contre sa volonté obligeant le responsable, ou un tiers à sa place, à rétablir l'état antérieur.

Le lésé a légalement ou contractuellement droit à cette prestation, sans contrepartie à fournir. Par conséquent, un échange de prestations n'a pas lieu et il n'y a donc pas d'opération TVA. Autrement dit, la prestation en dommages-intérêts – qui peut consister en une somme d'argent à titre de réparation, mais également en la livraison d'un bien ou une prestation de services (prestations en nature) – n'est pas fournie à titre onéreux par le responsable du dommage, qui ne doit par conséquent pas la soumettre à l'impôt. Du point de vue de son destinataire, les dommages-intérêts ne représentent en outre pas un chiffre d'affaires imposable (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2A.330/2002 précité consid. 3.2; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-201/2012 précité consid. 3.4.1 et A-6759/2011 précité consid. 5.2.1; notice n° 4 ch. 2). Constituent notamment des dommages-intérêts proprement dits, non-imposables, l'indemnisation du dommage résultant de la mauvaise exécution d'un contrat (cf. art. 97 ss CO; notice n° 4 ch. 2.1) ou d'un acte illicite (cf. art. 41 ss du Code des obligation du 30 mars 1911 [CO, RS 220]; notice n° 4 ch. 2.4), éventuellement le paiement d'une peine conventionnelle (cf. art. 160 ss CO; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-201/2012 précité consid. 3.4.2.3; notice n° 4 ch. 2.2.2), ou encore l'indemnité que l'assureur verse à la suite d'un sinistre (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2A.330/2002 précité consid. 5.2; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1469/2006 du 7 mai 2008 consid. 4.4.2 et 4.4.3; notice n° 4 ch. 2.3).

2.5.3 L'imposabilité est en revanche présumée lorsque les dommages-intérêts s'inscrivent dans le cadre d'un véritable échange de prestations (cf. consid. 2.2 ci-avant), soit lorsqu'ils tiennent lieu de contrepartie effective à une prestation donnée (cf. CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER,

op. cit, ch. 318 s.; RIEDO, op. cit., p. 242; GUILLAUME, op. cit., n. 52 ad art. 5 aLTVA). Dans ce cas, on parle de dommages-intérêts au sens impropre (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-201/2012 précité consid. 3.4.2 et A-6759 précité consid. 2.5.2; cf. également arrêt du Tribunal fédéral 2A.135/2001 du 7 décembre 2001 consid. 6). Est ainsi notamment soumise à TVA l'indemnité versée pour obtenir de son destinataire qu'il tolère un acte ou une situation ou qu'il s'engage à ne pas commettre un acte (cf. art. 7 al. 2 let. a aLTVA), par exemple dans le cadre d'une convention de non-concurrence.

Lorsque le lésé accepte de subir le préjudice pour lequel il est indemnisé, soit lorsqu'il laisse volontairement le dommage se produire et fournit ainsi une prestation en échange du dédommagement, il y a dommages-intérêts au sens impropre (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-201/2012 précité consid. 3.4.2, A-1558/2006 du 3 décembre 2009 consid. 6.2.2 et 7.1 et A-1540/2006 du 8 janvier 2008 consid. 2.1.2, 3 et 4; PATRICK CONRADY/VÉRONIQUE PARIDANT DE CAUWERE, Prestations de service en cas d'engagement à ne pas commettre un acte ou à tolérer une situation, in : L'Expert comptable suisse [ECS] 11/05, 10 ans de TVA, p. 879 ss; notice n° 4 ch. 3; Instructions TVA 2001 et 2008, ch. 188). Il en va notamment ainsi de l'indemnité versée en cas de résiliation anticipée d'un contrat de durée déterminée (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-201/2012 précité consid. 3.4.2.2 et 4.1.2 et A-6312/2010 du 10 novembre 2011 consid. 2.3.2; décision de la CRC 2003-124 du 14 juin 2005 in : JAAC 69.126 consid. 3b/bb et 3d; notice n° 4 ch. 3.1) ou pour le transfert d'un sportif professionnel (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6759/2011 précité consid. 3). Enfin, il y a également opération imposable lorsque les dommages-intérêts, le cas échéant versés par un tiers, sont destinés à remplacer la prestation due par l'acquéreur d'un bien ou d'une prestation de service (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2A.330/2002 précité consid. 3.2 et 5.2; décision de la CRC 2002-077 précité consid. 3c et 5b/bb [question laissée ouverte]; notice n° 4 ch. 3.4).

3.

3.1

3.1.1 Si l'assujetti utilise des biens ou des services pour réaliser du chiffre d'affaires imposable, il peut déduire dans son décompte les montants d'impôt préalable grevant l'acquisition desdits biens et services, notamment ceux qu'il a déclarés lors de l'acquisition de prestations de services d'entreprises ayant leur siège à l'étranger (art. 38 al. 1 et 2 aLTVA; pour les différentes conditions relatives à la déduction de l'impôt préalable, voir entre autres : arrêts du Tribunal fédéral 2C_45/2008 du

16 décembre 2008 consid. 3.2 et 2A.650/2005 du 15 août 2006 consid. 3.2; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-5615/2012 du 29 août 2013 consid. 4.1.2, A-1211/2012 du 21 février 2013 consid. 2.4 et A-4695/2010 du 14 janvier 2013 consid. 3.2).

3.1.2 Seule l'affectation justifiée par l'usage commercial – au sens de la aLTVA (cf. consid. 3.1.3 ci-après) – à des livraisons ou des prestations de services imposables, ou pour lesquelles l'assujetti a opté, permet en principe de déduire l'impôt préalable. Il s'ensuit que les prestations acquises (« intrants ») ne doivent pas être affectées à des opérations exonérées au sens impropre, des activités qui ne sont pas considérées comme des opérations, des activités privées ou des opérations exercées dans le cadre de la puissance publique (art. 38 al. 4 aLTVA; cf. ATF 132 II 325 consid. 8.2; arrêts du Tribunal fédéral 2A.650/2005 précité consid. 3.2 et 2A.351/2004 du 1er décembre 2004 in : Archives vol. 75 p. 176 consid. 3.2; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6314/2011 du 27 février 2013 consid. 2.4.2, A-4695/2010 précité consid. 3.2 et A-4674/2010 du 22 décembre 2011 consid. 3.3).

3.1.3 Le droit de déduire l'impôt préalable suppose une relation étroite entre l'opération amont grevée ("Eingangsleistung") et l'opération aval imposable ("Ausgangsleistung"), en ce sens que les prestations acquises doivent pouvoir être imputées aux opérations imposables que l'assujetti réalise. En d'autres termes, les intrants grevés d'impôt préalable doivent être affectés, de manière directe ou indirecte, à des livraisons et prestations de services imposables. Le lien économique objectif (ou réel) entre les deux prestations est direct lorsque la prestation acquise grevée de l'impôt préalable est immédiatement affectée à la prestation imposable, par exemple en cas d'achat d'un bien qui est revendu ou intégré au produit revendu. La relation peut également être indirecte (ou médiate) lorsque la prestation imposable est réalisée au moyen des biens et services grevés, qui n'entrent toutefois pas dans sa composition. Tel est par exemple le cas des moyens de production et des biens d'investissement (cf. ATF 132 II 353 consid. 8.3; arrêts du Tribunal fédéral 2C_510/2007 du 15 avril 2008 consid. 2.2 et 2A.650/2005 précité consid. 3.4; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-5615/2012 précité consid. 4.1.3 et A-1211/2012 précité consid. 2.5).

La déduction de l'impôt préalable grevant les biens et services acquis dépend en définitive de leur utilisation effective pour effectuer des opérations imposables (art. 38 al. 1 et 2; ATF 132 II 353 consid. 8.2 et 10; arrêts du Tribunal fédéral 2C_309/2010 et 2C_310/2010 du 1er février

2010 consid. 7.2 et 2A.351/2004 précité consid. 4.3.2; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-5615/2012 précité consid. 4.1.4, A-1211/2012 précité consid. 2.5 et A-1596/2006 du 2 avril 2009 consid. 2.6.1; cf. également art. 28 al. 1 et 29 LTVA). Lorsque tel est le cas, la déduction de l'impôt préalable est possible intégralement. Inversement, si les biens et services grevés ne sont pas affectés à l'activité imposable de l'assujetti, il y a alors consommation finale auprès de ce dernier, qui ne donne pas droit à déduction (ATF 132 353 consid. 10; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-5615/2012 précité consid. 4.1.4, A-3696/2012 du 14 juin 2013 consid. 2.3.2 et A-1211/2012 précité consid. 2.6; RIEDO, op. cit., p. 141 s.; PASCAL MOLLARD, La TVA : vers une théorie du chaos? in Mélanges CRC, Lausanne 2004, p. 63 s. ch. 3.2.3). C'est ce qu'exprime le principe de l'affectation directe, en vertu duquel les dépenses et investissements d'un assujetti sont affectés soit à des opérations imposables ouvrant droit à la déduction, soit à d'autres fins (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1656/2006 et A-1659/2006 du 19 mars 2009 consid. 6.1.1 et A-1496/2006, A-1497/2006 et A-1498/2006 précité consid. 4.2).

3.1.4 Il suit de ce qui précède que l'approche suisse, sous l'ancien droit, est différente de ce qui prévaut en droit communautaire, où l'existence d'un lien direct et immédiat entre les intrants et l'ensemble de l'activité économique de l'assujetti permet une déduction – proportionnelle – de l'impôt préalable (cf. arrêt de la Cour de justice de l'Union européennes [CJUE] du 21 février 2013 C-104/12 *Finanzamt Köln-Nord/Wolfram Becker*, destiné à la publication, points 19 ss, en particulier point 20; arrêt de la Cour de justice des communautés européennes [CJCE] du 29 octobre 2009 C-29/08 *Skatteverket/AB SKF* Recueil de la jurisprudence [Rec.] 2009 I p. 10413 points 33 et 57 ss, cf. également DENNIS RAMSDAHL JENSEN/HENRIK STENSGAARD, The Distinction between Direct and General Costs with Regard to the Deduction of Input VAT – The Case of Acquisition, Holding and Sale of Shares, in : World Tax Journal February 2012 p. 3 ss; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1656/2006 à 1659/2006 précité consid. 6.1.2, avec renvoi à la jurisprudence de la CJCE; MOLLARD/OBERSON/TISSOT BENEDETTO, op. cit., p. 685 ss ch. 5 ss et 12 ss). Sous le régime de la aLTVA en effet, la seule affectation des prestations acquises à l'activité de l'entreprise assujettie n'est pas suffisante. Le Tribunal fédéral a déjà eu l'occasion de dire qu'on ne saurait y voir une violation du principe de la neutralité économique (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2A.351/2004 précité consid. 4.3.2).

3.2

3.2.1 Le principe de l'affectation directe ne permet pas de résoudre tous les cas de figure. Il se peut en effet qu'un même bien ou une même prestation de services soit affecté à la fois à la réalisation de chiffres d'affaires imposables et à des fins ne donnant pas droit à déduction. Il y a alors double affectation. L'art. 41 al. 1 aLTVA prescrit dans ce cas de réduire la déduction de l'impôt préalable proportionnellement à l'utilisation. Le cas échéant, cette réduction pourra se fonder sur des clés de répartition. Cela étant, elle devra autant que possible correspondre aux circonstances concrètes du cas d'espèce (cf. arrêts du Tribunal fédéral 2C_463/2008 du 27 janvier 2009 consid. 2.4.2; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-3696/2012 précité consid. 2.3.2, A-4695/2010 précité consid. 3.3.1 et A-1496/2006, A-1497/2006 et A-1498/2006 précité consid. 4.3; Instructions TVA 2001 et 2008, ch. 860 ss; DIEGO CLAVADETSCHER, in : mwst.com, ch. 37 s. et 57 ss ad art. 41; CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, op. cit., ch. 1520).

3.2.2 Si l'exigence de l'affectation à des opérations imposables est certes la règle, elle connaît toutefois certaines exceptions (voir, entre autres, art. 9 al. 1 let. c, 38 al. 2 let. d et 38 al. 3 aLTVA; cf. également MOLLARD/OBERSON/TISSOT BENEDETTO, op. cit., p. 689 s. ch. 27 ss). La pratique administrative a en outre introduit certaines tolérances. Ainsi, certaines dépenses à caractère social inhérentes à l'exploitation de l'entreprise, ainsi que les cadeaux publicitaires jusqu'à hauteur de Fr. 5'000.--, bien que n'étant pas imposables, donnent néanmoins droit à la déduction de l'impôt préalable (cf. AFC, brochure spéciale n° 4 "Prestation à soi-même", édition de décembre 2007 valable du 1er janvier 2008 au 31 décembre 2009, ch. 3.2 i.f., 3.3 et 5.3; MOLLARD/OBERSON/TISSOT BENEDETTO, p. 690 s. ch. 31 ss). En tant qu'elles se trouvent en marge du système légal, de telles tolérances doivent cependant demeurées limitées. Il n'appartient en particulier pas au tribunal de céans d'en introduire de nouvelles.

3.3

3.3.1 S'agissant des non-opérations (« Nichtumsätze »), c'est-à-dire des opérations qui ne relèvent pas du champ d'application de la TVA au sens technique, à l'instar de la réception de dommages-intérêts (cf. consid. 2.2 et 2.5 ci-avant), l'art. 38 al. 4 aLTVA rappelle qu'ils ne donnent pas droit à la déduction de l'impôt préalable (cf. consid. 3.1.2 ci-avant; cf. également Rapport CER-N, FF 1996 V 768 s.; ATF 123 II 295 consid. 6a; arrêt du Tribunal fédéral 2C_743/2007 et 2C_744/2007 du 9 juillet 2008 consid. 4.2; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1496/2006,

A-1497/2006 et A-1498/2006 précité consid. 4.4.1; MOLLARD/OBERSON/ TISSOT BENEDETTO, op. cit., p. 724 s. ch. 132 ss; voir aussi dans le même sens en droit européen : arrêt de la CJCE du 13 mars 2008 C-437/06 *Securenta Göttinger Immobilienanlagen/Vermögensmanagement AG* Rec. 2008 I p. 1597 point 30).

A cet égard, la jurisprudence a eu l'occasion de préciser, s'agissant notamment des apports faits par les actionnaires à leur société, que les non-opérations ne donnent certes pas droit à déduction, mais que cette limitation concerne uniquement l'impôt préalable frappant les acquisitions qui sont en relation directe avec elles (p. ex. les prestations de conseil utilisées pour réaliser les apports). Les non-opérations n'altèrent en revanche pas, chez leur destinataire, le droit de déduire l'impôt préalable frappant des acquisitions affectées à des opérations imposables. Cela vaut en outre également s'agissant des prestations grevées d'impôt préalable acquises au moyen du montant – ne relevant pas du champ d'application de la TVA – en question (cf. ATF 132 II 353 consid. 7.1, 7.2 et 10; arrêts du Tribunal fédéral 2C_229/2008 du 13 octobre 2008 consid. 5.4, 2C_647/2007 du 7 mai 2008 consid. 3.2, 2A.594/2006 du 9 novembre 2007 consid. 4.1 et 2A.410/2006 du 18 janvier 2007 consid. 5.3; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1648/2006 du 27 avril 2009 consid. 2.4.3, A-1496/2006, A-1497/2006 et A-1498/2006 précité consid. 4.4.3.2 et 4.4.4 et A-1345/2006 du 12 juin 2007 consid. 3.3).

S'agissant des prestations en dommages-intérêts, cela signifie que la réception de l'indemnité, bien que celle-ci ne représente pas du chiffre d'affaires imposable (cf. consid. 2.5.2 ci-avant), n'engendre pas, chez son destinataire, de réduction de la déduction de l'impôt préalable à laquelle celui-ci peut par ailleurs prétendre. En outre, l'impôt préalable sur les biens et les services que ce dernier acquiert au moyen de l'indemnité en dommages-intérêts est déductible aux conditions habituelles, à savoir dans la mesure notamment où ces acquisitions sont affectées à des opérations imposables (cf. consid. 3.1 et 3.2.1 ci-avant). Le lésé assujetti ne peut en revanche pas déduire l'impôt frappant l'acquisition de prestations qui sont directement affectées aux dommages-intérêts, c'est-à-dire qui sont utilisées pour obtenir le dédommagement, telles que les prestations d'avocats ou d'arbitre que le lésé a dû acquérir pour se faire indemniser de son dommage (par le responsable ou un assureur).

3.3.2 Selon la pratique administrative, les véritables prétentions en dommages-intérêts n'ont chez le destinataire assujetti aucune influence

sur la déduction de l'impôt préalable, c'est-à-dire qu'il peut opérer la déduction de l'impôt préalable, pour autant que ces prestations soient destinées à un but donnant droit à la déduction (cf. AFC, brochure spéciale n° 6, "Réduction de la déduction de l'impôt préalable en cas de double affectation", édition de décembre 2007 [ci-après cité: brochure spéciale n° 6], sous ch. 1.2.2.6; notice n° 4 ch. 2; Instructions TVA 2001 et 2008 ch. 404).

3.3.2.1 S'agissant des livraisons de biens et des prestations de services que la victime d'un sinistre acquiert auprès d'un tiers assujetti pour réparer ou remplacer le bien endommagé, l'AFC rappelle qu'elles sont en principe soumises à l'impôt (cf. notamment notice n° 4 ch. 4.2 et 4.3, en particulier p. 21 i.f., ainsi que les exemples sous ch. 4.3.1 et 4.3.2). Effectuées à titre onéreux, ces prestations s'inscrivent en effet dans un véritable rapport d'échange. La contre-prestation versée par le lésé représente donc, pour l'entreprise tierce assujettie, un chiffre d'affaires imposable (cf. consid. 2.2 ci-avant). Dans ce cas, la prétention en dommages-intérêts sensée "rétablir l'état antérieur" consistera en règle générale dans le versement, par le responsable du dommage, d'une indemnité destinée à couvrir les dépenses correspondantes du lésé, ainsi qu'un éventuel dommage supplémentaire (perte de gain, tort moral, etc.).

L'AFC précise en outre que le lésé peut déduire l'impôt préalable grevant l'acquisition d'un bien de remplacement et les travaux de réparation, à condition notamment que ces biens et ces prestations de services soient utilisés pour des activités imposables, ce qui est notamment le cas lorsque le bien remplacé/réparé est affecté à de telles activités (cf. notice n° 4 ch. 4.2 et 4.3). A titre d'exemple, l'AFC mentionne, entre autres, le cas d'un transporteur qui ne réalise que des chiffres d'affaires imposables et qui, par suite d'un sinistre, doit acquérir un nouveau camion. En tant que celui-ci est affecté à des fins exclusivement imposables, le transporteur peut déduire l'entier de l'impôt y afférent. Les dommages-intérêts (non-opération) versés par l'assureur ou le responsable du sinistre n'entraînent pas de réduction de la charge préalable déductible (cf. brochure spéciale n° 6 sous ch. 1.2.2.6).

Cela étant, l'AFC ne dit pas autre chose que la jurisprudence susmentionnée, selon laquelle les non-opérations n'altèrent pas le droit de déduire l'impôt préalable sur les biens et les services affectés à des opérations imposables (cf. consid. 3.3.1 ci-avant). A l'instar de ce qui vaut concernant les acquisitions réalisées au moyen des dommages-intérêts, le fait que le coût des prestations en question soit, par la suite, en tout ou

en partie couvert par le versement d'une indemnité ne saurait entraîner de réduction de la charge préalable déductible. Ceci explique que la TVA acquittée, dans la mesure où elle peut être déduite, ne constitue pas un élément du dommage (cf. notice n° 4 ch. 4.3). Les directives administratives ne disent rien, en revanche, concernant la déduction de l'impôt préalable sur les opérations qui sont en lien direct avec les dommages-intérêts, c'est-à-dire qui ont été utilisées à les obtenir. Ainsi qu'exposé plus haut, il s'agit à cet égard de retenir que l'assujetti lésé n'a en principe pas droit à déduction (cf. consid. 3.3.1 ci-avant).

3.3.2.2 La notice n° 4 expose encore que le responsable assujetti du dommage qui effectue lui-même les travaux de réparation ou mandate un tiers à cet effet peut déduire l'impôt préalable sur les dépenses correspondantes, à condition que le dommage ait été causé "dans le cadre de son activité commerciale imposable". Inversement, l'impôt préalable grevant les dépenses affectées à la réparation du dommage survenu "dans le cadre de son activité exclue du champ de l'impôt", c'est-à-dire exonérée au sens impropre, n'est pas déductible (cf. notice n° 4 ch. 4.1). L'AFC ne détaille au surplus pas ce qu'elle entend exactement par "dommage survenu dans le cadre de son activité imposable", respectivement "exclue".

L'on peut toutefois relever à cet égard que les biens et les prestations de services que le responsable acquiert – à titre onéreux – auprès d'une tierce entreprise assujettie pour effectuer les travaux de réparation s'inscrivent dans le cadre d'un véritable échange de prestations soumis à l'impôt (cf. consid. 2.2 ci-avant). Ces acquisitions sont ensuite utilisées pour réparer le dommage, soit pour réaliser la prestation en dommages-intérêts, qui n'est pas facturée à son destinataire et n'est à ce titre pas imposable (non-opération; cf. consid. 2.5.2 ci-avant). Un tel lien direct entre les opérations préalables grevées et un chiffre d'affaires non-imposable entraine en principe l'exclusion du droit à déduction (cf. consid. 3.1 ci-avant). En tant qu'elle admet la déduction de l'impôt préalable lorsque le dommage survient "dans le cadre de l'activité imposable" du responsable assujetti, l'AFC semble donc considérer que les intrants en question sont utilisés pour le même but. Il sied donc de prendre note que, ce faisant, l'AFC s'écarte du système légal, fondé sur le principe de l'affectation directe (cf. consid. 3.1.3 ci-avant).

4.

La contre-prestation constitue la base de calcul de l'impôt (art. 33 al. 1 et 2 aLTVA; cf. arrêt du Tribunal fédéral 2A.330/2002 du 1er avril 2004

consid. 3.2; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-201/2012 précité consid. 3.3.2 et A-648/2009 du 15 décembre 2011 consid. 3.2.2; MOLLARD/OBERSON/TISSOT BENEDETTO, op. cit., p. 173 ch. 21). Bien que l'unité monétaire suisse soit le franc (cf. art. 1 et 2 de la loi fédérale du 22 décembre 1999 sur l'unité monétaire et les moyens de paiement [LUMP, RS 941.10]; cf. également art. 84 al. 1 du Code des obligations du 30 mars 1911 [CO, RS 220]; DENIS LOERTSCHER, in: Luc Thévenoz/Franz Werro [édit.], Commentaire Romand, Code des obligations I, 2e éd., Bale 2003, n. 6 ad art. 84 CO), cela n'empêche toutefois pas les assujettis parties à une opération imposable de prévoir que le montant de la contre-prestation sera facturé et acquitté en monnaie étrangère (cf. notamment art. 19 et 84 al. 2 CO). Lorsque tel est le cas, il convient d'opérer la conversion en francs suisses pour le calcul de la TVA (cf. Instructions TVA 2008 ch. 208; AFC, notice n° 21 "TVA et monnaies étrangères [p. ex. euro]", édition de décembre 2007 [ci-après cité: notice n° 21], ch. 1; MARTIN KOCHER, Fremdwährungsaspekte im schweizerischen Steuer-recht, in : Archives vol. 78 p. 457 ss, p. 480 ss).

Selon la pratique administrative, la conversion peut être effectuée au moyen du cours moyen – publié par l'AFC – du mois ou du jour durant lequel la créance fiscale a pris naissance (cf. Instructions TVA 2008 ch. 209; notice n° 21 ch. 1; cf. également art. 43 al. 1 et 44 aLTVA). En outre, conformément à la modification de la pratique au 1er janvier 2005, les sociétés appartenant à un même groupe peuvent en principe convertir les contre-prestations en monnaies étrangères selon le cours fixé par ledit groupe. Cette possibilité n'existe cependant que pour l'impôt sur le territoire suisse et non pour l'impôt à l'importation (cf. art. 76 al. 5 aLTVA; cf. Instructions TVA 2008 ch. 210; notice n° 21 ch. 5). La méthode de conversion choisie (cours du mois, cours du jour ou cours du groupe) doit en outre être utilisée aussi bien pour le calcul de l'impôt sur le chiffre d'affaires que pour celui de la charge préalable déductible et doit être conservée durant une année au minimum (cf. Instructions TVA 2008 ch. 210; notice n° 21 ch. 1 et 5).

5.

5.1 Dans son rôle de percepteur de l'impôt, l'AFC arrête toutes les instructions et prend toutes les décisions nécessaires qui ne sont pas expressément réservées à une autre autorité (art. 52 aLTVA). Afin notamment d'assurer l'application uniforme de certaines dispositions légales, l'administration peut expliciter l'interprétation qu'elle leur donne dans des directives (ATF 133 II 305 consid. 8.1; arrêts du Tribunal fédéral 2C_299/2009 du 28 juin 2010 consid. 3.5 et 5A_785/2009 du 2 février

2010 consid. 4.2; ATAF 2010/33 consid. 3.3.1 et 2007/41 consid. 4.1; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6616/2011 du 29 janvier 2013 consid. 2.5.1 et A-3734/2011 du 9 janvier 2013 consid. 2.5.2; MICHAEL BEUSCH, Was Kreisschreiben dürfen und was nicht, in: L'Expert comptable suisse [ECS] 2005 p. 613 ss). Emanant de l'autorité administrative et reposant sur les compétences d'exécution de cette dernière, la pratique administrative dérivant des directives ne peut sortir du cadre fixé par la norme supérieure qu'elle est censée concrétiser (cf. ATF 138 II 536 consid. 5.4.3 et 133 II 305 consid. 8.1; ATAF 2010/33 consid. 3.3.1 et 2007/41 consid. 3.3; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-2999/2007 du 12 février 2010 consid. 2.6).

5.2 Pour autant qu'elles ne soient pas clairement contraires à la loi ou à la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst., RS 101), les directives lient les autorités administratives auxquelles elles s'adressent (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2A.555/1999 du 15 mai 2000 in : Revue de droit administratif et de droit fiscal [RDAF] 2000 II p. 300 ss consid. 5a; ATAF 2010/33 consid. 3.3.1 et 2007/41 consid. 3.3; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6616/2011 précité consid. 2.5.1 et A-3734/2001 précité consid. 2.5.2; MICHAEL BEUSCH, in: Zweifel/Athanas [édit.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Teil I/Bd. 2b, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 2e éd., Bâle 2008, n. 15 ss ad art. 102 LIFD). Ces dernières ne sont cependant pas dispensées de se prononcer à la lumière des circonstances concrètes du cas (ATF 138 II 536 consid. 5.4.3 et 133 II 305 consid. 8.1). Les directives de l'administration ne sont en outre pas immuables et des motifs pertinents permettent des les modifier sans violer le principe de l'égalité de traitement et de la sécurité du droit (cf. ATF 125 II 152 consid. 4c/aa; arrêt du Tribunal fédéral 2A.320/2002 et 2A.326/2002 du 2 juin 2003 in :RDAF 2004 II p. 100 ss consid. 3.4.3.7).

5.3 Les directives administratives n'ont pas force de loi et ne lient pas les tribunaux (ATF 138 II 536 consid. 5.4.3 et 133 II 305 consid. 8.1; arrêt du Tribunal fédéral 2C_299/2009 précité consid. 1.3.4 et 3.5; ATAF 2010/33 consid. 3.3.1 et 2007/41 consid. 3.3). Lorsqu'il est saisi d'un recours contre une décision de l'AFC, le pouvoir du Tribunal est limité au seul examen de la légalité et de la constitutionnalité de la solution retenue par l'AFC dans le cas concret. Il ne lui appartient en revanche pas de se prononcer directement sur la validité de la pratique administrative et de substituer son interprétation à celle de l'autorité fiscale. Si la pratique établie par la directive est jugée contraire au droit fédéral, mais que l'AFC continue néanmoins de l'appliquer, ses décisions pourront être cassées

en procédure de recours (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2A.555/1999 précité consid. 5b; ATF 117 Ib 225 consid. 4b; ATAF 2010/33 consid. 3.3.1 et 2007/41 consid. 3.3; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6616/2011 précité consid. 2.5.1 et A-3734/2001 précité consid. 2.5.2).

6.

6.1 En l'espèce, il n'est pas contesté – ni contestable – que les prestations d'avocats acquises d'un cabinet américain, d'une valeur totale (TVA non comprise) de USD 4'989'770.-- largement supérieure à la limite de Fr. 10'000.-- visée à l'art. 24 aLTVA (cf. consid. 2.3.4 ci-avant), qui ont été utilisées et sont donc réputées fournies en Suisse (cf. consid. 2.3.2 ci-avant), devaient être soumises à l'impôt par leur destinataire, à savoir la recourante (cf. consid. 2.3.1 et 2.3.3 ci-avant). Il s'agit à ce propos uniquement de vérifier si c'est à bon droit que l'autorité inférieure a refusé la déduction de l'impôt préalable y afférant ou si la recourante, comme elle le soutient, y avait au contraire droit.

6.2 Le droit de déduire l'impôt préalable supposant une relation étroite – qui peut être directe ou indirecte – entre les opération amont grevées et des opérations aval imposables (cf. consid. 3.1 ci-avant), il s'agit d'examiner à quelles fins les prestations d'avocats ont en l'occurrence été affectées.

6.2.1 A cet égard, il apparaît clairement que les prestations en cause ont servi à obtenir de la part de la banque B._____ une indemnité pour le dommage patrimonial subi par la recourante, constitué par la perte d'une partie des fonds que cette dernière avait déposés auprès de cette banque aux fins de placement. La recourante l'admet d'ailleurs expressément (cf. notamment ch. 4 à 10 de la partie "En Fait" et ch. 18 et 28 de la partie "En Droit" du mémoire de recours). Cela étant, il apparaît qu'il existe un lien direct clair entre l'acquisition des prestations d'avocats et les dommages-intérêts reçus ou recherchés, auxquels lesdites prestations doivent donc être tenues pour affectées. Il semble au demeurant que la recourante ne soutient pas le contraire (cf. ch. 10 de la partie "En Fait" et ch. 36 de la partie "En droit" du mémoire de recours).

Par conséquent, il s'agit d'analyser l'opération relative aux dommages-intérêts, afin de déterminer si ceux-ci représentent, ou non, un chiffre d'affaires imposable donnant droit à la déduction de l'impôt préalable ayant grevé l'acquisition, en amont, des prestations d'avocats (cf. consid. 3.1 ci-avant). Autrement dit, il convient de déterminer si les dommages-intérêts tiennent en l'occurrence lieu de contrepartie effective

à une prestation donnée (dommages-intérêts au sens impropre; cf. consid. 2.5.3 et 2.2 ci-avant), ou s'ils n'ont au contraire donné lieu à aucune contreprestation équivalente de la part de la recourante et ne se situent en conséquence pas dans le champ de l'impôt (dommages-intérêts au sens propre; cf. consid. 2.2.4 et 2.5.2 ci-avant).

6.2.2 A ce propos, il ressort du dossier de la cause que les dommages-intérêts ont été alloués par décision arbitrale du 12 février 2009 (cf. annexe n° 6 du bordereau des pièces joint au mémoire de recours), confirmée par décision judiciaire du 19 mars 2010 (cf. annexe n° 7 du bordereau des pièces joint au mémoire de recours), à titre de réparation du préjudice patrimonial subi par la recourante suite à des placements opérés en contravention des instructions données à B._____, soit en violation du mandat confié. Partant, on ne saurait nier qu'il a été infligé contre la volonté de la recourante. Il s'ensuit, cela est manifeste, que ce n'est pas en l'échange d'une prestation, mais bien en raison de son obligation de rétablir l'état antérieur que B._____ a été amené à verser une indemnité à la recourante. Celle-ci correspond ainsi bien à la notion de dommages-intérêts au sens propre (cf. consid. 2.5.2 ci-avant). La recourante l'admet du reste également (cf. ch. 6, 30 et 31 de la partie "En droit" du mémoire de recours).

6.2.3 Attendu que les dommages-intérêts proprement dits ne se situent pas dans le champ de l'impôt (non-opération; cf. consid. 2.5.2 ci-avant), il convient d'admettre, avec la recourante, que l'indemnité qui lui a été allouée et mise à la charge de B._____ ne constitue pas du chiffre d'affaires "exclu", c'est-à-dire exonéré au sens impropre (cf. consid. 2.2.4 ci-avant). Contrairement à ce qu'affirme la recourante (cf. ch. 32 de la partie "En droit" du mémoire de recours), on ne saurait en revanche assimiler le versement de cette indemnité, qui résulte de la mauvaise exécution du contrat, au remboursement – c'est-à-dire à la restitution – des fonds confiés aux fins de placement, qui aurait au contraire procédé d'une exécution régulière du mandat. Cette distinction n'a toutefois pas de réelle portée pratique en l'occurrence, dès lors que de façon analogue aux dommages-intérêts, la restitution des fonds ne s'inscrit pas dans le cadre d'un échange de prestation au sens de la TVA et ne représente donc pas – non plus – un chiffre d'affaires – imposable ou non – pour leur destinataire (non-opération; cf. consid. 2.4.2 ci-avant).

En définitive, il apparaît en l'occurrence que l'acquisition des prestations d'avocats se trouve en lien direct avec les dommages-intérêts versés par B._____, soit avec une non-opération, ce que la recourante semble par

ailleurs admettre (cf. ch. 36 de la partie "En droit" du mémoire de recours). Le recours est donc manifestement mal fondé en ce qu'il tend à l'admission d'un lien direct entre les prestations acquises et la réalisation – par la recourante – d'opérations aval imposables (cf. ch. 27 de la partie "En droit" du mémoire de recours).

6.2.4 C'est en outre le lieu de préciser que l'existence d'un lien direct exclut en règle générale la recherche d'un lien indirect. En d'autres termes, ce n'est que lorsqu'il n'y a pas de lien direct avec une opération aval – imposable ou non – qu'il s'agit de rechercher s'il existe une relation indirecte avec une telle opération. Il s'ensuit que lorsque, comme en l'occurrence, un lien direct peut être établi entre l'acquisition de prestations amont soumise à l'impôt et des opérations aval non imposables, excluant le droit à déduction de l'impôt préalable (cf. consid. 3.3.1 ci-avant), on ne regarde généralement pas encore s'il existe un lien indirect avec des opérations imposables qui ouvrirait ce droit. En particulier, le fait que le montant de l'indemnité soit par la suite réinvesti dans l'activité imposable de la recourante et contribue de ce fait à la réalisation d'opérations TVA ne permet pas à cette dernière de prétendre à la déduction de la TVA afférente aux opérations amont qui sont en relation directe avec les dommages-intérêts. La recourante pourra en revanche déduire l'impôt sur les prestations acquises au moyen dudit montant, dans la mesure où ces acquisitions sont affectées à des fins imposables (cf. consid. 3.3.1 ci-avant).

6.2.5 La recourante ne saurait au surplus tirer argument, dans la mesure où elle entend le faire (cf. à cet égard ch. 6, 32 et 33 de la partie "En droit" du mémoire de recours), que selon la pratique administrative, les dommages-intérêts n'ont chez leur destinataire assujetti aucune influence sur la déduction de l'impôt préalable (cf. consid. 3.3.2 ci-avant). Bien que sa formulation ne soit pas des plus heureuses, cette assertion ne saurait en effet viser les biens et services utilisés pour obtenir les dommages-intérêts, pour lesquelles la déduction de l'impôt n'est en règle générale pas possible (cf. consid. 3.3.2.1 et 3.3.1 ci-avant). La recourante semble du reste l'admettre, lorsqu'elle déclare que selon le texte de l'art. 38 al. 2 aLTVA, la déduction n'est de prime abord pas possible en cas d'affectation à des dommages-intérêts, c'est-à-dire à des non-opérations (cf. ch. 37 de la partie "En droit" du mémoire de recours).

Vu ce qui précède, le Tribunal administratif fédéral – à l'instar de l'autorité inférieure, mais pour d'autres motifs que ceux retenus dans la décision dont est recours, sur lesquels la recourante devait compter, de sorte qu'il

n'était pas nécessaire de l'inviter à s'exprimer spécifiquement sur cette question (cf. consid. 1.4 ci-avant) – arrive à la conclusion que la recourante ne peut, en principe, pas opérer la déduction de l'impôt préalable en relation avec les prestations d'avocats acquises.

6.3 La recourante fait cependant valoir qu'en ce qu'elles étaient nécessaires à la défense de ses intérêts, les dépenses d'avocats font partie de ses frais généraux. Partant, il s'agirait de considérer, dans une approche économique, que ces dépenses sont attribuées à l'ensemble de son activité, et d'admettre en conséquence qu'elles font l'objet d'une double affectation permettant la déduction de l'impôt préalable à hauteur de son taux moyen de récupération (cf. ch. 27 et 39 ss [en particulier 45 s.] de la partie "En droit" du mémoire de recours).

6.3.1 L'opinion de la recourante ne saurait être suivie. Ainsi qu'il a été exposé, la simple affectation à l'activité de l'entreprise n'est en effet pas suffisante selon le système de la aLTVA, qui exige en outre que l'opération préalable grevée soit affectée à une opération imposable (cf. consid. 3.1.4 ci-avant), condition qui n'est en l'occurrence pas réalisée. Dès lors que le droit européen diffère sur ce point du droit applicable au cas d'espèce, la jurisprudence de la CJUE (anciennement CJCE) que la recourante invoque à cet égard ne saurait être reprise. En outre, s'il est vrai, comme le relève cette dernière (cf. ch. 37 de la partie "En droit" du mémoire de recours), que l'autorité inférieure fait à cet égard preuve de certaines tolérances, tel n'est toutefois pas le cas en la matière et il n'appartient pas à l'autorité de céans d'en accorder, ni d'imposer à l'AFC d'en concéder (cf. consid. 3.2.2 ci-avant).

6.3.2 Vu la tolérance dont bénéficie le responsable assujetti du dommage ("prestataire" des dommages-intérêts) lorsque l'évènement dommageable se produit "dans le cadre de son activité imposable", tout au plus est-il possible de se demander si, du point de vue du lésé également, il ne s'agit pas, par analogie, de tenir compte de l'activité "dans le cadre de laquelle le dommage survient" (cf. consid. 3.3.2.2 ci-avant). Autrement dit, l'on pourrait se demander s'il y a également lieu de reconnaître au lésé assujetti le droit de déduire l'impôt frappant l'acquisition de prestations qui sont en lien direct avec les dommages-intérêts dont il est le destinataire, telles que les prestations d'avocats utilisées à les obtenir, lorsque le dommage survient "dans le cadre de son activité imposable".

L'autorité inférieure semble l'admettre, puisqu'elle considère que la déduction de la TVA afférente aux prestations d'avocats n'est pas

possible, non pas en raison du lien immédiat avec les dommages-intérêts, mais parce que le dommage est survenu dans le cadre de l'activité "exclue" (exonérée au sens impropre) de la recourante (cf. décision du 21 septembre 2011, p. 10; cf. également mémoire de réponse du 6 février 2012, sous ch. 3 p. 4, avec renvoi au ch. 4.1 de la notice n° 4). En tant que la réponse à cette question n'est pas décisive pour l'issue du présent litige, attendu que l'on ne saurait nier que le dommage est bien survenu dans le cadre de l'activité financière – exonérée – de la recourante, celle-ci peut cependant rester ici ouverte.

Vu ce qui précède, le recours apparaît mal fondé concernant la déduction de la TVA afférente à l'acquisition des prestations d'avocats et doit être rejeté sur ce point.

7.

7.1 La recourante conteste en second lieu la correction de l'impôt opérée en relation avec la conversion des contre-prestations en monnaies étrangères. Elle reconnait toutefois que l'utilisation de deux méthodes distinctes pour procéder, comme elle l'a fait, à la double conversion (pour la comptabilité et pour le calcul de la TVA) d'un même montant conduit à un biais du fait de la différence des taux de conversion (cf. ch. 48 et 49 de la partie "En droit" du mémoire de recours). Dans le mesure où chacune des méthodes utilisées – conversion selon le cours du groupe et selon le cours mensuel moyen de l'AFC – est en soi licite, la recourante revendique en revanche l'application de la méthode du taux de groupe en lieu et place de celle des cours mensuels moyens utilisée par l'autorité inférieure.

7.2 A cet égard, il faut d'abord constater que la pratique administrative consistant à opérer la conversion en francs suisses des contre-prestations en monnaies étrangères (cf. consid. 4 ci-avant) apparaît nécessaire et ne sort pas du cadre fixé par la norme (cf. consid. 5.1 ci-avant). Par ailleurs, il est également justifié que l'assujetti ne puisse pas appliquer deux méthodes différentes pour le calcul de l'impôt et pour celui de la charge préalable déductible, ni changer de méthode en cours d'exercice (cf. consid. 4 ci-avant), afin par exemple de tirer avantage de l'évolution des taux de conversion. Bien qu'un contrôle abstrait des directives administratives n'entre pas en ligne de compte (cf. consid. 5.3 ci-avant), on peut néanmoins noter que la pratique établie à ce sujet apparaît a priori pleinement valable.

7.3 En l'occurrence, dès lors que l'utilisation simultanée de deux méthodes différentes a en l'occurrence conduit, comme la recourante l'admet, à une discordance entre le montant initial et le montant final lorsque tous deux sont exprimés en francs suisses, ce qui n'est pas acceptable, on ne saurait reprocher à l'autorité inférieure d'avoir considéré que seule une méthode devait être appliquée et d'avoir procédé aux corrections nécessaires. En outre, le fait que pour ce faire, cette dernière se soit référée aux taux mensuels moyens qu'elle publie sur son site, bien que d'autres méthodes étaient également applicables (cf. consid. 4 ci-avant), n'apparaît en soi pas critiquable. Cela d'autant moins qu'il n'apparaît pas que suite à la réception des résultats du contrôle, puis de la notification d'estimation, la recourante ait sollicité l'application d'une méthode en particulier. Cette dernière ne démontre du reste nullement en quoi l'utilisation des cours de l'AFC aurait conduit à un résultat non conforme. La solution retenue par l'autorité inférieure dans la décision querellée n'apparaît ainsi pas contraire au droit, de sorte qu'il n'y a en principe pas lieu de s'en écarter (cf. consid. 5.1 et 5.3 ci-avant). Le fait que la recourante, comme elle l'invoque, eût pu faire usage de la méthode du taux de groupe, à tout le moins pour certaines années, n'altère par ailleurs en rien la conformité de la solution retenue par l'autorité inférieure.

7.4 Dans sa réponse du 6 février 2012, cette dernière soulève en outre à ce propos que l'utilisation de méthodes différentes par des sociétés d'un même groupe pourrait conduire, pour les opérations intra-groupe, à des situations où la TVA due (p. ex. convertie selon le taux du groupe par la société prestataire) ne correspondrait pas à la TVA déductible (p. ex. convertie au taux de l'AFC par la société destinataire). A cet égard, il convient de suivre l'autorité inférieure lorsqu'elle considère que cela n'est pas admissible et que la même méthode (cours de l'AFC ou cours du groupe) doit par conséquent être appliquée par l'ensemble des sociétés du groupe sur une période donnée. Dès lors que dans le cadre de décisions entrées en force (cf. pièce n° 9 du bordereau des pièces jointe au mémoire de réponse de l'autorité inférieure), la méthode du taux mensuel moyens a été appliquée, pour les années 2008 et 2009, à deux sociétés du groupe auquel la recourante appartient, il s'agit de constater, comme le relève l'autorité inférieure, que la recourante ne pouvait de toute façon pas prétendre à l'application du taux de groupe pour ces années.

Dans la mesure où l'autorité inférieure considère que l'usage de cette méthode peut en revanche être autorisé s'agissant des années 2005 à

2007 et qu'il convient de lui renvoyer la cause pour nouvelle décision sur ce point, il sied en revanche – nonobstant ce qui précède (cf. consid. 7.3 ci-avant) – d'admettre très partiellement le recours en ce sens.

8.
Les considérants qui précèdent conduisent le Tribunal administratif fédéral à admettre partiellement le recours, en ce sens que la recourante peut bénéficier de l'application de la méthode du taux de groupe pour les années fiscales 2005, 2006 et 2007, et à renvoyer la cause à l'autorité inférieure pour nouvelle décision. Vu l'issue du litige, et considérant que la recourante n'a obtenu gain de cause que de manière très limitée, concernant au surplus un point sur lequel la décision de l'autorité inférieure n'apparaît pas mal fondée (cf. consid. 7.3 ci-avant), le tribunal de céans considère qu'il n'y a pas lieu de réduire les frais de procédure, par Fr. 23'500.--, à charge de la recourante (cf. art. 63 al. 1 et 2 PA; 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]), ni de lui allouer une indemnité à titre de dépens (cf. art. 64 PA et art. 7 ss FITAF). L'autorité de recours impute, dans le dispositif, l'avance de frais déjà versée par la recourante, d'un montant de Fr. 23'500.--.

Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :

1.
Dans la mesure où il est recevable, le recours est partiellement admis au sens du considérant 7.4 ci-avant.

2.
La décision du 21 septembre 2011 est partiellement annulée et la cause renvoyée à l'autorité inférieure pour nouvelle décision au sens des considérants.

3.
Les frais de procédure, d'un montant de Fr. 23'500.--, sont mis à la charge de la recourante. Ce montant est compensé par l'avance de frais déjà versée de Fr. 23'500.--.

4.
Il n'est pas alloué de dépens.

5.
Le présent arrêt est adressé :

– à la recourante (Acte judiciaire)
– à l'autorité inférieure (n° de réf. *** ; Acte judiciaire)

Le président du collège : Le greffier :

Pascal Mollard Raphaël Bagnoud

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 de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral [LTF, RS 173.110]). 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 et doit 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 :