

BVGer A-4917/2013 vom 23. Oktober 2014

Bundesverwaltungsgericht, 2014-10-23, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-4917_2013

FR: TAF A-4917/2013 du 23 octobre 2014

IT: TAF A-4917/2013 del 23 ottobre 2014

Regeste

Taxe sur la valeur ajoutée

Erwägungen

E. 1.1

Le Tribunal administratif fédéral est manifestement compétent *ratione materiae* pour traiter du recours et celui-ci répond clairement aux conditions légales de forme et de délai (cf. art. 32 s. de la loi du 17 juin 2005 sur le Tribunal administratif fédéral [LTAF, RS 173.32]; art. 22a al. 1 let. b, 50 al. 1, 52 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative [PA, RS 172.021]).

E. 1.2

S'agissant de la compétence fonctionnelle de la Cour de céans, il convient de mentionner un élément particulier. Par courrier du 24 octobre 2012, le groupe recourant a annoncé qu'il contestait le résultat du contrôle opéré par l'AFC (cf. pièce 8.2 des recourants). Il n'avait encore pas reçu de notification d'estimation à ce moment-là. Dès lors, c'est à bon droit que l'AFC a joint à sa notification d'estimation une décision au sens formel, le tout en un unique document, alors même que ce procédé n'est pas conforme à la loi en temps normal (cf. art. 43 al. 1 let. a, 78 al. 5, 82 s. de la loi fédérale du 12 juin 2009 régissant la taxe sur la valeur ajoutée [LTVA, RS 641.20]; ATF 140 II 202; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-666/2012 du 28 octobre 2013 consid. 1.2, A-707/2013 du 25 juillet 2013 consid. 4).

E. 1.3

L'AFC a rendu la décision attaquée au seul nom du groupe recourant. Le recours est établi au nom des différentes entités du groupe ayant fait partie de celui-ci durant la période sous revue ainsi qu'au nom du groupe lui-même. Certains membres en sont entre-temps sortis (cf. let. A ci-dessus). A titre principal, le recours concerne l'activité des recourantes 2, 3 et 7. Néanmoins, les membres d'un groupe étant solidairement responsables des dettes d'impôt du groupe (cf. art. 32 al. 1 let. e de l'ancienne loi fédérale du 2 septembre 1999 régissant la taxe sur la valeur ajoutée [aLTVA; RO 2000 1300 et les modifications ultérieures]), tous les membres qui sont restés au sein du groupe sont potentiellement touchés par les cas des recourantes 2, 3 et 7. La dernière d'entre elles ne fait plus partie du groupe, mais elle reste concernée étant donné que les membres sortants d'un groupe continuent de répondre des dettes qui ont pris naissance au cours de la période durant laquelle ils avaient le statut de membre (cf. AFC, Notice n° 01: Imposition de groupe, édition valable dès le 1er janvier 2008, ch. 13.4; contra: Thomas P. Wenk, in: mwst.com: Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, édité par Diego Clavadetscher/Pierre-Marie Glauser/Gerhard Schafroth [ci-après: mwst.com], ch. 29 ad art. 32 LTVA). A tout le moins cela vaut-il pour les dettes qui découlent de leurs propres activités (cf. la précision apportée dans le nouveau

droit à l'art. 15 al. 1 let. c 2e demi phrase LTVA). De plus, l'issue de la présente procédure pourrait, en vertu des règles sur le forfait bancaire de groupe, avoir un impact sur la quotité d'impôt préalable déductible par les différents membres pour les années 2007 à 2009, ce qui vaut également pour ceux qui sont depuis lors sortis du groupe (cf. consid. 4.2 ci-dessous; voir également les montants indiqués dans les conclusions et les deux documents rangés sous pièce 29 des recourants). Ainsi, même les recourantes qui ne font plus partie du groupe et qui ne sont pas visées directement par la présente procédure apparaissent concernées par le litige en cours. Les groupes ne disposent pas de la personnalité morale. En revanche, ils sont considérés comme des assujettis selon la loi (cf. art. 22 aLTVA). Dès lors, on peut admettre que, en relation avec des problèmes d'assujettissement et de calcul de l'impôt par exemple, le groupe lui-même a qualité pour recourir (pour un cas de recours au nom du groupe, cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-704/2013 du 28 novembre 2013; pour des cas de recours au nom des entités constitutives seulement, cf. arrêts du Tribunal fédéral 2C_153/2013 du 16 août 2013, 2C_124/2009 du 10 mars 2010). Toutes les parties à la procédure ont donc un intérêt à son issue (cf. art. 48 al. 1 let. c PA) et, quelle que soit leur nature juridique, la qualité pour recourir doit leur être reconnue.

E. 1.4

On relèvera que, à la différence de ce qui vaut pour la procédure parallèle A-4913/2013, les conclusions des recourants dans cette partie de l'affaire paraissent cohérentes. En particulier, les calculs présentés dans les deux documents rangés sous numéro 29 de l'onglet de pièces des recourants concordent entre eux et les modifications nécessaires paraissent avoir été effectuées par rapport aux conclusions prises dans la réclamation. Il y a ainsi lieu d'entrer en matière.

E. 2.1

La LTVA est entrée en vigueur le 1er janvier 2010. S'agissant du droit applicable, il y a lieu de distinguer ce qui a trait au fond de ce qui concerne la procédure. Sur le plan du droit matériel, les dispositions de l'ancien droit ainsi que leurs dispositions d'exécution demeurent applicables à tous les faits et rapports juridiques ayant pris naissance avant leur abrogation (art. 112 al. 1 LTVA). Dans la mesure où l'état de fait concerne les périodes allant du 1er trimestre 2007 au 4e trimestre 2009, la présente cause tombe matériellement sous le coup de l'aLTVA, et de son ordonnance du 29 mars 2000 (aOLTVA, RO 2000 1347 et les modifications ultérieures), toutes deux en vigueur depuis le 1er janvier 2001 (cf. arrêté du Conseil fédéral du 29 mars 2000 [RO 2000 1346] et art. 48 aOLTVA; cf. également art. 93 et 94 aLTVA).

E. 2.2

Le présent litige concerne au premier chef les recourantes 2, 3 et 7. Les problèmes qui se posent par rapport à elles étant à chaque fois différents, il convient d'examiner leurs cas l'un après l'autre. On commencera donc par la recourante 2 (cf. consid. 3 ci-dessous), avant de poursuivre avec la recourante 3 (cf. consid. 4 ci-dessous) et de terminer avec la recourante 7 (recourante 10 dans l'affaire parallèle A-4913/2013; cf. consid. 5 ci-dessous). Ceci fait, il restera à examiner les conséquences globales des conclusions auxquelles sera parvenue la Cour de céans pour chaque cas (cf. consid. 6 ci-dessous).

E. 3

Concernant la recourante 2

E. 3.1

A l'égard de la recourante 2, l'autorité inférieure a procédé à une reprise d'impôt liée à une problématique d'acquisition de prestations de services à l'étranger. On présentera donc ci-après les règles applicables à ce sujet, soit en particulier le fondement général de l'impôt sur les acquisitions (cf. consid. 3.2 ci-dessous), la définition d'une opération en matière de TVA (cf. consid. 3.3 ci-dessous) et la nature de la contre-prestation, spécialement dans le cadre de l'assainissement d'une entreprise (cf. consid. 3.4 ci-dessous). Il conviendra finalement de voir comment se présente le cas particulier de la recourante 2 (cf. consid. 3.5 ci-dessous).

3.2.1 En vertu de l'art. 5 let. d aLTVA, est soumise à l'impôt, pour autant qu'elle ne soit pas exclue du champ de celui-ci (c'est-à-dire exonérée au sens impropre), entre autres, l'acquisition à titre onéreux de prestations de services d'entreprises ayant leur siège à l'étranger (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_309/2009 et 2C_310/2009 du 1er février 2010 consid. 4.1 ss; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-2220/2008 et A-2221/2008 du 12 mai 2010 consid. 2.1 ss). Cette forme de TVA est appelée "impôt sur les acquisitions". L'objet de l'impôt est défini à l'art. 10 aLTVA. Selon cette disposition, sont soumises à l'impôt sur les acquisitions les prestations de services tombant sous le coup de l'art. 14 al. 3 aLTVA, fournies sur le territoire suisse par une entreprise non assujettie sur le territoire suisse, ayant son siège à l'étranger et qui n'a pas opté pour l'assujettissement en application de l'art. 27 aLTVA. Sont de même soumises à cet impôt les prestations de services imposables tombant sous le coup de l'art. 14 al. 1 aLTVA, que le destinataire ayant son siège sur le territoire suisse acquiert de l'étranger et utilise ou exploite sur le territoire suisse. Le cercle des assujettis à l'impôt est quant à lui défini par l'art. 24 aLTVA. Ainsi, est assujetti à cet impôt quiconque, au cours d'une année civile, acquiert aux conditions mentionnées à l'art. 10 aLTVA pour plus de 10'000 francs de prestations services d'entreprises ayant leur siège à l'étranger.

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

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

consid. 5.1.3, A 617/2008 du 31 mars 2010 consid. 3.1, A-1418/2006 du 14 mai 2008 consid. 4.3; Alois Camenzind/Niklaus Honauer/Klaus A. Vallender, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz, Berne 2003, 2e éd., ch. 600; Dieter Metzger, Kurzkommentar zum Mehrwertsteuergesetz, Bern 2000, p. 44, ch. 10).

E. 3.3.1

L'impôt sur les acquisitions suppose, comme son nom l'indique, qu'une prestation fournie par une entreprise étrangère soit "acquise" par son destinataire. Autrement dit, elle doit être effectuée à titre onéreux. L'art. 5 let. d aLTVa parle ainsi, de manière pléonastique, de "l'acquisition à titre onéreux" de prestations de services d'entreprises ayant leur siège à l'étranger. Le pléonisme a d'ailleurs été supprimé dans le nouveau droit (cf. art. 1 al. 2 let. b LTVa), même si le principe demeure. Ainsi, une transaction est effectuée à titre onéreux, soit contre rémunération, s'il y a échange d'une prestation et d'une contre-prestation - entre lesquelles doit exister un rapport économique étroit - entre un ou plusieurs prestataires et un ou plusieurs bénéficiaires (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-5805/2011 du 18 novembre 2013 consid. 2.2).

E. 3.3.2

L'existence d'un lien économique entre la prestation et la contre-prestation est indispensable, de même qu'un rapport causal direct entre les deux, en ce sens que c'est la première qui déclenche la seconde (cf. ATF 138 II 239 consid. 3.2, 132 II 353 consid. 4.1; arrêts du Tribunal fédéral 2C_732/2010 du 28 juin 2012 consid. 3, 2C_129/2012 du 15 juin 2012 consid. 4.1; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-5805/2011 du 18 novembre 2013 consid. 2.2.1, A-4695/2010 du 14 janvier 2013 consid. 2.1.2). Tel est le cas, en principe, lorsque l'échange repose sur un contrat. Les critères du droit civil ne sont toutefois pas décisifs et la conclusion du contrat n'est pas une condition sine qua non pour qu'un tel lien existe (cf. ATF 126 II 249 consid. 4a; arrêt du Tribunal fédéral 2A.330/2002 du 1er avril 2004 consid. 3.2). Il s'agit avant tout d'apprécier sous un angle économique si la contre-prestation se trouve, de fait, en relation de cause à effet avec la prestation. A cet égard, le point de vue du destinataire est déterminant, conformément au caractère d'impôt sur la consommation de la TVA (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A 201/2012 du 20 février 2013 consid. 3.3.3, A-6312/2010 du 10 novembre 2011 consid. 2.1.2; Daniel Riedo, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Berne 1999, p. 223 ss).

E. 3.3.3

L'échange de prestations suppose quant à lui que plusieurs sujets participent à l'opération (fournisseur et destinataire de la prestation), respectivement que la prestation fournie quitte la sphère commerciale de son auteur. Un chiffre d'affaires purement interne ne relève pas de la TVA. Toutefois, les différents participants peuvent faire partie d'un même groupe de sociétés (cf. arrêts du Tribunal fédéral 2C_904/2008 du 22 décembre 2009 consid. 7.1, 2C_195/2007 du 8 janvier 2008 consid. 2.1; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-5805/2011 du 18 novembre 2013 consid. 2.2.2, A-201/2012 du 20 février 2013 consid. 3.3.1). 3.4.1 Les prestations effectuées entre une société et ses membres sont imposables selon les règles générales de la TVA. Tel est le cas s'il y a un échange de prestations. En revanche, en présence de prestations effectuées par les associés en faveur de la société sans que ceux-ci soient rémunérés en échange ou obtiennent une contre-prestation, on se trouve en présence de prestations non imposables. Ainsi, les apports des associés, qui constituent

une mesure de financement, servent avant tout à permettre à la société d'exercer son activité. Les mêmes considérations valent en ce qui concerne les autres modes de contribution des associés, tels que le renoncement à des créances ou à des intérêts, les paiements à fonds perdu, etc. Les contributions de ce genre sont versées gratuitement et elles échappent en conséquence au champ d'application de la TVA (cf. ATF 132 II 353 consid. 6.4, 7.1, 7.2, 9.3; arrêt du Tribunal fédéral 2C_229/2008 du 13 octobre 2008 consid. 5.4, 2A.410/2006 du 18 janvier 2007 consid. 5.3; ATAF 2007/39 consid. 3.2, 3.4; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6182/2012 du 27 août 2013 consid. 3.4.1, A-659/2007 du 1er février 2010 consid. 2.2).

3.4.2 Il convient de bien distinguer entre les authentiques mesures d'assainissement, d'une part, qui sont des "non-opérations", et les prestations fournies par les associés ou des tiers en échange d'une contre-prestation de la société, d'autre part. Les premières se présentent uniquement lorsque les apports, les contributions ou les abandons de créance effectués par les associés ou des tiers ont pour seul but d'assainir une entreprise, d'en garantir l'existence ou de lui permettre de reconstituer son capital propre, sans qu'aucune contre-prestation soit attendue en échange. Les secondes peuvent elles aussi prendre la forme d'un flux de capitaux, d'un abandon de créance ou d'une reprise de dette, par exemple, mais elles se trouvent directement en lien, d'un point de vue économique, avec une autre prestation, fournie par la société. Il s'agit alors d'opérations imposables, sous réserve qu'une exception intervienne, par exemple en raison d'une exonération au sens impropre (cf. art. 17 et 18 aLTV; arrêt A 6182/2012 du 27 août 2013 consid. 3.4.2).

3.5.1 En l'espèce, il s'agit de dire si une série de versements effectués par la recourante 2 en faveur d'une société-fille aux Etats-Unis doivent être soumis à l'impôt sur les acquisitions. Il s'impose en premier lieu de préciser les faits.

3.5.2 X. _____ Corp. (ci-après: la société-fille de la recourante 2 ou la société-fille), dont les bureaux sont à ..., est une société de droit américain détenue à 100 % par la recourante 2. Dans le cadre de ses activités au sein du groupe, elle apporte des affaires aux autres entités qui lui sont apparentées, et en particulier à la recourante 3. Dans le but de régler cette situation, la société-fille de la recourante 2 a conclu avec effet au 1er janvier 2002 un contrat dénommé Business Introducing and Revenue Agreement (cf. pièce 16) en relation avec des prestations de services d'apporteurs d'affaires fournies à la recourante 3. Selon ce contrat, la société-fille doit présenter des clients à la recourante 3, en échange de quoi celle-ci s'engage à verser des honoraires correspondant à 30 % des commissions nettes perçues par elle (Revenue Fees). En outre, la recourante 3 doit encore verser d'autres honoraires (Other Fees), destinés à faire profiter la société-fille des revenus additionnels provenant des clients apportés. Selon les recourants, le mécanisme de calcul des Other Fees n'aurait, dès le départ, jamais été appliqué (recours, ch. 19). Quoi qu'il en soit, le 31 mars 2006, la recourante 2, la recourante 3 et la société-fille ont établi un document intitulé Novation Agreement (pièce 17 des recourants). Selon celui-ci, la recourante 2 s'engage à verser les Other Fees à la société-fille, à compter du 1er janvier 2005, les Revenue Fees demeurant à la charge de la recourante 3. Le 21 février 2007, les parties ont également amendé le Business Introducing and Revenue Agreement et le Novation Agreement en vue d'adapter le montant des Revenue Fees (cf. pièce 30 des recourants). Les recourants contestent que le contrat de novation du 31 mars 2006 ait jamais été signé ni appliqué par la recourante 2. En revanche, ils indiquent que la recourante 2 a procédé à des versements à fonds perdus, à titre de contributions d'actionnaires, lorsque les revenus de la société-fille n'étaient pas suffisants pour assurer sa pérennité selon les exigences légales américaines. On relèvera que, précédemment, la recourante 3 paraît avoir agi de la même façon, alors que le capital de la

société-fille était entre ses mains et non entre celles de la recourante 2 (cf. recours, ch. 26, 33). Cette situation explique peut-être pourquoi, selon les recourants, les Other Fees n'ont jamais été versés, avant même que la recourante 2 intervienne dans le système de financement.

3.5.3 Les différents contrats produits devant la Cour de céans forment un ensemble un peu incohérent et il est difficile d'en déduire le déroulement exact des événements (par exemple: le contrat produit est valable du 1er janvier 2002 au 31 décembre 2004 seulement; un accord valable dès le 1er janvier 2005 est mentionné dans le rapport annuel 2007 [pièce 8 de l'AFC], mais la Cour n'en dispose pas, s'il existe; de même, selon l'avenant du 21 février 2007, les Revenue Fees ont apparemment été portés au taux de 50 %, mais les recourants ne mentionnent que le taux de 30 %, alors que celui-ci n'était, semble-t-il, plus valable pendant la période litigieuse; l'avenant du 21 février 2007 est produit par trois fois à double, comme s'il s'agissait de deux documents différents). Il paraît dans tous les cas que le contrat de novation a été signé par une partie au moins, ce qui laisse supposer qu'un accord convenant à toutes les parties avait été trouvé (cf. pièce 17 des recourants). Il est rare qu'une partie signe un document qui, manifestement, a fait l'objet de discussions et de négociations, avant de s'être entendue sur son contenu avec ses contreparties. De plus, il est fait référence aux accords liant la recourante 2, la recourante 3 et la société-fille dans l'avenant du 21 février 2007 (cf. pièce 30 des recourants; pièce 2 de l'autorité inférieure, in fine). Comme, précisément, le contrat de novation du 31 mars 2006 avait pour but d'intégrer la recourante 2 au système, il serait surprenant qu'il soit resté lettre morte. Enfin, l'avenant du 21 février 2007 (du moins une de ses versions; cf. pièce 30 des recourants) est incontestablement signé par toutes les parties. On n'imagine guère que celles-ci aient signé un contrat faisant référence à un accord antérieur qui ne fût pas venu à chef. Le cas échéant, il est envisageable que le contrat de novation n'ait pas été formellement signé par toutes les parties, mais il a alors assurément été remplacé par un accord oral ou tacite. Les entités concernées font partie d'un même groupe. Il est possible qu'un éventuel accord n'ait pas été mis par écrit, les parties ayant une confiance plus élevée les unes envers les autres qu'à l'égard de simples tiers. On peut de surcroît douter que les responsables de la société-fille aient agi sans avoir l'assurance que, d'une façon ou d'une autre, celle-ci obtiendrait des compensations financières suffisantes pour son activité. Ainsi, les versements litigieux ont eu lieu à plusieurs reprises. Les recourants indiquent eux-mêmes qu'ils auraient passé un "contrat d'apport" s'ils avaient su que le Business Introducing and Revenue Agreement et le Novation Agreement leur poseraient problème en matière fiscale (cf. recours, ch. 172). Il semble à cet égard que les recourants aient une compréhension trop formaliste de la notion d'apport en droit de la TVA. Celle-ci désigne une réalité économique et non une construction juridique (cf. consid. 3.4.2 ci-dessus). Il ne suffit pas qu'un versement prenne la forme d'un apport pour qu'il en soit un au sens de la TVA. Le fait que les versements n'aient pas été réguliers - il n'y en a, semble-t-il, pas eu en 2011 - ne remet pas en cause cette appréciation (cf. recours, ch. 28, 147 ss; pièce 31 des recourants). En effet, il n'est pas nécessaire qu'un montant fixe et récurrent soit prévu pour qu'il existe un accord entre les parties. Celles-ci peuvent très bien avoir convenu simplement que la recourante 2 épongerait les pertes éventuelles de la société-fille pour que l'accord soit valable et suffisant. L'échange de courriels produit par les recourants tend à confirmer le point de vue de la Cour (cf. pièces 18, 33 des recourants). Certes, ceux-ci entendent, par ces documents, démontrer que le contrat de novation du 31 mars 2006 n'est jamais entré en vigueur et, effectivement, celui-ci n'est jamais mentionné dans la discussion. Toutefois, la manière sommaire dont la société-fille demande à la recourante 2 d'effectuer

un versement substantiel à bref délai et juste avant la fin de l'année implique aux yeux de la Cour que le principe de tels versements était convenu d'avance entre les intéressés. Ainsi, même s'il n'y a peut-être pas eu d'accord écrit à ce sujet, il existait néanmoins un engagement clair de la part de la recourante 2, ce qui est déterminant (cf. consid. 3.3.2 ci-dessus). On imagine mal un actionnaire verser des centaines de milliers de francs à titre de mesure d'assainissement sur la base d'un simple courriel lui indiquant le montant désiré. La recourante 2 était prête à effectuer les versements en question, la société-fille le savait. Contrairement à ce que semble considérer les recourants, les accords oraux, voire tacites, sont valables et reconnus, à tout le moins en droit suisse.

3.5.4 Si l'on considère, comme la Cour de céans l'estime correct, que les versements effectués par la recourante 2 ont eu lieu sur la base d'un accord, quel qu'il soit, ceux-ci sont imposables. Ils résultent d'un contrat et se trouvent donc clairement dans un rapport d'échange avec les prestations fournies par la société-fille à la recourante 3. Le contrat en question procède simplement à un partage de la contre-prestation entre deux débiteurs, d'une part le destinataire direct de la prestation (pour les Revenue Fees payés par la recourante 3) et d'autre part un second débiteur, qui se trouve être le propriétaire de la société-fille (pour les Other Fees ou contre-prestation équivalente payés par la recourante 2). On relèvera que celui-ci ne saurait être assimilé à un simple tiers au sens de l'art. 33 al. 2 aLTVA. La recourante 2 n'intervient pas à la place de la recourante 3. Elle est elle-même partie, en tant que telle, à l'opération TVA litigieuse. Si ce n'est pas elle qui reçoit, concrètement, les prestations effectuées par la société-fille, elle n'en reste pas moins débitrice de sa part de la contre-prestation. De plus, s'agissant de prestations d'apport de clients (cf. consid. 3.5.2 ci-dessus), celles-ci sont soumises à l'art. 14 al. 3 aLTVA et le lieu de la prestation se situe là où le destinataire a son siège, soit en Suisse (cf. consid. 3.2.3 ci-dessus; AFC, Instructions 2008 sur la TVA, ch. 382; AFC, Notice n° 06: Prestations de services transfrontalières, version valable à partir du 1er janvier 2008, ch. 3.2.5 let. c; AFC, Notice n° 06: Prestations de services transfrontalières, version valable à partir du 1er janvier 2001, ch. 3.2.5 let. c). Ainsi, puisque les prestations litigieuses ont été fournies à la recourante 3 et que celle-ci se trouve à Zurich, elles ont eu lieu en Suisse au sens de la LTVA. Enfin, le prestataire étant une entreprise étrangère non soumise à la TVA en Suisse effectuant des prestations en faveur d'un assujetti, les prestations en question sont clairement soumises à l'impôt sur les acquisitions, la franchise de 10'000 francs étant largement dépassée au surplus (cf. consid. 3.2.1 ci-dessus).

3.5.5 Si même on considérait qu'il n'y a pas eu de contrat au sens du droit civil, le résultat ne s'en trouverait pas affecté. En effet, la TVA est bâtie sur une appréciation économique des faits. Or, comme cela vient d'être exposé, tout indique que les montants versés par la recourante 2 avaient un lien économique avec les prestations fournies par la société-fille. Même en l'absence d'obligation au sens du droit civil, ce lien suffit à justifier la taxation des prestations fournies (cf. consid. 3.3.1 s. ci-dessus).

3.5.6 En 2005, les recourants ont subi un premier contrôle de la part de l'AFC. Les inspecteurs en charge de celui-ci étaient toutefois différents de ceux qui effectuèrent le contrôle de 2012. Ils admirent que les versements de la recourante 2 en faveur de sa société-fille étaient des contributions d'actionnaire et ils ne procédèrent à aucune correction d'impôt de ce chef. Les recourants considèrent que, sur cette base, ils étaient fondés à poursuivre leur pratique et à ne pas imposer les versements de la recourante 2 en faveur de sa société-fille. Ils invoquent le principe de la bonne foi. Le fait que l'AFC ne procède pas à une correction donnée lors d'un contrôle ne signifie pas encore qu'elle considère le comportement de l'assujetti comme correct ni qu'elle lui donne une quelconque garantie à cet égard. Il découle de l'essence même d'un contrôle périodique, tel

que prévu par l'art. 62 aLTVA et, désormais, par l'art. 78 LTVA, que l'autorité fiscale a la possibilité de procéder chaque fois à une nouvelle appréciation de la situation et de corriger d'éventuelles erreurs commises par le passé, respectivement de ne pas les répéter (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-3695/2012 du 30 juillet 2013 consid. 7.6.1, A-1107/2008 et A-1108/2008 du 15 juin 2010 consid. 10.1.4; décisions de la Commission fédérale de recours en matière de contributions [ci-après: CRC] du 2 septembre 2002, JAAC 67.21, consid. 6, du 17 juillet 2001, JAAC 66.43, consid. 4c). Le contraire ne vaut que si les contrôleurs établissent eux-mêmes des instructions selon lesquelles l'assujetti doit procéder de telle ou telle façon relativement à l'imposition d'une prestation (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-3695/2012 du 30 juillet 2013 consid. 7.6.1, A-1107/2008 et A-1108/2008 du 15 juin 2010 consid. 10.1.4; décision de la CRC du 17 juillet 2001, JAAC 66.43, consid. 4c in fine; sur l'ensemble de la question, Pascal Mollard/Xavier Oberson/Anne Tissot Benedetto, *Traité TVA*, Bâle 2009, p. 106 ch. 360). Dès lors, si la méthode suivie par les recourants pour l'imposition des contre-prestations versées par la recourante 2 n'a pas été remise en cause par les inspecteurs de l'AFC lors du premier contrôle, cela ne constitue pas un argument suffisant pour renverser le résultat auquel arrive le Tribunal. Par ailleurs, il n'apparaît pas que les recourants aient reçu des instructions les invitant à poursuivre leur pratique à l'issue du premier contrôle (cf. pièce 12 des recourants, in fine; pièce 41 des recourants). Si de telles instructions avaient été données, elles se trouveraient avec les autres directives des inspecteurs dans la fiche de résultat du contrôle, à tout le moins y en aurait-il une trace écrite. Il convient de se montrer strict à cet égard, dans la mesure où l'AFC ne doit pas se retrouver liée trop facilement par les contrôles qu'elle effectue à l'extérieur, faute de quoi la moindre erreur d'appréciation pourrait couvrir une pratique illicite sur plusieurs années. De surcroît, les assujettis tentent certainement d'influencer l'opinion des inspecteurs lorsque ceux-ci procèdent aux vérifications nécessaires. Cette situation implique dès lors de bien distinguer les authentiques directives données à l'assujetti des simples cas de tolérance par rapport à une situation donnée. 3.5.7 Les recourants demandent l'audition des inspecteurs ayant procédé au premier contrôle (cf. recours ch. 129 ss). L'autorité inférieure a déjà invité les inspecteurs à s'exprimer sur le cas et ceux-ci ont confirmé qu'ils avaient eu une discussion au sujet des montants litigieux, lesquels avaient été présentés comme des contributions à la couverture du déficit de la société-fille (cf. décision attaquée, ch. 7.1.2). Autrement dit, ils ont implicitement confirmé qu'ils avaient agi dans le cadre du contrôle et qu'ils avaient entendu, et admis, les arguments des recourants. Or cela ne signifie nullement qu'ils aient donné quelque assurance que ce soit sur le traitement postérieur des versements litigieux. Cette situation paraît parfaitement plausible. Les instructions sont normalement données par écrit. Les recourants en ont d'ailleurs reçus lors du contrôle de 2005 (cf., par exemple, pièce 12 des recourants, in fine; pièce 37 des recourants). Les instructions figurent, comme à l'habitude, séparément des constatations effectuées durant le contrôle; on trouve ainsi parmi ces dernières les conclusions des inspecteurs au sujet des versements litigieux, ce qui confirme qu'elles n'ont pas valeur d'instructions. Dès lors, on n'imagine guère pourquoi des inspecteurs donneraient des garanties orales sur des contrôles futurs, alors que ce n'est pas leur rôle et qu'ils emploient habituellement la forme écrite. Surtout, il serait absurde que les inspecteurs aient donné des instructions orales uniquement, alors qu'ils mettaient par écrit leurs constatations sur le même sujet. Dès lors, la Cour voit mal ce qu'une convocation de ceux-ci pourrait apporter. Il s'agit plutôt d'un malentendu de la part des recourants, ceux-ci ayant cru que le traitement d'un état de fait lors d'un contrôle, le cas échéant après discussion avec les

inspecteurs, leur donnait des garanties pour les contrôles à venir. La Cour renonce ainsi à entendre les témoignages requis par les recourants, par appréciation anticipée des preuves et au vu de la force probante des documents écrits disponibles (cf. ATF 133 II 384 consid. 4.2.3 et les références citées; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-5884/2012 du 27 mai 2013 consid. 3.4.1, A-606/2012 du 24 janvier 2013 consid. 1.5.3, A-163/2011 du 1er mai 2012 consid. 2.3, A-1604/2006 du 4 mars 2010 consid. 2.4; André Moser/Michael Beusch/Lorenz Kneubühler, *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, 2e éd., Bâle 2013, ch. 3.144). Par ailleurs, en ce qui concerne les pièces produites, la Cour constate qu'elle correspondent à celles qui se trouvent habituellement dans les dossiers de TVA. Il n'y a pas de raison de croire qu'il existât ici d'autres pièces que l'AFC eût gardées par devers elle. Le dossier est ainsi complet et les recourants ont eu connaissance de son contenu; leurs réquisitions de production de pièces n'ont plus lieu d'être (cf. recours, ch. 125 ss).

E. 4

Concernant la recourante 3

E. 4.1

En ce qui concerne la recourante 3, le litige porte sur des questions de calcul du forfait bancaire. Il convient donc de résumer le fonctionnement de celui-ci (cf. consid. 4.2 ci-dessous) avant d'examiner la situation dans le cas particulier (cf. consid. 4.3 ci-dessous).

E. 4.2.1

Sur la base de l'art. 58 al. 3 aLTVA, puis, dès l'entrée en vigueur du nouveau droit, des art. 80 LTVA et 66 de l'ordonnance du 27 novembre 2009 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (OTVA; RS 641.201), l'AFC a établi, en concours avec les banques, une méthode de décompte forfaitaire de la TVA (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1882/2013 du 10 février 2014 consid. 2.4.2). Cette méthode est actuellement publiée sous la forme d'une "Info TVA" (cf. AFC, Info TVA 15 concernant le secteur Forfait d'impôt préalable pour les banques, publiée en juillet 2012, remplacée depuis le 1er janvier 2014 par la version internet équivalente de l'application TVA de l'AFC [ci-après: Info TVA 15]; à ce sujet, voir Jacques Pittet, TVA et forfait bancaire: Implications concrètes et perspectives, in: *L'Expert-comptable suisse* 2008 830). Elle était présentée précédemment dans l'Annexe n° 14a à la brochure n° 14: Finance, Forfait d'impôt préalable pour les banques, valable à partir du 1er janvier 2008 (ci-après: l'Annexe 14a), dont le contenu était identique, du moins en ce qui concerne les éléments pertinents pour la présente cause.

E. 4.2.2

La méthode élaborée par l'AFC permet aux banques de calculer un taux forfaitaire pour le remboursement de l'impôt préalable qu'elles ont acquitté dans le cadre de leurs activités bancaires. Les montants d'impôt préalable qui concernent des opérations extérieures au domaine de la banque sont exclus du forfait et leur remboursement dépend des règles habituelles ("méthode des trois pots"; cf. Info TVA 15, ch. 4; Annexe 14a, ch. 4). Le calcul du forfait bancaire se fonde sur la comptabilité de la banque concernée (cf. Info TVA 15, ch. 5.1; Annexe 14a, ch. 5.1). Dans un groupe, chaque banque doit l'effectuer de manière séparée (cf. Info TVA 15, ch. 8.2.2.1 ss; Annexe 14a, ch. 9.2.3.1 ss). Il n'y a pas de taux forfaitaire de groupe.

E. 4.2.3

La comptabilité des banques suisses est soumise à un système comptable uniforme. Selon l'art. 25a de l'ordonnance du 17 mai 1972 sur les banques (OB, RS 952.02), le compte de résultat du bouclage individuel doit contenir au moins les rubriques suivantes (ci-après: le plan comptable): - 1. Produits et charges de l'activité ordinaire - 1.1 Résultat des opérations d'intérêts ... - 1.2 Résultat des opérations de commissions et des prestations de service - 1.2.1 Produit des commissions sur les opérations de crédit - 1.2.2 Produit des commissions sur les opérations de négoce de titres et les placements - 1.2.3 Produit des commissions sur les autres prestations de service - 1.2.4 Charges de commissions - 1.2.5 Sous-total résultat des opérations de commissions et des prestations de service - 1.3 Résultat des opérations de négoce - 1.4 Autres résultats ordinaires - 1.4.1 Résultat des aliénations d'immobilisations financières - 1.4.2 Produit des participations - 1.4.3 Résultat des immeubles - 1.4.4 Autres produits ordinaires - 1.4.5 Autres charges ordinaires - 1.4.6 Sous-total autres résultats ordinaires - 1.5 Charges d'exploitation ... - 1.6 Bénéfice brut ...

E. 4.2.4

Les prescriptions de l'art. 25a OB sont précisées dans une circulaire de l'Autorité fédérale de surveillance des marchés financiers (ci-après: FINMA; cf. Circulaire 2008/2: Comptabilité - banques [ci-après: Circ. FINMA 2008/2], ch. 105 ss.). Cette circulaire a remplacé avec effet au 1er janvier 2009 les Directives de la Commission fédérale des banques (ci-après: CFB) du 14 décembre 1994 sur les dispositions régissant l'établissement des comptes (DEC-CFB), dont le contenu était, en ce qui concerne les éléments à prendre en compte ici, identique. En particulier, on relèvera le contenu des ch. 110 ss de la Circ. FINMA 2008/2, respectivement des ch. 110 ss DEC-CFB: b) Pos. 1.2 Résultat des opérations de commissions et des prestations de service Les produits et les charges résultant des opérations ordinaires de prestations de service en général et non seulement les commissions au sens étroit doivent être saisis sous cette rubrique. aa) Pos. 1.2.1 Produit des commissions sur les opérations de crédit * Les commissions de mise à disposition, de cautionnement, de confirmation d'accréditifs; * Les commissions pour conseil. bb) Pos. 1.2.2 Produit des commissions sur les opérations de négoce de titres et les placements * Les droits de garde; * Les courtages; * Le produit des opérations d'émissions de titres provenant tant des commissions de placement que des prises fermes dans la mesure où la banque ne mentionne pas le produit des opérations du marché primaire sous "Résultat des opérations de négoce". Les banques qui mentionnent le produit des opérations du marché primaire sous "Résultat des opérations de négoce" l'indiquent expressément dans les principes d'évaluation (chiffre 2 de l'annexe); * Les produits des coupons; * Les commissions résultant des opérations de gestion de fortune; * Les commissions sur opérations fiduciaires; * Les commissions pour conseil en matière de placement; * Les commissions pour conseil en matière successorale, fiscale et de création de sociétés. cc) Pos. 1.2.3 Produit des commissions sur les autres prestations de service * Les droits de location de compartiments de coffres-forts; * Les commissions du trafic des paiements; * Le produit de l'encaissement des effets; * Les commissions d'encaissement documentaires. dd) Pos. 1.2.4 Charges de commissions * Les rétrocessions; * Les droits de garde payés; * Les courtages payés. [...] ee) Pos. 1.2.5 Sous-total résultat des opérations de commissions et des prestations de service [Pas de commentaire sur ce point]

E. 4.2.5

L'AFC donne encore des précisions par rapport aux directives de la FINMA. Ainsi, dans le résultat des opérations de commissions et des prestations de services, seuls les produits et

les charges en relation avec les prestations fournies usuellement par une banque peuvent être pris en compte. N'en font en particulier pas partie, en vertu des instructions de l'AFC, les prestations de services centraux pour entreprises proches, les prestations de management facturées forfaitairement, les prestations de services informatiques (TED), pour tiers indépendants et pour entreprises proches et l'administration d'immeubles pour des tiers. Cette énumération se veut expressément non exhaustive (cf. Info TVA 15 ch. 5.2.3 let. f; Annexe 14a, ch. 5.2.3 let. d).

E. 4.2.6

Jusqu'à l'entrée en vigueur de l'Annexe 14a, le 1er janvier 2008, le forfait d'impôt était réglé directement dans la Brochure 14 [2001]. Celle-ci proposait un calcul qui se fondait déjà sur les mêmes principes que ceux qui valent aujourd'hui. Toutefois, les explications étaient plus sommaires et les exemples moins nombreux. En ce qui concerne les précisions de l'AFC sur la tenue des comptes qui viennent d'être mentionnées (cf. consid. 4.2.5 ci-dessus), celles-ci n'avaient point d'équivalent. Il n'était ainsi pas dit que, dans le résultat des opérations de commissions et des prestations de services, seuls les produits et les charges en relation avec les prestations fournies usuellement par une banque peuvent être pris en compte. Il était seulement indiqué que les prestations de services de management facturées forfaitairement ne doivent pas être classées sous les opérations de commissions et prestations de services, mais sous "autres résultats ordinaires" (Brochure 14 [2001], ch. 7.6.2).

E. 4.2.7

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

E. 4.3.1

En l'espèce, les recourants se plaignent d'une correction apportée au calcul du taux forfaitaire applicable à la recourante 3. L'AFC a transféré certains montants relevant initialement de la position 1.2.5 du plan comptable dans la position 1.4.6. Ceux-ci se rapportent à des prestations fournies par la recourante 3 aux autres entités du groupe. Le présent cas concerne les années 2007 à 2009. Or les directives de l'AFC en matière de forfait bancaire ont été modifiées au 1er janvier 2008 (cf. consid. 4.2.6 ci-dessus). Il convient donc d'analyser séparément la période antérieure à cette date et celle qui lui a suivi. Toutefois, par commodité, on commencera par examiner la situation pour les années 2008 et 2009 (cf. consid. 4.3.2 ci-dessous), avant de passer à l'année 2007 (cf. consid. 4.3.3 ci-dessous).

E. 4.3.2.1

Les prestations litigieuses font l'objet de trois sortes de contrats: les Client Relationship Services Agreements et Business Introducer Agreements (cf. pièce 27 des recourants; pièce 7 des annexes à la réclamation); les Service Level Agreements, (cf. pièce 7 des annexes à la réclamation) et les Bank Support Services Agreements. Pour ce qui a trait aux années 2008 et 2009, seuls ces derniers sont encore litigieux. Ils concernent des services de type suivant (cf. pièce 22 des recourants; pièce 7 des annexes à la réclamation): back office, administration du risque de crédit, gestion du risque, finance et tenue des comptes, gestion des liquidités, gestion de fortune, compliance, conseils juridiques et audit interne.

E. 4.3.2.2

Fondamentalement, le calcul du forfait bancaire a lieu sur la base de la comptabilité de l'établissement concerné, telle qu'établie selon les règles de la FINMA et remise à celle-ci (cf. art. 26 al. 4 OB), même si certaines corrections doivent impérativement être effectuées (cf. Info TVA 15, ch. 5.2 ss; Annexe 14a, ch. 5.2 ss; cf. consid. 4.2.5 ci-dessus). Dès lors, la partie qui souhaite s'écarter de cette base doit pouvoir expliquer de manière claire pourquoi celle-ci tombe sous le coup d'une exception. Cette règle doit valoir aussi bien pour les banques que pour l'AFC. Même s'il revient à cette dernière de définir la manière dont se calcule le forfait fiscal (cf. consid. 4.2.1 ci-dessus) et quand bien même elle dispose assurément d'un certain pouvoir d'appréciation pour dire comment celui-ci s'applique, elle doit néanmoins respecter les règles qu'elle a elle-même établies. Or elle a décidé de fonder, en principe, le calcul du forfait sur la comptabilité des banques telle qu'établie en vertu des règles de la FINMA, respectivement, de la CFB. Elle doit donc être en mesure de justifier de manière solide sa position lorsqu'elle entend appliquer une des exceptions prévues à ce principe. Elle reste naturellement libre de prévoir les exceptions nécessaires dans ses directives sur le calcul du forfait bancaire, puisqu'il lui revient de définir la manière dont s'effectue ce calcul (cf. consid. 4.2.1 ci-dessus). En revanche, elle doit pouvoir expliquer pourquoi, dans un cas concret, les conditions de l'exception sont réalisées.

E. 4.3.2.3

En vertu du principe établi ci-dessus, lorsque l'autorité désire transférer un poste comptable du chiffre 1.2.5 au chiffre 1.4.6 du plan comptable, par exemple, il lui incombe de montrer en quoi les services offerts ne correspondent pas à ceux qui sont fournis usuellement par une banque (cf. consid. 4.2.5 ci-dessus). A cet égard, la distinction peut être justifiée par différents motifs. Il peut s'agir de services tout à fait autres que ceux qu'une banque fournit habituellement, comme des prestations en matière d'informatique. Il peut aussi arriver qu'une banque effectue de ses prestations habituelles, mais dans une autre configuration que celle qui se présenterait si elle agissait pour elle-même. Tel sera vraisemblablement le cas de prestations en matière de compliance effectuées par une entité d'un groupe en faveur des autres membres de celui-ci. En effet, aucun client ne se rend chez son banquier ni ne le paye spécifiquement pour que celui-ci analyse les risques juridiques que présente sa situation. En revanche, une banque devra examiner ses nouvelles relations pour voir si elles paraissent suspectes. Lorsqu'une entité d'un groupe confie à une autre le soin de mener cette opération, le travail effectué par la seconde sera peut-être le même que celui qui lui incombe pour ses propres clients, mais le cadre contractuel dans lequel il a lieu sera totalement différent. Les coûts et les revenus ne seront pas de même grandeur ni répartis de la même façon que ceux qui résulteraient du travail effectué par une banque pour elle-même. Dès lors, les prestations en question n'apparaîtront pas comme usuelles. Enfin, la présence d'un ensemble de prestations peut rendre difficile, voire impossible le classement de chacune d'elles dans la

bonne catégorie comptable. Dans un tel cas, on fera abstraction de chacune individuellement et l'on se concentrera sur la nature de la prestation globale ou principale pour déterminer le sort de l'ensemble, selon le principe habituel en matière de TVA (cf. art. 19 LTVA; AFC, Instructions 2008 sur la TVA, ch. 360 ss; arrêts du Tribunal fédéral 2C_717/2010 du 21 avril 2011 consid. 4.2, 2C_639/2007 du 24 juin 2008 consid. 2.2; ATAF 2007/14 consid. 2.3.1; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-666/2012 du 28 octobre 2013 consid. 3.5, A-4516/2008 du 5 janvier 2011 consid. 6.1, A 659/2007 du 1er février 2010 consid. 2.3).

E. 4.3.2.4

L'autorité inférieure n'a pas procédé à une analyse détaillée du contenu des contrats de Bank Support Services. Dans la décision attaquée, elle indique simplement (cf. décision attaquée, ch. 7.2.2): "toutes ces prestations font partie des services centraux fournis à des sociétés liées, qui doivent figurer sous chiffre 1.4.6". Une telle assertion ne suffit pas à justifier une modification de la comptabilité de la banque, celle-ci ne paraissant pas avoir été remise en cause par les autorités de surveillance compétentes. Il convient donc de voir si la Cour de céans peut elle-même étayer, ou contrecarrer, les changements effectués par l'AFC. Les recourants ne contestent pas que les prestations fournies par la recourante 3 constituent en partie des activités non usuelles qui doivent donner lieu à une correction comptable. Tel est apparemment le cas de la gestion du risque et de l'audit interne (cf. ch. 14.12 du mémoire de réclamation). Quoiqu'il en soit, sur la base du mémoire de recours, le Tribunal n'est pas en mesure de déterminer quelles sont exactement les prestations sur lesquelles porte le litige. La position des recourants ne contient pas d'explications très précises (cf. recours, ch. 65 ss, 76 ss, 215 ss; cf. également les correspondances échangées avec l'AFC, pièce 8.2 des recourants, p. 6). Toutefois, on a vu qu'il revenait à l'autorité inférieure d'expliquer et justifier les changements qu'elle entend apporter à la comptabilité de la recourante 3 (cf. consid. 4.3.2.2 ci-dessus). Dans la mesure où elle ne l'a pas fait, on ne saurait reprocher aux recourants de ne pas développer une contre-argumentation plus étendue.

E. 4.3.2.5

Si l'on reprend les différents services offerts dans le cadre des contrats litigieux, force est de constater que ceux-ci sont très variés (cf. consid. 4.3.2.1 ci-dessus): back office, administration du risque de crédit, gestion du risque, finance et tenue des comptes, gestion des liquidités, gestion de fortune, compliance, conseils juridiques et audit interne. L'une des problématiques évoquées ci-dessus apparaît donc d'emblée (cf. consid. 4.3.2.3 ci-dessus): est-il possible d'analyser chacune de ces prestations pour elle-même, ou le principe de l'unité de la prestation doit-il prévaloir? La réponse à cette question dépend des circonstances. En l'occurrence, il semble, à la lecture du contrat et au vu des calculs effectués par les recourants (cf. pièces 19, 20, 22 des recourants), que chacun de ces services donne lieu à des commissions comptées individuellement et qu'il soit possible de déterminer précisément quel revenu correspond à quel type de prestations, si bien qu'une analyse détaillée paraît envisageable. Néanmoins, au vu de la brièveté de la motivation, on peut se demander si l'autorité inférieure n'a pas précisément adopté une position schématique en estimant que les prestations fournies sur la base des contrats de Bank Support Services devaient être pris comme un ensemble indivisible. En l'absence d'explications claires et de prises de position étayées de la part des parties, la Cour de céans n'est pas en mesure de se faire une opinion définitive sur ce point. Si l'on retient que chaque type de prestations peut être analysé pour lui-même, on remarque que certaines ne

paraissent pas si éloignées d'une activité bancaire usuelle. Lorsque l'autorité retient dans la liste des services qui ne correspondent pas à une activité bancaire usuelle la gestion de liquidités et la gestion de fortune, l'absence de justification paraît surprenante. La gestion de fortune fait précisément partie des opérations qui relèvent du sous-total 1.2.5 selon la FINMA et la CFB (cf. consid. 4.2.4 ci-dessus). Il se peut que, ici, l'activité soit exercée d'une manière qui ne correspond pas à celle qui prévaudrait dans le cadre d'une relation bancaire ordinaire (cf. consid. 4.3.2.3 ci-dessus), mais la raison n'en tombe pas sous le sens.

E. 4.3.2.6

Il n'est pas possible de dire à ce stade dans quelle mesure exacte les prestations de la recourante 3 doivent être considérées comme des prestations qui ne font pas usuellement partie des prestations fournies par une banque. La Cour de cassation ne dispose pas des éléments ni des points de comparaison nécessaires pour trancher cet aspect du litige. Il ne convient pas non plus qu'elle procède elle-même aux investigations utiles, n'étant pas la mieux placée pour ce faire (cf. art. 61 al. 1 PA; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6691/2012 du 23 juillet 2014 consid. 1.2.3, A-4677/2010 du 12 mai 2011 consid. 1.3). Les recourants se verraient par ailleurs privés d'un double contrôle des faits, l'autorité inférieure n'ayant pas cherché, apparemment, à mener une enquête plus approfondie sur les prestations fournies par la recourante 3. Enfin, il revient en premier lieu à l'AFC, en tant qu'autorité chargée d'établir les règles du forfait bancaire, d'évaluer dans quelle mesure celles-ci sont respectées ou non, pour autant que cette évaluation soit faite de manière correcte et compréhensible. L'AFC devra donc compléter l'instruction sur ce point afin de fonder sa décision sur une motivation plus substantielle et plus différenciée après qu'elle aura pris en compte les éléments mentionnés ci-dessus. Ainsi, il convient d'admettre le recours en ce qu'il concerne la recourante 3 et de renvoyer le dossier à l'autorité inférieure pour complément d'instruction et nouvelle décision.

E. 4.3.3.1

En ce qui concerne l'année 2007, deux types de contrats mentionnés ci-dessus demeurent litigieux, soit les Bank Support Services Agreements et les Services Level Agreements. L'AFC a admis la réclamation des recourants en ce qui concerne les Client Relationship Agreements et les Business Introduce Agreements (cf. décision attaquée, ch. 7.2.2). Toutefois, avant de statuer sur le fond du problème, il s'impose de déterminer la version des directives de l'AFC selon laquelle le litige doit être examiné, celles-ci ayant changé au 1er janvier 2008. On relèvera tout d'abord que les instructions de l'AFC en matière de forfait bancaire ne sont pas de simples ordonnances administratives ayant pour but de préciser l'interprétation donnée par l'administration à une norme légale (cf. consid. 4.2.7 ci-dessus). Les instructions en question reposent sur une délégation de compétence du législateur, qui confie à l'administration le soin de fixer elle-même les facilités à accorder aux assujettis en matière de comptabilité (cf. art. 58 al. 3 aLTVA; cf. également art. 80 LTVA; art. 66 OTVA). L'AFC dispose donc d'un pouvoir qui s'étend au-delà de la simple interprétation de la volonté du Parlement (il s'agit ici de "ordonnances administratives à portée externe"; cf. Andreas Auer/Giorgio Malinverni/Michel Hottelier, *Droit constitutionnel suisse*, vol. I, 2e éd., Berne 2006, ch. 1599). On ne peut donc appliquer simplement le principe selon lequel les ordonnances administratives nouvelles s'appliquent immédiatement à tous les cas pendants, sous réserve de la protection due à la bonne foi des assujettis (cf. consid. 4.2.7 ci-dessus). Bien au contraire, il s'impose de respecter ici le principe de non-rétroactivité du droit matériel (cf. consid. 2.1 ci-dessus). Autrement dit, l'Annexe 14a n'est pas applicable à

l'année 2007, du moins en ce qui concerne les règles à appliquer ici, dans la mesure où elle est entrée en vigueur au 1er janvier 2008. La cause doit donc être jugée sur la base de la Brochure 14 [version 2001].

E. 4.3.3.2

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

E. 4.3.3.3

Selon la Brochure 14 [version 2001], la seule correction comptable qui devait être effectuée en lien avec le compte 1.2.5 concernait les prestations de services de management facturées forfaitairement. Celles-ci devaient être enregistrées dans le compte 1.4.6. Il n'était en revanche pas dit, ni même sous-entendu de quelque manière que ce soit, que seules les opérations usuelles au secteur bancaire pouvaient être enregistrées dans le compte 1.2.5. Cet élément a été introduit dans l'Annexe 14a seulement. Ainsi, la seule correction qui s'impose ici par rapport à la comptabilité ordinaire de la recourante 3 touche les éventuelles prestations de services de management facturées forfaitairement qu'elle aurait fourni. Fondamentalement, cette correction est donc la seule qui doit être effectuée, le principe étant que le calcul du forfait bancaire s'effectue sur la base de la comptabilité fournie à la FINMA, ou précédemment à la CFB, à moins qu'une exception ne résulte des directives de l'AFC. Nonobstant, il est toujours loisible à l'autorité fiscale de démontrer que les comptes soumis aux autorités bancaires ne répondent pas aux exigences de ces dernières.

E. 4.3.3.4

Dans la décision attaquée, l'autorité inférieure a retenu, en relation avec l'année 2007, que la comptabilité de la recourante 3 n'était pas conforme aux prescriptions de l'ancienne CFB. Cependant, elle a assimilé à cet égard une violation de ses propres règles, telles qu'elles sont établies actuellement (cf. Annexe 14a, Info TVA 15 et application TVA de l'AFC), à un manquement auxdites prescriptions. Autrement dit, elle a considéré que ses directives ne faisaient qu'explicitement celles de la FINMA, respectivement de la CFB, et que les corrections comptables qu'elle demande s'imposent de toute façon en vertu des prescriptions sur la comptabilité des banques. Ce raisonnement ne peut être suivi. Les directives sur la comptabilité bancaire distinguent ce qui relève de l'activité bancaire ordinaire et ce qui relève des pertes et profits extraordinaires (cf. art. 25a al. 1, ch. 1, 2.5, 2.6 OB). La distinction entre activité ordinaire et activité extraordinaire tient essentiellement à la récurrence des opérations concernées et à leur lien avec l'exploitation courante de

l'entreprise (cf. DEC-CFB, ch. 133; Circ. FINMA 2008/2, ch. 133). En revanche, elle ne présuppose rien quant à la nature des prestations offertes et à leur lien avec l'activité typique de la branche. Les prescriptions de l'AFC, du moins depuis la publication de l'Annexe 14a, se réfèrent quant à elles à l'activité usuelle des banques. Elles requièrent de séparer les revenus qui proviennent de services rendus de manière typique par une banque de ceux qui relèvent d'un autre type d'activité économique. Or, pour ce qui concerne la comptabilité bancaire, cette distinction n'a, de prime abord, pas d'influence. Une banque peut avoir une activité qui ne correspond pas exactement à celle qui est exercée dans son secteur, tout en offrant régulièrement ses services dans le domaine. Ceux-ci font alors partie de l'exploitation courante de l'entreprise, même s'ils ne sont pas usuels pour une banque. Selon les directives de la CFB et de la FINMA, la rubrique 1.2 contient les produits et les charges résultant des opérations ordinaires de prestations de service en général et non les commissions au sens étroit seulement (cf. consid. 4.2.4 ci-dessus). Lorsque l'AFC justifie dans le cas présent ses corrections par le fait que les services litigieux ne sont pas usuels dans le milieu bancaire, elle invoque une distinction qui n'existe pas dans le domaine comptable. Dès lors, elle ne saurait prétendre que les comptes de la recourante 3 ne répondent pas aux exigences de la CFB pour cette raison.

E. 4.3.3.5

Selon ce qui précède, il s'avère que les éléments invoqués à ce stade par l'autorité inférieure pour justifier une reprise d'impôt ne sont pas pertinents. Si l'AFC estime que la comptabilité de la recourante 3 ne répond pas aux exigences de l'ancienne CFB, elle doit le démontrer de manière circonstanciée. Une éventuelle erreur à cet égard ne peut provenir du seul fait que des revenus non usuels dans le secteur bancaire ont été enregistrés dans le compte 1.2.5. De même, il se peut que les contrats litigieux recouvrent certaines prestations de management facturées forfaitairement, ce qui donnerait lieu à une correction de la comptabilité sur la base de la Brochure 14 [2001]. Toutefois, il incomberait alors à l'autorité inférieure de définir précisément lesquelles et de justifier sa position. Dans la mesure où l'affaire doit de toute façon lui être renvoyée conformément à la conclusion à laquelle la Cour de céans est arrivée précédemment (cf. consid. 4.3.2.6 ci-dessus), il ne convient pas que celle-ci cherche ici à compléter et corriger l'analyse de l'autorité inférieure. Bien plutôt, il s'impose de renvoyer à cette dernière la cause pour qu'elle complète, le cas échéant, l'instruction et qu'elle prenne une nouvelle décision sur la base des éléments qui précèdent.

E. 4.3.4

En définitive, en ce qui concerne la recourante 3, le recours doit être admis aussi bien en relation avec les années 2008 et 2009 que par rapport à l'année 2007 et le dossier doit être renvoyé à l'autorité inférieure pour complément d'instruction et nouvelle décision.

E. 5

Concernant la recourante 7

E. 5.1

La recourante 7 est touchée au premier chef par un litige relatif aux méthodes de calcul admissibles en matière de correction de la déduction de l'impôt préalable (cf. consid. 5.2 s. ci-dessous). En revanche, dans cette partie de l'affaire, les recourants ne contestent pas la qualification des services d'apport de clientèle acquis par la recourante 7 à l'étranger (cf., en ce qui concerne les années 2010 et 2011, arrêt du Tribunal administratif fédéral A-4913/2013 du 23 octobre 2013 consid. 5.2).

E. 5.2.1

Selon l'art. 38 aLTVa, si l'assujetti utilise des biens ou des prestations de services pour l'une des affectations justifiées par l'usage commercial indiquées à l'al. 2 (parmi lesquelles figurent les livraisons et les prestations de services imposables), il peut déduire dans son décompte les montants d'impôt préalable que d'autres assujettis lui ont facturés pour des livraisons et des prestations de services (art. 38 al. 1 let. a aLTVa). Le système présuppose une relation étroite entre la prestation acquise et celle effectuée. L'« input » (« Eingangleistung »), soit l'acquisition de prestations en amont, doit être - en tant qu'élément de coût - affecté de manière directe ou indirecte à l'« output » (« Ausgangsleistung »), soit à la prestation en aval. La jurisprudence l'exprime en parlant d'un lien économique objectif (ou nécessaire) entre l'« input » et l'« output », qui peut être soit direct, soit indirect, lorsque les prestations imposables sont simplement exécutées à l'aide des prestations acquises (cf. ATF 132 II 352 consid. 8.2, 8.3, 10; arrêts du Tribunal fédéral 2C_309/2009 du 1er février 2010 consid. 7.2, 2C_310/2009 du 1er février 2010 consid. 7.2; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-4385/2009 du 19 décembre 2011 consid. 2.2.2, A-3603/2009 du 16 mars 2011 consid. 3.2). Dès lors, si une prestation acquise sert à produire une prestation imposable, la déduction de l'impôt préalable est possible intégralement, alors que si elle est affectée à un autre but, cette déduction n'est pas envisageable.

E. 5.2.2

Lorsque l'assujetti utilise des biens, des parties de biens ou des services tant pour des affectations donnant droit à la déduction de l'impôt préalable qu'à d'autres fins, la déduction de l'impôt préalable doit être réduite proportionnellement à l'utilisation (art. 41 al. 1 aLTVa). Cette disposition prescrit uniquement l'obligation de réduire l'impôt préalable déductible en fonction de l'utilisation; le législateur a cependant renoncé à une réglementation détaillée s'agissant de la méthode de réduction. Cette répartition doit intervenir de manière concrète, c'est-à-dire qu'elle doit autant que possible correspondre aux circonstances spécifiques du cas en question (cf. arrêts du Tribunal fédéral 2C_309/2009 du 1er février 2010, 2C_463/2008 du 27 janvier 2009 consid. 2.4.2; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-4695/2010 du 14 janvier 2013 consid. 3.3.1, A 2387/2007 du 28 juin 2007 consid. 3.2.1; Diego Clavadetscher, in : mwst.com, ch. 37 s., 57 ss ad art. 41; Camenzind/Honauer/Vallender, op. cit., ch. 1520). En cas de double affectation, il s'agit d'opérer la réduction de l'impôt préalable dans la mesure de l'utilisation effective. Selon la méthode établie par l'AFC (dite légale ou effective), les dépenses et investissements doivent être affectés selon leur utilisation soit à des activités imposables soit à des activités qui ne le sont pas. Si et dans la mesure où une affectation directe n'est pas possible, la répartition doit intervenir à l'aide de clés, qui doivent se baser sur des critères objectifs (par ex. quantités, volumes, chiffre d'affaires, temps de travail du personnel, somme des salaires, bénéfice bruts; cf. AFC, Brochure spéciale n° 06: Réduction de la déduction de l'impôt préalable en cas de double affectation, version 2008, ci-après: Brochure spéciale 06 [version 2008], ch. 2.4; AFC, Brochure spéciale n° 6, "Réduction de la déduction de l'impôt préalable en cas de double affectation", version 2001, ci-après: Brochure spéciale 06 [version 2001], ch. 2.4; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-3157/2011 du 2 décembre 2013 consid. 3.3). Le choix de la méthode la plus appropriée revient à l'assujetti, pour autant qu'elle aboutisse à un résultat correct et objectif (cf. Brochure spéciale 06 [version 2001], ch. 1.5.4; Brochure spéciale 06 [version 2008], ch. 1.5.2).

E. 5.3

En l'espèce, la recourante 7 fournit apparemment des services financiers sous deux formes. D'une part, elle agit en son propre nom et pour son propre compte; les services qu'elle offre constituent des prestations relevant de l'émission et de la distribution de produits financiers, si bien qu'ils sont exonérés d'impôt au sens impropre. D'autre part, elle agit au nom et pour le compte d'une société apparentée sise à Guernesey, Y. _____ Ltd (ci-après: la société de Guernesey), tout en offrant, à ce qu'il semble, des services de nature similaire. En vertu d'un accord passé avec l'administration fiscale zurichoise, la moitié des résultats de la société de Guernesey ont été attribués à la recourante 7. Les prestations à l'origine de ces revenus ont été considérées comme des services imposables dont le lieu se trouve à Guernesey et qui donnent par conséquent droit à la déduction de l'impôt préalable (cf. recours, ch. 94 ss, 239 ss; décision attaquée, ch. 7.3). Le litige porte sur la manière de calculer l'impôt préalable récupérable en vertu de ces prestations. La recourante 7 n'est pas une banque et elle ne peut en conséquence employer le système du forfait d'impôt décrit précédemment (cf. consid. 4.2 ci-dessus; décision attaquée, ch. 7.3). Ainsi, elle doit procéder à un décompte exact. Selon la vision des recourants, le chiffre d'affaires imposable rapatrié de Guernesey devrait être multiplié par 1,5 et mis en relation avec le chiffre d'affaires dégagé par les opérations faites en compte propre pour déterminer le pourcentage d'impôt préalable récupérable (cf. recours, ch. 98 ss, 239 ss; pièces 25, 26 des recourants). Le chiffre d'affaires obtenu avec les produits vendus au nom de société de Guernesey est compté à moitié dans le chef de la recourante 7. Or il s'agit apparemment de produits similaires à ceux qui sont distribués directement par celle-ci. Autrement dit, les charges d'impôt préalable dont ils sont grevés sont plus ou moins équivalentes. Ainsi, la recourante 7 dépense à peu près les mêmes montants pour obtenir 100 de chiffre d'affaires en Suisse et 50 à Guernesey. Proportionnellement, les charges qui grèvent ces 50 de chiffre d'affaires imposables sont donc, grosso modo, doubles. Donc, si l'on veut calculer la part d'impôt préalable affectée à la réalisation d'un chiffre d'affaires imposables, il convient de multiplier celui-ci par un facteur 2 environ. Par précaution, et conscients que leur calcul est approximatif, les recourants proposent d'employer un facteur 1,5 (cf. recours, ch. 236 ss). L'autorité inférieure a refusé en donnant le motif suivant (cf. décision attaquée, ch. 7.3): "[L'AFC] a considéré que l'impôt préalable grevant les charges en relation avec les opérations fournies pour Guernesey devait être traité de manière similaire à la répartition des chiffres d'affaires entre les deux établissements, sans tenir compte d'un coefficient de majoration." Une reprise d'impôt a ainsi été effectuée en prenant comme base de calcul le seul rapport entre le chiffre d'affaires provenant de Suisse et celui obtenu par l'intermédiaire de Guernesey. L'autorité inférieure n'a pas expliqué les motifs pour lesquels elle refusait de prendre en compte le calcul des recourants. De prime abord, leur proposition n'est pas sans fondement. L'assujetti qui doit décompter l'impôt préalable est libre de choisir la méthode employée, pour autant que celle-ci aboutisse à un résultat correct (cf. consid. 5.2.1 ci-dessus). En l'occurrence, si les allégations des recourants correspondent à la réalité, leurs déductions théoriques sont également valables. Comme l'indique l'AFC elle-même dans ses publications, il importe surtout que la méthode soit appropriée (cf. Brochure spéciale 06 [version 2008], ch. 1.5; Brochure spéciale 06 [version 2001] ch. 1.5.4.2). La solution proposée par les recourants paraît assez simple et elle aboutit, à première vue, à un résultat plus proche de la réalité que celui auquel parvient l'autorité inférieure. La Cour ignore tout des éléments de fait à la base de la correction d'impôt litigieuse. Les prestations effectuées n'ont pas été expliquées plus précisément. Les raisons du partage par moitié du chiffre d'affaires de la société de Guernesey entre celle-ci et la recourante 7, décidée dans le cadre des impôts directs semble-t-il, n'ont pas été

examinées non plus. La similitude des prestations effectuées par le siège en son nom avec celles qu'il effectuait au nom de la société de Guernesey n'a pas été analysée. L'équivalence des charges grevant ces deux types de prestations n'a été ni infirmée ni confirmée de manière argumentée par l'autorité inférieure, alors que les recourants ont présenté des calculs relativement précis à ce sujet. Le Tribunal ne disposant que de trop vagues informations, soit celles qui sont données ci-dessus, il n'est pas en mesure de se faire une idée sur ces différents points. Etant donné qu'il s'agit de questions liées à l'état de fait, il n'est pas non plus le mieux placé pour établir lui-même les éléments manquants (cf. consid. 4.3.2.6 ci-dessus). Dès lors, il s'impose d'admettre le recours sur ce point et de renvoyer le dossier à l'autorité inférieure pour complément d'instruction et nouvelle décision.

E. 6.1

En résumé, il convient de rejeter le recours en ce qu'il concerne la recourante 2, de l'admettre et de renvoyer le dossier à l'autorité inférieure pour complément d'instruction et nouvelle décision pour ce qui a trait à la recourante 3, et de l'admettre en renvoyant à nouveau le dossier pour complément d'instruction et nouvelle décision à l'égard des prestations fournies par recourante 7 en faveur de la société de Guernsey. Ces changements impliquent également que l'autorité inférieure devra recalculer l'impôt préalable déductible par les autres recourantes, dans la mesure où les règles sur le forfait bancaire de groupe (ou l'imposition de groupe) ont pour conséquence que tous les membres sont potentiellement touchés par une modification du taux d'impôt récupérable par l'un d'eux. L'acquisition de prestations de services par la recourante 2 correspond à un montant de Fr. 716'005.85 (cf. annexe à la décision attaquée, p. 1). Néanmoins, pour les raisons susmentionnées, la Cour n'est pas en mesure de calculer précisément le montant dû par les recourants sur cette base. Il appartiendra ainsi à l'autorité inférieure de reprendre globalement ses calculs.

E. 6.2

Selon la jurisprudence, la partie qui a formé recours est réputée avoir obtenu gain de cause lorsque l'affaire est renvoyée à l'administration pour instruction complémentaire et nouvelle décision (cf. ATF 132 V 215 consid. 6.2). En conséquence, conformément à l'art. 63 al. 1 PA et aux art. 1 ss du règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral (FITAF, RS 173.320.2), les frais de procédure doivent être mis à la charge des recourants en ce qui concerne la partie du recours qui est rejetée et laissés à la charge du Tribunal pour le surplus. L'AFC ne peut se voir mettre de frais à charge (art. 63 al. 2 PA). Les recourants ont versé une avance de frais de Fr. 25'000.-. La valeur litigieuse est de Fr. 1'594'299.24. Le recours est rejeté pour un montant de Fr. 716'005.85, selon un calcul approximatif. Sur cette base, les frais de procédure à charge des recourants seront fixés à Fr. 11'300.-. Cette somme sera imputée sur l'avance de frais et le solde, par Fr. 13'700.-, leur sera restitué une fois le présent arrêt définitif et exécutoire.

E. 6.3

L'art. 64 al. 1 PA prévoit que l'autorité de recours peut allouer, d'office ou sur requête, à la partie ayant entièrement ou partiellement obtenu gain de cause, une indemnité pour les frais indispensables et relativement élevés qui lui ont été occasionnés (cf. également art. 7 ss FITAF). L'art. 14 al. 2 FITAF indique que le Tribunal fixe les dépens sur la base de l'éventuel décompte remis par la partie concernée. A défaut, il fixe l'indemnité sur la base du dossier. En l'occurrence, les recourants obtenant partiellement gain de cause, ils ont droit

à une indemnité à titre de dépens de la part de l'autorité inférieure. Sur la base de ce qui précède (cf. consid. 6.2 ci-dessus), celle-ci sera arrêtée à Fr. 20'600.-. (Le dispositif de l'arrêt se trouve sur la page suivante.)

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