

# BGer 2C 996/2019 vom 30. Juni 2020

Bundesgericht, 2020-06-30, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger\\_2C\\_996\\_2019](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_996_2019)

FR: TF 2C 996/2019 du 30 juin 2020

IT: TF 2C 996/2019 del 30 giugno 2020

## Regeste

Taxe sur la valeur ajoutée | Finances publiques & droit fiscal

## Erwägungen

### E. 1

Le Tribunal fédéral examine d'office sa compétence ( art. 29 al. 1 LTF [RS 173.110]) et contrôle librement la recevabilité des recours qui lui sont soumis ( ATF 141 II 113 consid. 1 p. 116).

#### E. 1.1

L'arrêt attaqué est une décision finale ( art. 90 LTF ) rendue par le Tribunal administratif fédéral ( art. 86 al. 1 let. a LTF ) dans une cause de droit public ( art. 82 let. a LTF ) ne tombant pas sous le coup des exceptions de l' art. 83 LTF . La voie du recours en matière de droit public est donc ouverte sur le principe.

#### E. 1.2

Les recourantes 1 et 2 ont en l'occurrence qualité pour recourir contre l'arrêt attaqué, dont elles constituent deux des destinataires, en tant qu'il fixe un montant global d'impôt dont elles sont responsables solidairement en tant que membres du groupe TVA recourant ( art. 89 al. 1 LTF ; cf. l' art. 15 al. 1 let. c de la loi du 12 juin 2009 régissant la taxe sur la valeur ajoutée [LTVA; RS 641.20] qui institue une responsabilité solidaire entre les personnes faisant partie d'un même groupe d'imposition). De même convient-il de reconnaître la qualité pour recourir à ce dernier s'agissant d'un cas qui intéresse l'ensemble du groupe. Le groupe TVA recourant est certes dépourvu de la personnalité morale, mais l' art. 13 al. 1 LTVA n'en fait pas moins un sujet fiscal à part entière (cf. art. 89 al. 1 LTF ; arrêt 2C\_91/2015 du 31 mai 2016 consid. 1.5, non publié in ATF 142 II 113 ). En revanche, le recours doit être déclaré irrecevable en tant qu'il est déposé par la recourante 3, qui ne constitue rien d'autre qu'une succursale de la recourante 2. Cet établissement secondaire d'une société suisse ne jouit pas de la personnalité juridique et n'est pas assujéti à titre individuel à la TVA ( art. 10 al. 3 LTVA ). Il ne peut prétendre en outre s'être substitué dans la procédure à l'ancienne A. \_\_\_\_\_ (Lugano-Svizzera) SA, aujourd'hui radiée du Registre du commerce, qui était certes débitrice solidaire de la correction de TVA litigieuse et qui a été déclarée partie à la procédure devant les instances précédentes, mais dont les dettes fiscales ont été transférées de plein droit à la recourante 2 à la suite de sa fusion avec celle-ci en 2016 (cf. art. 22 al. 1 de la loi fédérale du 3 octobre 2003 sur la fusion, la scission, la transformation et le transfert de patrimoine [LFus; RS 221.301]; aussi arrêts 2C\_469/2015 du 22 février 2016 consid. 1.3 et 2C\_351/2011 du 4 janvier 2011 consid. 2.2.1).

### **E. 1.3**

Partant, déposé en temps utile ( art. 100 al. 1 LTF ) et dans les formes prescrites ( art. 42 LTF ), le recours en matière de droit public est recevable, mais uniquement dans la mesure où il est déposé par les recourantes 1 et 2 et le groupe TVA et sous réserve de ce qui suit.

### **E. 1.4**

Les conclusions constatatoires ne peuvent intervenir qu'à titre subsidiaire, lorsque des conclusions au fond ne sont pas admissibles ( ATF 141 II 113 consid. 1.7 p. 123). La conclusion du recours tendant à ce que les prestations de services fournies à A. \_\_\_\_\_ Paris ainsi qu'à A. \_\_\_\_\_ Bank & Trust soient qualifiées de prestations d'"apporteurs d'affaires" et non d'"intermédiation financière" au sens de la LTVA ne remplit pas cette condition. Relevante de la motivation juridique pouvant conduire à la modification du montant de la créance de TVA due par les recourants à l'AFC pour les années 2010 à 2014, elle n'a pas de portée propre et est donc irrecevable.

### **E. 2**

Saisi d'un recours en matière de droit public, le Tribunal fédéral examine librement la violation du droit fédéral et du droit international ( art. 95 let. a et b et 106 al. 1 LTF ), sous réserve des exigences de motivation figurant à l' art. 106 al. 2 LTF . Il n'est toutefois pas tenu de traiter, comme le ferait une autorité de première instance, toutes les questions juridiques pouvant se poser, lorsque celles-ci ne sont plus discutées devant lui. Eu égard à l'exigence de motivation contenue à l' art. 42 al. 1 et 2 LTF , il n'examine en principe que les griefs soulevés, sauf en présence d'une violation du droit évidente (cf. ATF 142 I 99 consid. 1.7.1 p. 106; 140 III 86 consid. 2 p. 89; aussi arrêt 2C\_630/2018 du 7 août 2018 consid. 3.1).

### **E. 3**

Le Tribunal fédéral examine la conformité au droit fédéral et international de l'arrêt attaqué en se fondant sur les faits constatés par l'autorité précédente ( art. 105 al. 1 LTF ), sous réserve des cas prévus à l' art. 105 al. 2 LTF ( ATF 142 I 155 consid. 4.4.3 p. 156). Le recourant ne peut critiquer les constatations de fait ressortant de la décision attaquée que si celles-ci ont été effectuées en violation du droit au sens de l' art. 95 LTF ou de manière manifestement inexacte, c'est-à-dire arbitraire, et si la correction du vice est susceptible d'influer sur le sort de la cause ( art. 97 al. 1 LTF ; ATF 142 II 355 consid. 6 p. 358). Conformément à l' art. 106 al. 2 LTF , le recourant doit expliquer de manière circonstanciée en quoi ces conditions seraient réalisées. Le Tribunal fédéral n'entre pas en matière sur des critiques de type appellatoire portant sur l'état de fait ou sur l'appréciation des preuves ( ATF 141 IV 369 consid. 6.3 p. 375). Par ailleurs, aucun fait nouveau ni preuve nouvelle ne peut en principe être présenté devant le Tribunal fédéral ( art. 99 al. 1 LTF ). Dans leurs écritures, sous une partie intitulée "En fait ", les recourants présentent en l'occurrence leurs propres vision et appréciation des faits de la cause, qu'ils substituent à celles de l'autorité précédente qu'ils qualifient d'"inexactes", en se référant à des pièces annexées à leur mémoire. De nature totalement appellatoire, une telle contestation des faits ne satisfait manifestement pas aux exigences déduites de l' art. 97 al. 1 LTF - qui n'est d'ailleurs aucunement mentionné dans cette partie du recours, pas plus que l'arbitraire - de sorte que la Cour de céans ne saurait en tenir compte. Il n'en va pas autrement des autres critiques formulées dans la section "En droit" du mémoire. Les recourants y reprochent à l'autorité précédente d'avoir établi les faits de manière tantôt "manifestement inexacte", tantôt

"inexacte" seulement, sans jamais préciser le constat concrètement contesté, ni a fortiori exposer en quoi celui-ci serait arbitraire. En l'état, les recourants semblent simplement soutenir que les autorités précédentes auraient dû mieux tenir compte de certaines circonstances de la cause, rappelées dans leurs écritures, avant de qualifier les services offerts à A. \_\_\_\_\_ Paris et à A. \_\_\_\_\_ Bank & Trust de prestations d'"intermédiation financière" exclues du champ de la TVA. Sous cet angle, ils soulèvent toutefois un grief qui ne relève pas de l'établissement des faits, mais de la bonne application du droit. Un tel grief sera examiné ci-après.

#### **E. 4**

L'objet de la contestation concerne le montant de 6'429'911 fr. que l'AFC réclame au groupe TVA recourant et aux recourantes 1 et 2 au titre de la TVA à la suite d'une correction d'impôt portant sur les années 2010 à 2014. Affirmant avoir droit à une plus grande déduction de l'impôt préalable pour les années 2012, 2013 et 2014, les recourants estiment que ce montant doit être réduit de 5'259'190 fr. 18, pour s'établir à 1'170'720 fr. 82.

#### **E. 4.1**

L'ancienne loi du 2 septembre 1999 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (aLTVA; RO 2000 1300), entrée en vigueur le 1er janvier 2001, a été abrogée avec effet au 31 décembre 2009 par la loi du 12 juin 2009 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (LTVA; RS 641.20). Sous réserve d'exceptions, les normes de l'ancien droit ainsi que leurs dispositions d'exécution ne s'appliquent qu'aux faits et rapports juridiques ayant pris naissance avant leur abrogation ( art. 112 al. 1 LTVA ). C'est ainsi la LTVA qui s'applique au présent litige, qui porte sur les périodes fiscales allant du 1er janvier 2010 au 31 décembre 2014.

#### **E. 4.2**

La Confédération perçoit une taxe sur la valeur ajoutée (TVA) à chaque stade du processus de production et de distribution. La TVA constitue un impôt général sur la consommation ayant pour but d'imposer la consommation finale non entrepreneuriale sur le territoire suisse (art. 1. al. 1 LTVA). Les entreprises assujetties peuvent dès lors déduire de la TVA prélevée, qu'elles doivent rétrocéder à l'AFC, l'impôt préalable qu'elles ont payé dans le cadre de leurs activités entrepreneuriales (cf. art. 28 LTVA ). Tout processus de production et de distribution est en principe soumis à TVA. Le législateur a toutefois décidé d'exclure certaines prestations du champ de l'impôt, notamment certaines opérations déterminées dans les domaines du marché monétaire et du marché des capitaux, y compris leur "négociation" (art. 21 al. 2 ch. 19 let. a à e LTVA). Cette exclusion du champ de l'impôt a pour corollaire d'empêcher les entreprises qui fournissent de telles prestations - telles les banques - d'obtenir le remboursement de l'impôt préalable payé en lien avec leur exécution (art. 29 al. 1 en lien avec l' art. 22 al. 2 let. a LTVA ; cf. arrêt 2C\_488/2017 du 9 avril 2019 consid. 2.3.3 et les références).

#### **E. 4.3**

D'après l' art. 30 al. 1 LTVA , les entreprises assujetties à TVA qui, comme les banques, utilisent des biens ou des services à la fois pour des prestations donnant droit à la déduction de l'impôt préalable et pour des prestations n'y donnant pas droit doivent corriger le montant de l'impôt préalable en proportion de l'utilisation qui en est faite. Si cette obligation entraîne une charge excessive s'agissant de l'établissement exact des faits essentiels pour le calcul de l'impôt, l'AFC peut accorder aux entreprises concernées des facilités et les autoriser à calculer l'impôt par approximation, pour autant que cela ne conduise à aucune diminution

ou augmentation notable de celui-ci, ni à aucune distorsion marquante de la concurrence et que cela ne complique pas de manière excessive les décomptes d'autres assujettis ni les contrôles fiscaux (cf. art. 80 LTVA ). Il est ainsi admis que les banques peuvent calculer ce à quoi elles ont droit au titre de déduction de l'impôt préalable en s'appuyant sur une méthode forfaitaire fixée par l'AFC (art. 66 let. a de l'ordonnance régissant la taxe sur la valeur ajoutée du 27 novembre 2009 [OTVA; RS 641.201]). Cette possibilité existait déjà sous l'ancien droit (art. 58 al. 3 aLTVA; ATF 142 II 113 consid. 8.1 p. 124; arrêts 2C\_1095/2018 du 19 septembre 2019 consid. 7.3 et 2C\_264/2014 du 17 août 2015 consid. 2.2).

#### **E. 4.4**

En application de ce qui précède, l'AFC a élaboré, avec le concours des banques, une méthode de décompte permettant à celles-ci de calculer un taux forfaitaire pour le remboursement de l'impôt préalable acquitté dans le cadre de certaines de leurs activités. Cette méthode est actuellement publiée sous la forme d'une "Info TVA" (cf. AFC, Info TVA 15 concernant le secteur Forfait d'impôt préalable pour les banques, publiée en juillet 2012, remplacée depuis le 1er janvier 2014 par la version internet équivalente [ci-après : Info TVA 15]; précédemment Annexe n° 14a de la brochure n° 14: Finance, Forfait d'impôt préalable pour les banques, valable à partir du 1er janvier 2008 [ci-après : Annexe 14a], dont le contenu était identique, du moins en ce qui concerne les éléments pertinents pour la présente cause; cf. ATF 142 II 113 consid. 8.1 p. 124). Elle permet aux banques de calculer, le cas échéant de manière indépendante au sein d'un groupe, un taux forfaitaire pour le remboursement de l'impôt préalable acquitté dans le cadre de leurs activités bancaires, étant précisé que l'impôt préalable acquitté en lien avec des opérations extérieures au domaine de la banque est exclu du forfait et que son remboursement dépend des règles habituelles ("méthode des trois pots"; cf. Info TVA 15, ch. 4; Annexe 14a, ch. 4). En l'occurrence, la directive prévoit, en substance, que le forfait d'impôt préalable pour les activités bancaires se calcule sur la base de la comptabilité de la banque concernée qu'il convient de corriger sur divers points, en application de ladite directive. Il correspond ensuite à la part en pour-cent du sous-total corrigé du "résultat des opérations de commissions et des prestations de services imposables" par rapport au résultat total corrigé de la banque (cf. Info TVA 15, ch. 5). Le taux forfaitaire pour le remboursement de l'impôt préalable dépend ainsi directement de la qualification de certaines prestations bancaires en tant que services imposables ou non au l'aune de l'art. 21 al. 2 ch. 19 let. a à e LTVA.

#### **E. 5**

Les recourants reprochent en l'occurrence au Tribunal administratif fédéral d'avoir considéré, à tort, que certaines prestations financières fournies entre le 1er juillet 2012 et le 31 décembre 2014 à A.\_\_\_\_\_ Paris ainsi qu'à A.\_\_\_\_\_ Bank & Trust constituaient des activités de négociation exclues du champ d'application de la TVA au sens de l'art. 21 al. 2 ch. 19 LTVA , ce qui avait pour effet de réduire indûment leur taux de récupération de l'impôt préalable calculé en application de l'Info TVA 15.

#### **E. 5.1**

A la suite de l'entrée en vigueur de la LTVA au 1er janvier 2010, l'AFC a précisé, sous la forme d'une "Info TVA" publiée en avril 2012, la notion de " négociation " (respectivement de " Vermittlung" et de " mediazione ") en tant qu'elle portait sur des opérations relevant du domaine du marché monétaire et des capitaux exclues de la TVA en application de l'art. 21

al. 2 ch. 19 let. a à e LTVA (cf. Info TVA 14 concernant le secteur Finance d'avril 2012 [ci-après: Info TVA 14]). En substance, elle a précisé que cette notion correspondait à celle d'"activité d'intermédiaire" et ne s'assimilait plus à celle de représentant direct, comme cela était le cas sous l'empire de l'ancien droit (cf. art. 18 ch. 19 let. a à e aLTVA en relation avec l'art. 11 al. 1 aLTVA). L'activité d'intermédiaire pour les prestations mentionnées à l'art. 21 al. 2 ch. 19 let. a à e LTVA devait être définie, selon l'AFC, comme l'activité d'une personne agissant comme entremetteur et ayant comme but de parvenir à la conclusion d'un contrat entre deux parties dans le domaine du marché monétaire et du marché des capitaux, sans qu'elle-même soit partie au contrat en question et sans qu'elle n'ait un intérêt propre au contenu dudit contrat (Info TVA 14 ch. 5.10.1). L'AFC a ainsi nouvellement interprété la notion de "négociation", respectivement de " Vermittlung " et étendu son champ d'application, afin que celle-là se rapproche de celle qui prévaut dans l'Union européenne, conformément à la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne (cf. notamment HONAUER/PATT, Vermittlung von Finanztransaktionen - Neudefinition des Vermittlungs-begriffs im Finanzbereich, in : L'expert-comptable suisse 3/2011 p. 217 ss, spéc. 218).

### **E. 5.2**

Le Tribunal fédéral s'est prononcé sur la nouvelle pratique de l'AFC dans un ATF 145 II 270 et a jugé qu'elle était conforme à la loi et, en particulier, à l'art. l'art. 21 al. 2 ch. 19 let. a à e LTVA (cf. consid. 4-4.5.3 p. 271-281 de l'ATF précité). Se ralliant à l'Info TVA 14 de l'AFC et, simultanément, à la notion jurisprudentielle similaire prévalant en droit européen, il a ainsi défini l'activité de " Vermittlung ", respectivement de "négociation" mentionnée à cette disposition - et donc exclue du champ de la TVA - comme l'activité d'une personne agissant comme entremetteur et ayant pour but de parvenir à la conclusion d'un contrat entre deux parties dans le domaine du marché monétaire et du marché des capitaux, sans qu'elle-même soit partie au contrat en question et sans qu'elle n'ait un intérêt propre au contenu dudit contrat (cf. ATF 145 II 270 consid. 4.5.4 p. 281). Il a opéré une distinction entre cette activité d'intermédiaire dans le secteur financier et les autres prestations d'entremise consistant à établir des relations de clientèle de manière très générale, sans lien avec une opération particulière, et se limitant ainsi essentiellement à la fourniture d'informations en vue de futurs contrats potentiels indéterminés. Le Tribunal fédéral a considéré que les " finder's fee " payés en contrepartie de cette activité de recherche générale et indéterminée de clients ne tombaient pas dans la notion de "négociation" au sens de l'art. 21 al. 2 ch. 19 let. a à e LTVA et étaient, pour leur part, soumis à TVA ( ATF 145 II 270 consid. 4.5.4 p. 281; aussi arrêt 2C\_1096/2018 du 19 septembre 2019 consid. 5.2 et 5.3).

### **E. 5.3**

On précisera d'emblée qu'il n'y a pas lieu de se demander s'il faut appliquer cette nouvelle définition de la notion de "négociation" aux recourants dès le 1er janvier 2010, à savoir dès l'entrée en vigueur de l' art. 21 al. 2 ch. 19 LTVA , étant précisé que l'Info TVA 14 de l'AFC a été publiée en avril 2012 seulement, avant d'être confirmée en date du 17 juillet 2019 par l' ATF 145 II 270 (cf. à ce sujet HONAUER/PATT, Vermittlungsleistungen im Finanzbereich, in : L'expert-comptable suisse 3/2012 p. 180 ss, 184 s.; aussi ATF 142 II 113 consid. 9.1 p. 125-127; arrêt 2A.555/1999 du 15 mai 2000 consid. 5c, in SJ 2000 I p. 620). En effet, même si la correction d'impôt litigieuse concerne les années 2010 à 2014, les autorités précédentes n'ont appliqué la nouvelle notion de "négociation" qu'aux seuls

services fournis par les recourants après le 1er juillet 2012. Il n'appartient dès lors pas au Tribunal fédéral d'étendre l'objet du litige, d'autant moins qu'un tel procédé aboutirait en l'espèce à une reformatio in pejus de la décision attaquée (cf. art. 107 al. 1 LTF).

#### **E. 5.4**

En l'occurrence, le Tribunal administratif fédéral a constaté que les prestations fournies par le groupe TVA recourant dont la qualification juridique était litigieuse découlaient de deux rapports contractuels différents. D'après l'arrêt attaqué, la recourante 1 s'était engagée, par le biais de deux contrats conclus avec A. \_\_\_\_\_ Paris en date du 20 octobre 2009, à développer des relations avec des clients intéressés, avant que la seconde société ne conclue elle-même des opérations financières avec ces derniers, dans la mesure où ils lui étaient amenés. Dans ce cadre, la recourante 1 était rémunérée par la seconde banque partenaire en fonction des recettes qu'elle avait ainsi contribué à générer. Le Tribunal administratif fédéral a constaté, d'une manière qui lie la Cour de céans (cf. art. 105 al. 1 LF), que, dans le cadre de ce rapport contractuel, l'intéressée ne se contentait pas de communiquer à A. \_\_\_\_\_ Paris le nom de clients potentiels, mais qu'elle était le principal contact de ces derniers, qu'elle accompagnait jusqu'à l'opération finale. Elle discutait dans ce cadre avec chacun des clients potentiels un choix de produits proposés par A. \_\_\_\_\_ Paris, qu'elle communiquait à celle-ci jusqu'à la conclusion de l'affaire. Quant au second rapport contractuel, il concerne la recourante 2 et la A. \_\_\_\_\_ (Lugano-Svizzera) SA (avant sa fusion avec celle-ci). Toutes deux ont en l'occurrence adhéré à un accord-cadre conclu entre A. \_\_\_\_\_ Paris et A. \_\_\_\_\_ Bank & Trust en date du 31 octobre 2009 et complété par un avenant du 29 novembre 2011. En application de cet accord-cadre, elles devaient fournir des prestations d'apporteur d'affaires à la dernière société susmentionnée en vue de la conclusion de contrats de produits dérivés de gré à gré. La société partenaire devait pour sa part ouvrir un compte aux clients apportés, avant de gérer leurs positions et les risques liés. Le Tribunal administratif fédéral a constaté à cet égard que les prestations fournies par la recourante 2 et par A. \_\_\_\_\_ (Lugano-Svizzera) SA ne se limitaient pas en une simple communication de noms de clients potentiels, car ces deux sociétés suisses devaient vérifier si les clients amenés remplissaient les critères requis pour pouvoir souscrire aux produits proposés par A. \_\_\_\_\_ Bank & Trust. Elles effectuaient ainsi également des tâches de back-office, soit de vérification et de suivi, en collectant les documents requis en vue de la finalisation des contrats auprès des clients, et en s'assurant de leur conformité en vue de la souscription des produits financiers.

#### **E. 5.5**

Sur la base des constats qui précèdent, on ne voit pas en quoi le Tribunal administratif fédéral aurait mal appliqué l'art. 21 al. 2 ch. 19 LTVA, tel qu'interprété par la jurisprudence fédérale, en considérant que les prestations offertes par les entités du groupe TVA litigieux devaient être qualifiées d'activités de "négociation" financière exclues du champ de l'impôt. Il a constaté d'une manière qui lie la Cour de céans (cf. art. 105 al. 1 LTF) que ces prestations visaient la conclusion d'opérations concrètes relevant du domaine du marché monétaire et du marché des capitaux entre des parties déterminées. On relèvera à cet égard que les recourants soulignent eux-mêmes dans leurs écritures n'avoir obtenu de rémunération pour leur activité que pour autant que celle-ci ait effectivement permis la signature de contrats et, partant, engendré un certain chiffre d'affaires chez leurs sociétés partenaires. Il ressort enfin de l'arrêt attaqué que les recourants ne devaient pas seulement fournir des services d'apporteurs d'affaires à leurs partenaires, mais également assurer un

suivi des différents clients amenés, sous la forme de conseils et/ou de vérifications de données, jusqu'à la conclusion des contrats. Sous cet angle, force est d'admettre qu'une activité d'intermédiaire d'une certaine importance, ciblée sur des clients déterminés et individualisés, était déployée en vue d'amener deux parties à conclure un contrat et qu'elle était constitutive d'une activité de "négociation" d'après l' art. 21 al. 2 ch. 19 LTVA , dès lors que les opérations réalisées correspondaient à l'une de celles énumérées à cette disposition, ce que les recourants ne contestent pas.

#### **E. 5.6**

Il importe peu en l'espèce que certains services accessoires offerts par les membres du groupe TVA recourant aient pu consister dans des travaux de " back office " qui, pris individuellement, n'auraient pas forcément pu être qualifiés de négociation d'opérations financières au sens de l' art. 21 al. 2 ch. 19 LTVA (cf. Info TVA 14, ch. 5.10.2). Il s'agit plutôt de souligner que l'activité fournie, appréciée globalement, allait au-delà de la simple communication de noms de clients potentiels en vue de l'établissement d'une éventuelle relation contractuelle dans un futur plus ou moins lointain. De même importe-il peu que les entités du groupe TVA recourant ne connaissent pas le contenu exact des contrats qui seraient à terme conclus entre le client apporté et la société partenaire. La qualification de service d'intermédiaire financier ne dépend pas obligatoirement d'une telle connaissance, ni a fortiori de la remise de " terms sheets " aux clients amenés. Considérer le contraire reviendrait à réduire la notion de "négociation" dans le domaine financier aux cas où les intermédiaires agiraient eux-mêmes en tant que représentants des clients ou parviendraient à obtenir par avance leur accord sur les termes et conditions de base dans lesquels ils seraient prêts à s'engager. Une telle interprétation ne correspondrait manifestement pas à l'application large de l' art. 21 al. 2 ch. 19 LTVA voulue le législateur. A cela s'ajoute qu'elle risquerait d'entraîner des problèmes de délimitation pratiquement insolubles entre prestations d'intermédiaire soumis ou non à TVA et, par là même, de créer une insécurité juridique importante pour les acteurs de la branche (cf., sur l'intérêt à une meilleure sécurité juridique, HONAUER/PATT, Mehrwertsteuerlicher Vermittlungsbegriff im Finanz-bereich, in : L'expert-comptable suisse 1-2/2020 p. 67 ss, spéc. 69; BOINNARD/WIDDER, TVA - Intermédiation financière/négociation, in : L'expert-comptable suisse 8/2016 p. 580 ss., p. 582 s.).

#### **E. 5.7**

Relevons qu'une interprétation large de l' art. 21 al. 2 ch. 19 LTVA - soustrayant du champ de l'impôt l'activité de "négociation" même lorsque l'intermédiaire ne connaît pas exactement le contenu du contrat à venir - ne s'écarte aucunement de la pratique européenne à laquelle s'est ralliée la jurisprudence fédérale, contrairement à ce que laissent entendre les recourants dans leur mémoire de recours. En effet, dans son arrêt C-235/00, CSC Financial Services, du 13 décembre 2001, déjà cité par la Cour de céans dans son ATF 145 II 270 (consid. 4.5.3.4 p. 280), la Cour de justice de l'Union européenne (précédemment Cour de justice des Communautés européennes) a considéré que la négociation d'opérations financières pouvait consister, entre autres possibilités, à " indiquer les occasions de conclure un tel contrat ", à " entrer en contact avec l'autre partie " ou à " négocier au nom et pour le compte du client les détails des prestations réciproques ", pour autant que la prestation ne se limite pas à la fourniture d'informations sur un produit financier et, le cas échéant, à la réception et au traitement de souscriptions de titres (cf. Recueil de jurisprudence [Rec.] p. I-10237, par. 39, à comparer, s'agissant du caractère alternatif des critères, avec les versions

anglaise et allemande de l'arrêt, consultées sur [www.curia.europa.eu](http://www.curia.europa.eu) le 9 juin 2020). Quant au Conseil d'Etat français, dans son arrêt no 307508 du 17 septembre 2010 (consultable sur [www.legifrance.gouv.fr](http://www.legifrance.gouv.fr)> Jurisprudence administrative, le 9 juin 2020), également cité dans l'ATF 145 II 270 (consid. 4.5.3.5 p. 270), il a qualifié d'"opérations de négociation" exclues de la TVA celles " par lesquelles une personne autre que l'une des parties au contrat fai[sai]t le nécessaire pour que ces parties concluent effectivement un tel contrat " ou " visant à la conclusion individuelle d'un tel contrat ". Ces différentes jurisprudences ne conditionnent aucunement la qualification de "négociation", respectivement de " Vermittlung " à la connaissance préalable, par l'intermédiaire, du contenu exact du contrat à venir, pas même dans ses grandes lignes. Autrement dit, et pour reprendre une formule utilisée par la Cour de justice de l'Union européenne, " [l]a notion de négociation ne suppose pas nécessairement que le négociateur [...] entre en contact direct avec les deux parties au contrat pour en négocier l'ensemble des clauses ". Elle peut au contraire " se limiter à indiquer à une partie au contrat les occasions de conclure un tel contrat " (cf. arrêt de la CJCE C-453/05, Ludwig Volker , du 21 juin 2007, par. 38 s., consultée sur [www.curia.europa.eu](http://www.curia.europa.eu) le 9 juin 2020).

### **E. 5.8**

Les recourants reprochent ainsi à tort au Tribunal administratif fédéral d'avoir élargi à l'excès le champ d'application de l' art. 21 al. 2 ch. 19 LTVA et, partant, violé le principe de la légalité inscrit à l' art. 5 al. 2 Cst. en retenant qu'il existe une négociation au sens de cette disposition chaque fois que "l'activité déployée est propre à causer, sous l'angle de la causalité adéquate, la conclusion du contrat". Dans son arrêt, l'instance précédente n'a rien fait d'autre que de reformuler et d'appliquer la jurisprudence du Tribunal fédéral qui assimile l'activité de "négociation" à un service d'entremise visant la conclusion d'un contrat entre deux parties dans le domaine du marché monétaire et du marché des capitaux, sans que l'intermédiaire soit partie au contrat et qu'il ait un intérêt propre au contenu de celui-ci. Pour le reste, quoi qu'en disent les recourants, l'arrêt attaqué n'a pas élargi non plus la portée de la notion de "négociation" de l' art. 21 al. 2 ch. 19 LTVA au point d'exclure systématiquement du champ de la TVA n'importe quelle prestation d'apporteur d'affaires ou de développement de clientèle dans les domaines financier et bancaire. Il existe toujours des situations où la rémunération obtenue à ce titre sera soumise à TVA. L'AFC en mentionne d'ailleurs quelques-unes dans sa directive (p. ex. transfert de bases de données clients, récolte d'adresses personnelles lors d'une manifestation ou transfert de " Goodwill " ; cf. Info TVA 14, ch. 5.10.2).

### **E. 5.9**

Les recourants semblent enfin affirmer que les autorités précédentes appliqueraient différemment l' art. 21 al. 2 ch. 19 LTVA selon que les prestations d'intermédiaire seraient fournies, comme en l'espèce, par des entreprises suisses à des sociétés étrangères ou par des entreprises étrangères à des sociétés suisses. Ils se prévalent à cet égard d'un précédent arrêt A-3913/2013 du 23 octobre 2014 du Tribunal administratif fédéral, dont il ressort que des prestations d'entremise reçues de l'étranger par un établissement bancaire suisse ont été qualifiées de "prestations d'affaires" soumises à TVA, respectivement à l'impôt sur les acquisitions. On ne discerne toutefois pas la pertinence de ce grief qui relève de l'égalité de traitement garantie à l' art. 8 al. 1 Cst. et dont on peut du reste douter qu'il soit motivé à suffisance de droit (cf. art. 106 al. 2 LTF ). Les recourants n'allèguent en effet pas - ni ne démontrent - que leur situation serait similaire à la celle à la base de l'arrêt A-3913/2013 du Tribunal administratif fédéral qu'ils invoquent. Ce n'est d'ailleurs pas le cas, puisque celui-ci

concerne des années fiscales antérieures à la publication de l'Info TVA 14 (en l'occurrence 2010 et 2011), contrairement à la situation d'espèce.

#### **E. 5.10**

Il s'ensuit que le Tribunal administratif fédéral n'a pas violé le droit fédéral, ni les principes de la légalité et d'égalité ancrés aux art. 5 al. 2 et 8 al. 1 Cst. en considérant que les prestations offertes par les membres du groupe TVA recourant à A.\_\_\_\_\_ Paris et A.\_\_\_\_\_ Bank & Trust devaient être qualifiées, dès le 1er juillet 2012, de négociation d'opérations financières au sens de l' art. 21 al. 2 ch. 19 LTVA et que, partant, elles ne donnaient plus droit au remboursement de l'impôt préalable à partir de cette date. Par conséquent, il a confirmé à juste titre que l'AFC pouvait soustraire la rémunération obtenue pour ces services du "résultat des opérations de commissions et des prestations de services imposables" au moment de déterminer les taux forfaitaires pour le remboursement de l'impôt préalable des entités du groupe TVA recourant pour les années 2012, 2013 et 2014 en application de l'Info TVA 15. Rien n'indique, pour le reste, que ce calcul technique ait été mal effectué, ni d'ailleurs que la correction de l'impôt préalable qu'il a induit pour les années 2010 à 2014 entraîne une charge fiscale excessive pour les recourants en contravention de l' art. 80 LTVA . Les intéressés ne prétendent d'ailleurs pas le contraire dans leur mémoire.

#### **E. 6**

Sur le vu de ce qui précède, le recours doit être rejeté, dans la mesure où il est recevable.

#### **E. 7**

Succombant, les recourants doivent supporter les frais judiciaires, solidairement entre eux ( art. 66 al. 1 et 5 LTF ). Il n'est pas alloué de dépens ( art. 68 al. 1 et 3 LTF ).

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.