Urteilskopf

142 II 113

9. Extrait de l'arrêt de la IIe Cour de droit public dans la cause Administration fédérale des contributions contre Groupe TVA X. (recours en matière de droit public) 2C_91/2015 du 31 mai 2016

Regeste (de):
Art. 5 lit. d aMWSTG; Art. 10 und 58 Abs. 3 aMWSTG. Besteuerung von Dienstleistungen technischer und beratender Art, die eine ausländische Aktiengesellschaft einer Mehrwertsteuergruppe in der Schweiz erbringt; annäherungsweise Ermittlung der Steuer; Richtlinien über die Bankenpauschale.

Besteuerung der Bezüge aufgrund des aMWSTG (E. 4 und 5). Eigenschaft als eigenständiges Steuersubjekt einer ausländischen Gesellschaft, die Dienstleistungen an eine Mehrwertsteuergruppe in der Schweiz erbringt: Ausführungen zu diesem Punkt (E. 6). In Bezug auf die grenzüberschreitenden Beziehungen werden ein Geschäftsbetrieb und eine Betriebsstätte, die in verschiedenen Ländern liegen, als eigenständige Steuersubjekte betrachtet; deren Dienstleistungen untereinander sind grundsätzlich steuerpflichtig, sofern die ausländische Struktur über eine gewisse Autonomie verfügt. Unter Vorbehalt einer Steuerumgehung begründet die Rechtspersönlichkeit einer ausländischen Einheit die Fiktion, dass diese eine unabhängige steuerrechtliche Einheit bildet (E. 7.1-7.3). Anwendung dieser Kriterien auf den vorliegenden Fall (E. 7.4 und 7.5).

Methode der Pauschalabrechnung von handelsüblichen Dienstleistungen im Bankensektor (E. 8). Die Broschüren der Eidgenössischen Steuerverwaltung über die Bankenpauschale sind Verwaltungsverordnungen mit Aussenwirkung; Definition und zeitliche Anwendbarkeit (E. 9).

Regeste (fr):
Art. 5 let. d aLTVA; art. 10 et 58 al. 3 aLTVA. Imposition de prestations de services d'ordre technique et consultatif fournies par une société anonyme étrangère à un groupe d'imposition à la TVA sis en Suisse; calcul de l'impôt par approximation; directives sur le forfait bancaire.

Impôt sur les acquisitions en vertu de l'aLTVA (consid. 4 et 5). Qualité de sujet fiscal distinct de la société étrangère ayant fourni des prestations de services à un groupe d'imposition sis en Suisse: argumentation sur ce point (consid. 6). Assimilation, dans les relations transfrontalières, de l'entreprise et de l'établissement stable sis dans des pays différents à des sujets fiscaux distincts, dont les prestations de l'un(e) envers l'autre sont en principe imposables, lorsque la structure étrangère dispose d'une certaine autonomie. Sous réserve d'évasion fiscale, la personnalité juridique d'une entité étrangère entraîne la fiction que celle-ci constitue une entité fiscale indépendante (consid. 7.1-7.3). Application de ces critères au cas concret (consid. 7.4 et 7.5).

Méthode de décompte forfaitaire des prestations de services usuelles au secteur bancaire (consid. 8). Les brochures édictées par l'Administration fédérale des contributions en matière de forfait bancaire sont des ordonnances administratives à portée externe; définition et applicabilité dans le temps (consid. 9).

Regesto (it):
Art. 5 lett. d vLIVA; art. 10 e 58 cpv. 3 vLIVA. Imposizione di prestazioni di servizi d'ordine tecnico e consultivo fornite da una società anonima straniera ad un gruppo d'imposizione IVA in Svizzera; valutazione approssimativa dell'imposta; direttive relative al forfait bancario.

Imposta sull'acquisto in virtù della vLIVA (consid. 4 e 5). Qualità di soggetto fiscale distinto della società straniera che ha fornito le prestazioni di servizi ad un gruppo d'imposizione in Svizzera: argomentazione in proposito (consid. 6). Nelle relazioni transfrontaliere un'impresa e uno stabilimento d'impresa siti in paesi differenti vengono considerati come dei soggetti fiscali distinti, le cui reciproche prestazioni sono di principio

imponibili quando la struttura straniera fruisce di una certa autonomia. Fatta salva l'evasione fiscale, la personalità giuridica di un'entità straniera implica la finzione che essa costituisce un'entità fiscale indipendente (consid. 7.1-7.3). Applicazione di questi criteri nel caso concreto (consid. 7.4 e 7.5).

Metodo di conteggio forfettario delle prestazioni di servizi usuali nel settore bancario (consid. 8). Gli opuscoli pubblicati dall'Amministrazione federale delle contribuzioni in materia di forfait bancario sono delle ordinanze amministrative di portata esterna; definizione e applicazione nel tempo (consid. 9).

Sachverhalt ab Seite 115

BGE 142 II 113 S. 115

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

B. A l'issue d'un contrôle externe qu'elle a effectué auprès du Groupe TVA en mars 2013, l'Administration fédérale a fait valoir une correction d'impôt en sa faveur. Le 12 avril 2013, elle a adressé à l'assujetti une notification d'estimation confirmant les montants de la créance fiscale pour les années 2007 à 2009. Le Groupe TVA a formé réclamation contre cette notification d'estimation. Par décision du 5 novembre 2013, l'Administration fédérale a rejeté la réclamation du Groupe TVA et confirmé le montant de la correction d'impôt en sa faveur.
Le Groupe TVA a recouru contre cette décision auprès du Tribunal administratif fédéral, qui a admis le recours par arrêt A-6661/2013 du 10 décembre 2014, annulé la décision du 5 novembre 2013 et renvoyé la cause à l'Administration fédérale pour complément d'instruction et nouvelle décision au sens des considérants.

C. Contre l'arrêt du 10 décembre 2014, l'Administration fédérale interjette un recours en matière de droit public au Tribunal fédéral, en concluant à l'annulation partielle dudit arrêt. Le Tribunal fédéral admet le recours et annule partiellement l'arrêt attaqué, en ce qu'il exclut, d'une part, que les prestations de services échangées entre Y. (Uruguay) SA (ci-après: la Société uruguayenne) et le Groupe TVA soient soumises à l'impôt sur les acquisitions et, d'autre part, en ce qu'il interdit à l'Administration fédérale de corriger le décompte fiscal pour l'année 2007 en transférant vers un autre poste l'ensemble des prestations de services n'entrant pas dans l'activité bancaire usuelle et ne pouvant dès lors bénéficier du "forfait

BGE 142 II 113 S. 116

bancaire". La cause est renvoyée à l'Administration fédérale afin qu'elle statue à nouveau, dans le sens des considérants. (résumé)

Erwägungen

Extrait des considérants:

II. Qualification de la Société uruguayenne en tant que sujet fiscal indépendant

4. La recourante reproche au Tribunal administratif fédéral d'avoir arbitrairement établi les faits de la cause en retenant que la Société uruguayenne était une "succursale" de la X., succursale de Genève. Selon la recourante, cette définition erronée est susceptible d'influer sur la qualification en tant qu'opérations internes (non) imposables des prestations fournies par la Société uruguayenne à la Succursale 1. Le grief soulevé par l'Administration fédérale revient à se demander si la Société uruguayenne et la Succursale 1 constituent un seul sujet fiscal, auquel cas il n'y aurait pas d'opération déterminante du point de vue de la TVA. Il convient partant d'examiner ce grief à l'aune du droit de fond régissant l'impôt sur les acquisitions (consid. 5 infra).

5. Conformément à l'art. 5 let. d de l'ancienne loi fédérale du 2 septembre 1999 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (aLTVA [RO 2000 1300 et les modifications ultérieures]), est soumise à l'impôt, pour autant qu'elle ne soit pas expressément exonérée au sens de l'art. 18 aLTVA, l'acquisition à titre onéreux de prestations de services d'entreprises ayant leur siège à l'étranger (impôt sur les acquisitions; cf. aussi art. 130 al. 1 Cst. in fine).

5.1 Selon l'art. 10 aLTVA, sont soumises à l'impôt sur les acquisitions, d'une part, les prestations de services tombant sous le coup du principe du lieu du destinataire (cf. art. 14 al. 3 aLTVA) qui sont 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 au sens de l'art. 27 aLTVA (let. a); parmi ces prestations figurent celles des conseillers au sens de l'art. 14 al. 3 let. c aLTVA; d'autre part, les prestations de services imposables tombant sous le coup du principe du lieu du prestataire (cf. 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; voir aussi arrêts 2C_1120/2013 du 20 février 2015 consid. 4.2, in Archives 84 p. 235; 2C_309/2009 du 1er février 2010 consid. 4.2.2, résumé in RF 65/2010 p. 593). Conformément à l'art. 24

aLTVA, est assujetti à l'impôt quiconque, au cours d'une année civile, acquiert aux conditions mentionnées à l'art. 10 aLTVA pour plus de 10'000 fr. de prestations de services d'entreprises ayant leur siège à l'étranger.

5.2 En l'occurrence, les parties ne contestent pas qu'au cours des périodes de 2007 à 2009, la Succursale 1, sise en Suisse, a obtenu de la part de la Société uruguayenne sise à l'étranger, pour des montants annuels dépassant 10'000 fr., des prestations, non exonérées selon l'art. 18 aLTVA, consistant en particulier en des services techniques et consultatifs destinés à faciliter, promouvoir et préparer la négociation d'affaires financières, qui tombaient sous le coup de l'art. 14 al. 3 aLTVA, notamment de la let. c relative aux prestations des conseillers. Prima facie, ces prestations sont donc réputées fournies au lieu du destinataire sis en Suisse et devraient ainsi être soumises à l'impôt sur les acquisitions selon l'art. 10 let. a aLTVA.

5.3 Encore faut-il déterminer, ce qui est litigieux, si, comme le prétend l'Administration fédérale, la Société uruguayenne apparaît comme un sujet fiscal distinct d'après l'art. 5 let. d aLTVA (celle-ci n'ayant pas opté pour l'assujettissement au sens de l'art. 27 aLTVA) ou si, au contraire, tel que l'ont retenu les précédents juges, elle n'est pas un établissement stable et, partant, pas un sujet fiscal distinct dont les prestations importées en Suisse sont imposables.

6. Dans l'arrêt attaqué, le Tribunal administratif fédéral a développé le raisonnement suivant, auquel souscrit aussi le Groupe TVA intimé: en mentionnant l'"'acquisition à titre onéreux", l'art. 5 let. d aLTVA supposait

que plusieurs sujets distincts (y compris le cas échéant une société et ses membres) participent à l'opération d'échange, un chiffre d'affaires purement interne ne relevant pas de la TVA. La Société uruguayenne constituait une succursale. Selon le principe de l'entité distincte, l'absence de la personnalité juridique n'empêchait pas l'entité en question d'être un sujet fiscal à part entière, tout comme son existence ne fondait pas automatiquement son indépendance économique. Conformément au principe de l'unité de l'entreprise, les simples bureaux d'une société formaient une entité imposable unique; dans un tel cas, le chiffre d'affaires réalisé entre les différentes composantes devait être considéré comme des opérations internes non imposables. Le Tribunal administratif fédéral a ensuite examiné si, en tant que succursale, la Société uruguayenne exerçait entièrement ou partiellement une activité commerciale indépendante,

lui permettant d'être qualifiée d'établissement stable et d'être considérée comme une entité fiscale distincte. Il a considéré qu'il résultait d'un extrait du site de la Banque nationale d'Uruguay que les activités de la Société uruguayenne se bornaient à de la représentation et à de l'assistance technique préparatoire, celle-ci ne pouvant, contrairement à la Succursale 1 et à une autre succursale appartenant au groupe X. présente à Montevideo, exercer des activités comme intermédiaire financier ni des opérations de crédit; cela démontrait son manque d'indépendance commerciale. Bien que l'Administration fédérale n'ait pas établi les faits au sujet de l'activité de la Société uruguayenne de façon complète et exacte, le Tribunal administratif fédéral s'est déclaré convaincu, "à un degré largement suffisant", que l'autorité fiscale avait à tort qualifié cette société d'établissement stable. Partant, les prestations acquises par le Groupe TVA n'étaient pas soumises à l'impôt sur les acquisitions. La recourante y oppose l'argumentation suivante: dans les relations transfrontalières, l'entreprise et l'établissement stable qui se trouvaient dans des Etats différents constituaient des sujets fiscaux distincts, dont les opérations étaient en règle générale soumises à la TVA, à moins que la structure (à l'étranger ou en Suisse) soit dépendante de l'entreprise (siège ou établissement stable situé en Suisse ou à l'étranger). Or, d'après la pratique de l'Administration fédérale, le critère de la dépendance s'interprétait selon l'absence d'autonomie de la structure, l'appartenance de cette dernière à l'entreprise et le type d'activité déployée par la structure, étant précisé qu'une structure constituée sous la forme d'une personne morale était toujours autonome vis-à-vis de l'entreprise. Appliquant ces critères au cas d'espèce, la recourante soutient que le Tribunal administratif fédéral a arbitrairement constaté que la Société uruguayenne constituait une succursale du Groupe TVA. Disposant en réalité de la personnalité morale et de son propre personnel, la Société uruguayenne ne pouvait être considérée comme un simple bureau de représentation de la Succursale 1; il s'agissait d'une filiale de la maison-mère dont le type d'activités fournies était sans pertinence pour juger de son indépendance économique. Les prestations effectuées par ladite société, sujet fiscal distinct, à la Succursale 1, devaient ainsi être soumises à l'impôt sur les acquisitions.

7. Sont assujetties à la TVA les opérations économiques qui font l'objet d'un échange de prestations entre deux ou plusieurs sujets fiscaux distincts - le prestataire et le destinataire - et qui engendrent

des chiffres d'affaires externes ("Aussenumsätze"; cf., pour ces notions, arrêts 2C_1120/2013 du 20 février 2015 consid. 9.3, in Archives 84 p. 235; 2C_904/2008 du 22 décembre 2009 consid. 7.1, résumé in RF 65/2010 p. 344). Partant, les opérations qui demeurent purement internes à la sphère d'un même sujet fiscal ("Innenumsätze") ne sont pas imposables (arrêts 2C_195/2007 du 8 janvier 2008 consid. 2.1, in Archives 79 p. 639;

2A.748/2005 du 25 octobre 2006 consid. 3.2, résumé in RF 62/2007 p. 234).

7.1 Dans le cadre des relations transfrontalières, la pratique constante de l'Administration fédérale, confirmée par le Tribunal administratif fédéral (ATAF 2008/39 p. 565; arrêts A-6258/2011 du 27 août 2012 consid. 2.4; A-1359/2006 du 26 juillet 2007 consid. 3.1 et 4.1, annulé - toutefois pour d'autres raisons - par la Cour de céans dans son arrêt 2C_510/2007 du 15 avril 2008), assimile l'entreprise et l'établissement stable sis dans des pays différents à des sujets fiscaux distincts, dont les prestations de l'un(e) envers l'autre sont donc en principe imposables (cf. MARTIN KOCHER, Die Holdinggesellschaft im schweizerischen Mehrwertsteuerrecht, Archives 74 p. 609 ss, 628; JAN OLE LUUK, Grenzüberschreitende Dienstleistungen zwischen Hauptsitz und Betriebsstätte, L'Expert-comptable suisse 79/2005 p. 504). Le Tribunal fédéral ne perçoit pas de motif qui s'opposerait à la validation d'une telle solution. Celle-ci coïncide en effet non seulement avec l'approche retenue par le législateur en matière d'imposition directe (cf. notamment art. 6 al. 1 et 52 al. 1 LIFD [RS 642.11]), mais elle trouve aussi un certain appui dans les travaux parlementaires entourant l'aLTVA (cf. l'initiative parlementaire "Loi fédérale sur la taxe sur la valeur ajoutée [Dettling]", Rapport de la Commission de l'économie et des redevances du Conseil national du 28 août 1996, FF 1996 V 701, 750). Elle répond de surcroît à des soucis de praticabilité de l'imposition et de sécurité du droit (cf. NICOLAS BUCHEL, L'établissement stable en matière de TVA, RDAF 1997 II p. 103, 126). Ce principe dit de la "dual entity" a été par ailleurs repris à l'art. 10 al. 3 e contrario de la loi fédérale du 12 juin 2009 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (LTVA; RS 641. 20; Message sur la simplification de la TVA du 25 juin 2008, FF 2008 6277, 6340; CLAUDIO FISCHER, in Loi fédérale régissant la taxe sur la valeur ajoutée, Zweifel/Beusch/Glauser/Robinson [éd.], 2015, n°120 ad art. 10 LTVA p. 293).

7.2 La pratique administrative susmentionnée (consid. 7.1 supra) présuppose cependant que la structure qui est sise dans un autre Etat

que l'entreprise principale dispose d'une certaine autonomie vis-à-vis de cette dernière et soit partant assimilable à un établissement stable autonome (cf. ATAF 2008/39 consid. 4.1.1 précité; s'agissant du critère de l'indépendance, cf. notamment art. 21 al. 1 aLTVA: "exerce de manière indépendante une activité commerciale ou professionnelle"). A ce défaut, l'entreprise principale et sa structure sise dans un autre Etat devront être considérées comme un seul et unique sujet fiscal, si bien que les prestations de services qu'elles échangeraient entre elles ne seraient pas déterminantes au regard de la TVA suisse. Ce critère d'indépendance vaut en présence d'entités commerciales dépourvues de la personnalité juridique (cf. NICOLAS BUCHEL, L'établissement stable en matière de TVA, RDAF 1997 II p. 103, 108 s.): en cas d'indépendance suffisante, l'entité sera traitée en tant qu'établissement stable dont les opérations localisées en Suisse seront en principe imposables; dans la négative, il pourra notamment s'agir d'un simple bureau de représentation du siège sis dans un autre Etat, dont les prestations fournies à l'entreprise principale, "internes" du point de vue de la TVA, ne seront pas assujetties.

7.3 Il est certes exact, comme le rappelle le Tribunal administratif fédéral dans son arrêt querellé (consid. 3.5.1), que la qualité d'assujetti à la TVA n'est pas tributaire de la forme juridique de la structure considérée, en ce sens que, même une entité dépourvue de la personnalité morale, lorsqu'elle exerce une activité commerciale ou professionnelle indépendante de celle du siège en agissant notamment sur le plan externe (principe de l'entité distincte), peut être soumise à la TVA (cf. arrêts 2C_321/2015 du 22 décembre 2015 consid. 4.2; 2C_508/2010 du 24 mars 2011 consid. 3.3.1, résumé in RF 66/2011 p. 640; 2C_239/2008 du 26 août 2008 consid. 2.2; 2A.520/2003 du 29 juin 2004 consid. 2.2, in RDAF 2005 II p. 75; CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], 2e éd. 2003, p. 343; JAEGGI/MOLINO, L'imposta sul valore aggiunto nelle prestazioni di servizi transfrontaliere tra casa madre e succursale, Rivista ticinese di diritto 2005

II p. 641 ss, 655; KOCHER, op. cit., p. 610 s.: "Rechtsformunabhängigkeit"; RIVIER/ROCHAT PAUCHARD, Droit fiscal suisse - La taxe sur la valeur ajoutée, 2000, p. 104). On ne peut en revanche en déduire, contrairement à ce qu'ont admis les précédents juges sans citer la moindre référence, que la personnalité morale ne constituerait pas obligatoirement un signe d'indépendance de la structure en cause (arrêt querellé, consid. 3.5.1).

Premièrement, une telle interprétation contredit le principe fiscal général selon lequel, sous réserve d'une situation d'évasion fiscale, les personnes morales, en particulier les sociétés anonymes, doivent être imposées en tant que sujets fiscaux à part entière (cf. ATF 136 I 65 consid. 5.4 p. 77; ATF 126 I 122 consid. 5b p. 130; arrêts 2C_321/2015 du 22 décembre 2015 consid. 4.4; 2C_396/2011 du 26 avril 2012 consid. 4.2.1; cf. aussi MARC VOGELSANG, Der Begriff der Betriebsstätte im schweizerischen und internationalen Steuerrecht, 2015, ch. 6.6.3.2 p. 373). Deuxièmement, la Cour de céans a retenu, certes en lien avec des opérations échangées entre des entités situées en Suisse, que le principe de l'unité de l'entreprise ne permet pas, en règle générale, de faire abstraction de la forme juridique pour admettre l'existence d'un seul assujetti en présence de plusieurs entités juridiquement distinctes, même si celles-ci exploitent une seule entreprise d'un point de vue économique (arrêts 2C_321/2015 du 22 décembre 2015 consid. 4.3; 2C_742/2008 du 11 février 2009 consid. 5.3, in Archives 79 p. 260). Or, le principe selon lequel la structure disposant de la personnalité morale est dans la règle indépendante vis-à-vis d'une autre entreprise s'applique a fortiori en matière d'opérations transfrontalières, puisque la pratique traite généralement en tant que sujets fiscaux distincts le siège social et l'établissement stable sis à l'étranger, en dépit de leurs liens économiques et administratifs étroits (cf., pour une illustration, arrêt 2C_1120/2013 du 20 février 2015 consid. 5 et 6, in Archives 84 p. 235 [imposition de prestations deservices immatérielles en provenance de l'université-mère américaine acquises par une fondation privée en Suisse]).
Troisièmement, la théorie du Tribunal administratif fédéral part de la notion d'établissement stable. Selon la doctrine et la pratique administrative constante rendue sous l'empire de l'aLTVA, dont la réglementation relative à la nouvelle LTVA s'est inspirée à l'art. 5 de l'ordonnance du 27 novembre 2009 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (OTVA; RS 641.201), l'établissement stable vise une installation commerciale permanente où est exercée, pleinement ou partiellement, l'activité commerciale d'une entreprise ou une profession libérale; tombent typiquement sous cette définition, notamment, les succursales, sites de fabrication et représentations permanentes (cf. Administration fédérale, Instructions 2001 sur la TVA [entrées en vigueur le 1er janvier 2008 et valables jusqu'au 31 décembre 2009],

ch. 8; cf. aussi, par exemple, BLUMENSTEIN/LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 7e éd. 2016, p. 80 ss; CAMENZIND ET AL., Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz, 3e éd. 2012, n. 289 p. 149 [sous la nouvelle LTVA]; NIKLAUS HONAUER, in Loi fédérale régissant la taxe sur la valeur ajoutée, Zweifel et al. [éd.], 2015, n°8 ad art. 8 LTVA p. 244; MOLLARD/OBERSON/TISSOT BENEDETTO, Traité TVA, 2009, n. 144 p. 208; RICHNER ET AL., in Handkommentar zum DBG, 2e éd. 2009, nos 18 ss ad art. 4 LIFD p. 55). Or, l'ensemble des structures commerciales incluses dans la notion fiscale d'établissement stable, y compris la succursale, sont du point de vue du droit commercial dépourvues de la personnalité juridique (cf. CHAUDET/CHERPILLOD/LANDROVE, Droit suisse des affaires, 3e éd. 2010, n. 1216 p. 240; MEIER-HAYOZ/FORSTMOSER, Droit suisse des sociétés, 2015, § 24 n. 12 p. 864; PASCAL MONTAVON, Abrégé de droit commercial, 5e éd. 2011, ch. 4.1 s., p. 30; GUILLAUME VIANIN, L'inscription au registre du commerce et ses effets, 2000, p. 113; ATF 120 III 11 consid. 1 p. 13; ATF 117 II 85 consid. 3 p. 87). C'est partant

à tort que les précédents juges ont retenu que la personnalité morale d'une entité commerciale ne signifiait pas nécessairement que celle-ci devait être traitée comme un sujet fiscal indépendant. Sous réserve d'indices permettant de retenir une situation abusive d'évasion fiscale, la personnalité juridique d'une entité entraîne ainsi la fiction que celle-ci constitue une entité fiscale indépendante.

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

BGE 142 II 113 S. 123

Ces arguments commandent d'examiner, en premier lieu, la forme commerciale prise par la Société uruguayenne, plus précisément si cette dernière dispose ou non de la personnalité morale et, le cas échéant, si l'on pouvait retenir un cas d'évasion fiscale. En l'occurrence, selon les faits figurant dans l'arrêt attaqué et non disputés par les parties, la Société uruguayenne est une société anonyme de droit uruguayen (arrêt attaqué, consid. 3.6.3). Une telle entité commerciale dispose en outre de la personnalité morale (cf. les art. 2 ["Sujeto de derecho" (...)]et 278 ["Personería jurídica de las sociedades anónimas" (...)]de la loi uruguayenne n°16.060 sur lessociétés commerciales [Ley N°16.060 - Sociedades comerciales, inD.O. N°22977]du 16 août 1989, publiée le 1er novembre 1989 et citée par l'Administration fédérale). Or, l'existence de la personnalité juridique exclut d'emblée la qualification de succursale retenue par la précédente instance, de même que celle de toute autre structure tombant sous l'acception d'établissement stable. Par ailleurs, aucun élément au dossier ne plaide en faveur d'une évasion fiscale qui permettrait exceptionnellement de ne pas considérer la Société uruguayenne en tant que sujet fiscal à part entière. Il résulte au contraire des constatations faites par le Tribunal administratif fédéral sur la base d'un extrait du site Internet de la Banque nationale d'Uruguay (arrêt attaqué, consid. 3.6.2) que la Société uruguayenne déployait des (réelles) activités d'assistance technique à des fins de préparation, promotion et facilitation de négociation. Que ces activités ne consistaient pas en des prestations d'ordre bancaire, comme celles effectuées par le Groupe TVA sis en Suisse, ne remet pas en cause, quoi qu'en dise la précédente instance, l'indépendance tant économique que juridique (personnalité morale) de la Société uruguayenne par rapport au Groupe TVA. En outre, les tableaux d'analyse des charges de la Société uruguayenne pour les années 2007 à 2009, produits par le Groupe TVA devant le Tribunal administratif fédéral (art. 105 al. 2 LTF), indiquent que cette société étrangère assumait du personnel propre.

7.5 Par conséquent, c'est à tort que le Tribunal administratif fédéral a exclu, dans l'arrêt querellé, que les prestations de services litigieuses échangées entre la Société uruguayenne et le Groupe TVA en Suisse n'étaient pas soumises à l'impôt sur les acquisitions en vertu des art. 5 let. d et 10 let. a aLTVA. Le recours doit être admis sur ce point.

BGE 142 II 113 S. 124

III. Méthode de décompte forfaitaire des prestations de services

8.

8.1 Conformément à l'art. 58 al. 3 aLTVA, l'Administration fédérale doit, à certaines conditions précisées dans cette même disposition, accorder à l'assujetti des facilités et admettre qu'il calcule l'impôt par approximation. L'Administration fédérale a notamment concrétisé cette clause dite de simplification ("Vereinfachungsklausel"; cf. arrêt 2C_264/2014 du 17 août 2015 consid. 2.2.4, in Archives 84 p. 324) en matière bancaire. Avec le concours des banques, elle a élaboré une méthode de décompte permettant à ces dernières de calculer un taux forfaitaire pour le remboursement de l'impôt préalable acquitté dans le cadre de certaines de leurs activités. Pour les périodes fiscales en cause, la pratique administrative instaurée dans le but de mettre en oeuvre cette méthode de calcul forfaitaire a été successivement documentée dans la brochure de l'Administration fédérale n°14 "Finance" de septembre 2000, en vigueur dès le 1er janvier 2001 (ci-après: la Brochure 14), puis dans l'Annexe n°14a à la brochure n°14 "Finance - Forfait d'impôt préalable pour les banques" de décembre 2007 (ci-après: l'Annexe 14a), entrée en vigueur le 1er janvier 2008, après la suppression de la partie consacrée au forfait dans une nouvelle version de la Brochure 14 (qui n'est de ce fait plus pertinente à cet égard; cf. Annexe 14a, p. 3). Le calcul du forfait bancaire détaillé dans les instructions précitées se réfère au système comptable uniforme imposé aux banques suisses par l'ancienne ordonnance fédérale sur les banques du 17 mai 1972, en vigueur jusqu'au 1er janvier 2015 (aOB; RO 2014 1269). D'après l'art. 25a al. 1 aOB, le compte de résultat du bouclement individuel doit contenir différentes rubriques et sous-rubriques, notamment la position 1.2.5 concernant le "sous-total résultat des opérations de commissions et des prestations de services" et la position 1.4.6 relative au "sous-total autres résultats ordinaires" du plan comptable. D'après la pratique administrative, selon qu'une prestation de service déterminée est énumérée à la position 1.2.5 ou à la position 1.4.6, son décompte pourra être intégré au décompte forfaitaire (position 1.2.5) ou devra au contraire faire l'objet d'un décompte séparé (position 1.4.6).

8.2 En l'occurrence, le second volet du litige porte, pour la période fiscale de 2007 (les périodes 2008 à 2009 n'étant, sur ce point, pas remises en cause devant le Tribunal fédéral), sur la classification par

le Groupe TVA de certaines prestations de services faisant l'objet d'une part, de l'"Agreement for use of staff" conclu par le Groupe TVA avec la société A. SA sise à Genève et, d'autre part, le "Services Level Agreement" conclu avec la société B. Sàrl et portant sur les services variés de type suivant: comptabilité, administration du personnel, audit interne et contrôle, support de marketing, mise à disposition de locaux et de personnel, 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. Tandis que le Groupe TVA avait énuméré ces services sous la rubrique 1.2.5 du plan comptable de sorte à les inclure dans le décompte forfaitaire applicable aux activités bancaires, l'Administration fédérale avait corrigé le calcul du taux forfaitaire proposé, en transférant certains montants figurant initialement sous la position 1.2.5 vers la position 1.4.6 exclue du forfait bancaire.

8.3 Le Tribunal administratif fédéral a considéré en substance que ce n'était que sur la base de l'Annexe 14a, en vigueur depuis 2008, qu'il était possible d'exclure du forfait les produits et les charges n'étant pas en relation avec les prestations fournies usuellement par une banque. La Brochure 14, qui régissait la période fiscale 2007, prévoyait seulement que les prestations de services de management facturées forfaitairement ne devaient pas être classées sous les opérations de commissions et prestations de services, mais dans la rubrique "autres résultats ordinaires". Partant, pour l'année 2007, seules pouvaient être exclues du forfait, en les faisant passer du poste comptable 1.2.5 vers la rubrique 1.4.6, les prestations de services de management, unique cas mentionné

par la Brochure 14. En effet, contrairement à ce qu'il résultait de l'Annexe 14a, il n'était pas indiqué dans la Brochure 14 que seules les opérations usuelles au secteur bancaire pouvaient être enregistrées sous la rubrique 1.2.5.

9.

9.1 Selon la jurisprudence, les brochures et autres instructions que l'Administration fédérale édicte en matière de TVA constituent des ordonnances administratives (arrêts 2C_264/2014 du 17 août 2015 consid. 2.4.1, résumé in Archives 84 p. 324; 2C_1120/2013 du 20 février 2015 consid. 7.3, résumé in Archives 84 p. 235; 2C_812/2013 du 28 mai 2014 consid. 2.3.2, résumé in Archives 83 p. 63; voir déjà ATF 123 II 16 consid. 7 p. 30). Elles sont destinées à assurer

l'application uniforme de certaines dispositions légales, en explicitant l'interprétation que l'administration leur donne (ATF 133 II 305 consid. 8.1 p. 315; arrêt 2C_299/2009 du 28 juin 2010 consid. 3.5, in RDAF 2010 II p. 494). Dans le domaine de la TVA, où prévaut en large partie le principe de l'auto-taxation (ATF 140 II 202 consid. 5.4 p. 206), les ordonnances administratives, qui sont publiées et/ou communiquées aux assujettis (cf. arrêt 2A.555/1999 du 15 mai 2000 consid. 5b, in SJ 2000 I p. 620), visent de plus à faciliter la tâche de ces derniers dans l'accomplissement de leurs obligations et l'exécution de leurs droits; affectant même directement la situation juridique des particuliers, elles déploient partant un effet externe (cf. arrêt 2A.320/2002 du 2 juin 2003 consid. 4.2.2, in RDAF 2004 II p. 100; voir aussi MOLLARD/OBERSON/TISSOT BENEDETTO, op. cit., n. 5 p. 806; ANNIE ROCHAT PAUCHARD, in mwst.com, 2000, n°6 ad art. 52 aLTVA p. 802 s.; sur les ordonnances administratives à portée externe: AUER/MALINVERNI/HOTTELIER, Droit constitutionnel suisse, vol. I, 3e éd. 2013, n. 1654 p. 561; FABIEN WAELTI, La "directive" dans le paysage législatif genevois, in Actualités juridiques de droit public 2011, Hofmann/Waelti [éd.], 2011, p. 123 ss, 130). Ne contenant aucune règle de droit au sens strict, les ordonnances administratives (qu'elles soient de portée interne ou externe) sont en principe applicables dans le temps de la même manière que les dispositions qu'elles interprètent (cf. arrêts 2C_299/2009 du 28 juin 2010 consid. 3.5, in RDAF 2010 II p. 494; 2A.555/1999 du 15 mai 2000 consid. 5b, in RDAF 2000 II p. 300; voir cependant, pour des exceptions à ce principe, arrêts 2A.517/2002 du 21 mai 2003 consid. 3, in RDAF 2003 II p. 359; 2A.517/2002 du 21 mai 2003 consid. 3, in RF 58/2003 p. 620, et 2A.358/2001 du 25 janvier 2002 consid. 3, in StE 2002 B 22.2 n°15 [modification de l'imposition dans le temps d'options de collaborateurs afin d'éviter une brèche fiscale]). Lors d'un contrôle, l'Administration fédérale accepte généralement d'appliquer une nouvelle pratique à des périodes fiscales antérieures à son entrée en vigueur, lorsque celle-ci est en faveur du contribuable (arrêt 2C_299/2009 du 28 juin 2010 consid. 3.5, in RDAF 2010 II p. 494). Dans une jurisprudence rendue sous l'aOTVA, la Cour de céans a par ailleurs jugé que l'application dans le temps d'une ordonnance administrative indiquant pour la première fois de quelle manière une disposition normative serait interprétée n'avait pas à être examinée au regard des principes de la sécurité du droit

ou de l'égalité de traitement; une telle directive devait en principe s'appliquer dès l'entrée en vigueur de la disposition qu'elle interprétait, sans qu'un délai d'adaptation ne dût être accordé aux assujettis (arrêt 2A.555/1999

du 15 mai 2000 consid. 5c, in SJ 2000 I p. 620). Une partie de la doctrine a toutefois critiqué les "effets rétroactifs" de la pratique administrative susceptibles de dériver de cette jurisprudence, doutant qu'une circulaire dépourvue d'effets normatifs puisse être adoptée avec effet ex tunc (BEHNISCH/LOCHER, Die steuerrechtliche Rechtsprechung des Bundesgerichts im Jahre 2000, RJB 138/2002 p. 481 ss, 506; MOLLARD/OBERSON/TISSOT BENEDETTO, op. cit., n. 8 p. 807; voir cependant JACQUES PITTET, TVA et forfait bancaire, L'Expert-comptable suisse 10/2008 p. 830 ss, 834).

9.2 En l'espèce, tant la Brochure 14 que l'Annexe 14a diffusées aux assujettis précisent la pratique de l'Administration fédérale en matière de forfait bancaire et entendent faciliter l'accomplissement des obligations et droits par les intéressés (Brochure 14, p. 5), respectivement permettre aux banques tenues de présenter leur compte de résultat conformément à l'art. 25a aOB "de procéder à un décompte fiscal simplifié grâce à la méthode du forfait d'impôt préalable" (Annexe 14a, ch. 1 p. 7). Ces documents constituent par conséquent des ordonnances administratives de portée externe. Cette qualification s'impose d'autant plus que l'art. 58 al. 3 aLTVA laisse à l'Administration fédérale une grande liberté pour le développement de sa propre pratique en matière d'octroi de facilités ou de calcul de l'impôt par approximation en cas de charge excessive pour l'assujetti (cf. arrêts 2C_812/2013 du 28 mai 2014 consid. 2.3.1; 2C_650/2011 du 16 février 2012 consid. 2.4.2; cf., pour la réduction de cette liberté sous la nouvelle LTVA: BAUMGARTNER/CLAVADETSCHER/KOCHER, Vom alten zum neuen Mehrwertsteuergesetz, 2010, n. 94 s. p. 49). Si, comme l'indique l'instance précédente, ladite liberté peut faire penser à une sous-délégation législative en faveur de l'autorité fiscale, les instructions en cause n'en restent pas moins des ordonnances administratives sans effet normatif contraignant (cf. arrêt 2C_264/2014 du 17 août 2015 consid. 2). (...)