Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal

Cour I
A-2618/2024

Arrêt du 4 février 2026

Composition

Annie Rochat Pauchard (présidente du collège),
Jürg Steiger, Pierre-Emmanuel Ruedin, juges,
Lorianne Bovey, greffière.

Parties

1. **Groupe TVA B._____SA,**
Formé par
1.1. **A._____SA,**
1.2. **B._____SA,**
1.3. **C._____SA,**
1.4. **D._____AG,**
1.5. **E._____AG,**
1.6. **F._____,**
représenté par
Me Xavier Oberson et Madame Alexandra Pillonel,
Oberson Abels SA,
recourant

contre

Administration fédérale des contributions AFC,
Division principale de la taxe sur la valeur ajoutée,
autorité inférieure.

Objet

TVA (1er trimestre 2017 au 4e trimestre 2020) ; impôt sur les acquisitions, bureau de représentation.

Faits :

A.
A.a Le Groupe TVA B._____SA (ci-après : le Groupe TVA ou l'assujetti) est immatriculé depuis *** au registre de l'Administration fédérale des contributions (ci-après : l'AFC ou l'autorité inférieure) en qualité de groupe d'imposition assujetti d'abord au sens de l'art. 22 de la loi fédérale du 2 septembre 1999 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (aLTVA, RO 2000 1300), puis de l'art. 13 de la loi fédérale du 12 juin 2009 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (LTVA, RS 641.20).

A.b Durant les années concernées par la procédure, le Groupe TVA était composé de B._____SA (représentante du groupe), A._____SA, C._____SA, D._____AG, E._____AG et F._____. Le Groupe TVA est actif dans le domaine bancaire.

B.
B.a Entre les 29 juin et 1er juillet 2022, l'AFC procéda à un contrôle du Groupe TVA portant sur les périodes fiscales correspondant aux années 2017 à 2020 et effectua notamment des reprises de TVA en lien avec des prestations acquises par B._____SA auprès d'une entité créée par ses soins en X._____ (pays étranger) (ci-après : X._____) et non déclarées. L'autorité inférieure qualifia l'entité en X._____ d'établissement stable et considéra que B._____SA avait donc obtenu ces prestations d'un sujet fiscal distinct sis à l'étranger et avait omis de soumettre les dites prestations à l'impôt sur les acquisitions.

B.b Par acte du 18 octobre 2022, l'autorité inférieure adressa une notification d'estimation n° *** au Groupe TVA, arrêtant la créance fiscale à *** fr. (*** fr. en 2017, *** fr. en 2018, *** fr. en 2019 et *** fr. en 2020) et le montant de la correction de l'impôt en sa faveur à *** fr. (*** fr. en 2017, -*** fr. en 2018, *** fr. en 2019 et *** fr. en 2020) pour les périodes fiscales contrôlées.

B.c Par courrier du 14 novembre 2022, l'assujetti souligna s'être acquitté de la créance fiscale arrêtée par l'AFC, sous réserve de son droit de contestation. Il s'opposa aux reprises effectuées au titre de l'entité dont B._____SA, membre du Groupe TVA, dispose en X._____, exposant les raisons pour lesquelles cette structure devait être considérée comme un simple bureau de représentation et non comme un établissement stable. Le Groupe TVA expliqua également avoir soumis dite entité aux impôts directs en X._____ pour des raisons pratiques et de simplification, ce qui

ne suffirait pas, selon lui, à la considérer en tant qu'établissement stable sous l'angle de la TVA suisse.

C.

C.a Par décision du 6 mars 2023, l'AFC confirma l'ensemble de la créance fiscale arrêtée dans la notification d'estimation.

C.b Sous pli du 21 avril 2023, le Groupe TVA forma réclamation contre cette décision. A titre principal, il conclut à ce que cette dernière fût réformée en ce sens que la créance fiscale de la part d'impôt sur les acquisitions non récupérable pour les périodes fiscales allant de 2017 à 2020, se chiffrant à *** fr. ***, intérêts moratoires en sus dès le 31 août 2019, fût annulée. Subsidiairement, le Groupe TVA sollicita la modification de la créance fiscale en ce sens qu'elle fût réduite à *** fr. *** dans la mesure où l'assujetti aurait annoncé un montant d'impôt sur les acquisitions plus élevé que celui retenu par l'AFC.

C.c Par décision sur réclamation du 15 mars 2024, l'autorité inférieure admit partiellement la réclamation quant à sa conclusion subsidiaire, constatant après vérification que l'affirmation de l'assujetti était avérée. La créance fiscale portant sur l'impôt sur les acquisitions en lien avec les prestations qu'aurait fournies l'entité (… [du pays X._____]) devait être fixée à *** fr. *** au lieu de *** fr. ***. Elle corrigea dès lors sa créance fiscale en la réduisant à *** fr. (*** fr. en 2017, *** fr. en 2018, *** fr. en 2019 et *** fr. en 2020) et fixa la correction de l'impôt en sa faveur à *** fr. (*** fr. en 2017, -*** fr. en 2018, *** fr. en 2019 et *** fr. en 2020), plus intérêt moratoire.

D.

D.a Par acte du 26 avril 2024, le Groupe TVA (ci-après : le recourant) a interjeté recours par-devant le Tribunal administratif fédéral (ci-après : le Tribunal ou la Cour de céans). Il conclut, avec suite de frais et dépens, à l'annulation de la décision sur réclamation et au renvoi de la cause à l'AFC pour qu'une nouvelle décision soit prononcée dans le sens des considérants de l'arrêt – à rendre – du TAF et donc des motifs du recours. Plus précisément, le recourant requiert l'annulation de la reprise en lien avec les dépenses liées à son bureau de représentation en X._____, telle qu'elle découle de la décision sur réclamation du 15 mars 2024, soit à la réduction de *** fr. *** du montant de TVA dû par le Groupe TVA.

D.b Par réponse du 18 juin 2024, l'autorité inférieure s'est référée à sa décision du 6 mars 2023 ainsi qu'à sa décision sur réclamation du 15 mars 2024. Elle a conclu, avec suite de frais, au rejet du recours.

D.c Par réplique du 9 juillet 2024, le recourant a persisté dans ses conclusions prises dans son recours.

D.d Par duplique du 24 juillet 2024, l'AFC a réitéré ses conclusions prises dans sa réponse.

Les autres faits et arguments des parties seront repris, pour autant que nécessaire, dans les considérants en droit ci-après.

Droit :

1.

1.1 En vertu de l'art. 31 de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal administratif fédéral (LTAF, RS 173.32) et sous réserve des exceptions – non réalisées en l'espèce – prévues à l'art. 32 de cette loi, le Tribunal administratif fédéral connaît des recours contre les décisions au sens de l'art. 5 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA, RS 172.021) prises par les autorités mentionnées à l'art. 33 LTAF. En particulier, les décisions sur réclamation rendues par l'AFC en matière de TVA peuvent être contestées devant le Tribunal administratif fédéral, conformément à l'art. 33 let. d LTAF. La procédure est régie par la PA, pour autant que la LTAF n'en dispose pas autrement (art. 37 LTAF ; cf. art. 81 al. 1 LTVA).

1.2

1.2.1 En l'espèce, la décision attaquée a été adressée au recourant, lequel est spécialement atteint par celle-ci, a pris part à la procédure devant l'autorité inférieure et a un intérêt digne de protection à l'annulation ou à la modification de la décision sur réclamation. Le recourant est donc légitimé à recourir (art. 48 al. 1 PA).

1.2.2 Il est entré en matière sur le recours, lequel respecte les exigences de contenu et de forme ainsi que le délai (art. 50 al. 1 en lien avec l'art. 22*a* al. 1 let. a et art. 52 al. 1 PA).

1.3

1.3.1 L'objet du litige dans la procédure de recours est le rapport juridique réglé dans la décision attaquée, dans la mesure où – d'après les conclusions du recours – il est remis en question par la partie recourante. L'objet de la contestation (« Anfechtungsgegenstand ») et l'objet du litige (« Streitgegenstand ») sont identiques lorsque la décision administrative est attaquée dans son ensemble. En revanche, les rapports juridiques non litigieux sont certes compris dans l'objet de la contestation, mais pas dans l'objet du litige. L'objet du litige peut donc être réduit par rapport à l'objet de la contestation. Il ne peut en revanche, sauf exceptions, s'étendre au-delà de celui-ci (cf. pour toutes ces questions, ATF 144 II 359 consid. 4.3 et les références citées ; arrêts du TAF A-5807/2023 du 26 avril 2024 consid. 1.4.2, A-5783/2020 du 12 avril 2022 consid. 2.4.1.2).

1.3.2 En l'espèce, le litige porte exclusivement sur la correction d'impôt en lien avec les prestations de services que le recourant aurait acquises d'une entité sise en X._____ et qui ont généré un impôt sur les acquisitions à hauteur de *** fr. *** selon le montant fixé dans la décision sur réclamation attaquée. Dès lors que le reste des reprises effectuées à d'autres titres par l'AFC n'est pas contesté, il doit être constaté que celles-ci ne font pas partie de l'objet du litige (arrêts du TAF A-149/2023 du 16 octobre 2024 consid. 4.1 avec les références citées, A-5963/2023 du 20 septembre 2024 consid. 1.4.1).

2.

2.1 Le recourant peut invoquer la violation du droit fédéral, y compris l'excès ou l'abus du pouvoir d'appréciation, la constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents ou l'inopportunité (art. 49 PA ; cf. ULRICH HÄFELIN et al., Allgemeines Verwaltungsrecht, 8e éd. 2020, nos 1146 ss p. 254 s. ; ANDRÉ MOSER et al., Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 3e éd. 2022, n° 2.149 p. 101). Le Tribunal de céans applique le droit d'office, sans être lié par les motifs invoqués (art. 62 al. 4 PA), ni par l'argumentation juridique développée dans la décision attaquée (cf. MOOR/POLTIER, Droit administratif, vol. II, 3e éd. 2011, sous-chap. 2.2.6.5 p. 300).

2.2

2.2.1 La procédure administrative est régie par la maxime inquisitoire, c'est-à-dire que le Tribunal définit les faits d'office et librement (cf. art. 12 PA, applicable en vertu de l'art. 81 al. 1 LTVA ; cf. ég. art. 81 al. 2 LTVA). Cette maxime doit toutefois être relativisée par son corollaire, à savoir le devoir des parties de collaborer à l'établissement des faits

(art. 13 PA), en vertu duquel celles-ci doivent notamment indiquer les moyens de preuve disponibles et motiver leur requête (art. 52 PA). Par conséquent, l'autorité saisie se limite en principe aux griefs soulevés et n'examine les questions de droit non invoquées que dans la mesure où les arguments des parties ou le dossier l'y incitent (cf. ATF 135 I 91 consid. 2.1 ; ATAF 2014/24 consid. 2.2, 2012/23 consid. 4 ; ALFRED KÖLZ et al., Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 4e éd. 2025, nos 1135 s. p. 457 s.).

2.2.2 La maxime inquisitoire impose également au juge d'apprécier d'office l'ensemble des preuves à disposition, selon sa libre conviction (art. 40 de la loi fédérale de procédure civile fédérale du 4 décembre 1947 [PCF, RS 273], applicable en vertu du renvoi de l'art. 19 PA (cf. ég. art. 81 al. 3 LTVA ; ATF 130 II 482 consid. 3.2 ; parmi tant d'autres, arrêts du TAF A-6278/2024 du 2 septembre 2025 consid. 5.2, A-5308/2023 du 8 août 2025 consid. 2.2.2, A-126/2023 du 10 mars 2025 consid. 2.3) ; KÖLZ et al., op. cit., nos 151 ss p. 57 s. ; MOOR/POLTIER, op. cit., p. 298 s. ; RENÉ RHINOW et al., Öffentliches Prozessrecht, 4e éd. 2021, n° 330 p. 126 et n° 1001 p. 313 ; cf. aussi BENOÎT BOVAY, Procédure administrative, 2e éd. 2015, p. 240 s.). L'appréciation est libre en ce sens qu'elle n'obéit pas à des règles légales prescrivant à quelles conditions l'autorité devrait admettre que la preuve a abouti et quelle valeur probante elle devrait reconnaître aux différents moyens les uns par rapport aux autres. Le juge forme librement sa conviction en analysant la force probante des preuves présentées, en choisissant entre les preuves contradictoires ou les indices contraires qu'il a recueillis et en indiquant les motifs de son choix (cf. ATF 130 II 482 consid. 3.2 ; arrêt du TF 2C_709/2017 du 25 octobre 2018 consid. 3.3 ; arrêts du TAF A-4704/2022 du 6 août 2024 consid. 2.3.1, A-610/2023 du 19 avril 2024 consid. 4.2, A-2350/2020 du 17 janvier 2022 consid. 1.7 ; MOSER et al., op. cit., n° 3.140 ; BLUMENSTEIN/LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 8e éd. 2023, p. 556 s.).

2.2.3 En matière de TVA, l'art. 81 al. 3 LTVA consacre le principe de la libre appréciation des preuves et précise que l'acceptation d'une preuve ne doit pas dépendre exclusivement de la présentation de moyens de preuves précis, contrairement à ce qui prévalait sous l'empire de l'ancienne loi régissant la taxe sur la valeur ajoutée (arrêts du TF 2C_709/2017 du 25 octobre 2018 consid. 3.3, 2C_850/2014 du 10 juin 2016 consid. 6.1 [non publié in : ATF 142 II 388], 2C_842/2014 du 17 février 2015 consid. 3.2). Cela vaut en particulier s'agissant de la preuve des faits qui lèvent ou diminuent l'imposition (cf. Message du 25 juin 2008 sur la simplification de la TVA, FF 2008 6277 ss [ci-après cité : FF 2008 6277 ss],

p. 6280 et 6395 ; MARTIN KOCHER, in : Martin Zweifel et al. [éd.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht - Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, 2e éd. 2025 [ci-après cité : MWSTG-Kommentar 2025], art. 81 nos 45 s. et nos 63 ss ; FELIX GEIGER, in : Geiger/Schluckebier [éd.], Kommentar MWSTG, 2e éd. 2019 [ci-après cité : Kommentar MWSTG 2019], art. 81 nos 10 ss). Néanmoins, malgré l'abolition du formalisme en matière de preuve prévue par la LTVA, les documents écrits, dès lors qu'ils sont les plus à même d'apporter une preuve précise et immédiate, continuent de jouer un rôle considérable, la jurisprudence récente ayant déjà posé certains jalons en la matière (cf. arrêt du TF 2C_709/2017 du 25 octobre 2018 consid. 3.3 ; arrêts du TAF A-610/2023 du 19 avril 2024 consid. 4.2, A-1996/2022 du 19 décembre 2022 consid. 3.2 [confirmé par arrêt du TF 9C_111/2023 du 16 mai 2023], A-2350/2020 du 17 janvier 2022 consid. 1.7 et A-2119/2021 du 28 juin 2021 consid. 2.3 [confirmé par arrêt du TF 2C_647/2021 du 1er novembre 2021]). A l'inverse, les témoignages, en particulier ceux émanant de l'administré ou de ses proches, de même que les preuves établies après coup et les documents non contemporains aux faits sur lesquels porte le litige, ont une valeur probante quasi nulle en droit fiscal (cf. ATF 133 II 153 consid. 7.2 ; arrêts du TAF A-1705/2023 du 24 mai 2024 consid. 2.3, A-5867/2020 du 30 janvier 2023 consid. 2.7).

2.2.4 Après une libre appréciation des preuves en sa possession, l'autorité se trouve à un carrefour. Si elle estime que l'état de fait est clair et que sa conviction est acquise, elle peut rendre sa décision. Dans cette hypothèse, l'autorité renoncera à des mesures d'instruction et à des offres de preuve supplémentaires, en procédant si besoin à une appréciation anticipée de celles-ci. Une telle façon de procéder n'est pas jugée contraire au droit d'être entendu garanti par l'art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst., RS 101 ; cf. ATF 137 III 208 consid. 2.2 ; arrêts du TAF A-610/2023 du 19 avril 2024 consid. 4.3.1, A-1996/2022 du 19 décembre 2022 consid. 3.3.1 [confirmé par arrêt du TF 9C_111/2023 du 15 mai 2023], A-2350/2020 du 17 janvier 2022 consid. 1.8, A-2119/2021 du 28 juin 2021 consid. 1.5.1 [confirmé par arrêt du TF 2C_647/2021 du 1er novembre 2021] ; RAPHAËL BAGNOUD, La théorie du carrefour, in : OREF [éd.], Au carrefour des contributions, Mélanges de droit fiscal en l'honneur de Monsieur le Juge Pascal Mollard, 2020 [ci-après cité : Mélanges Mollard], p. 489 ss, 504 s. ; MOSER et al., op. cit., n° 3.144 ; FF 2008 6277 ss, p. 6394 s. ; cf. ég. art. 33 al. 1 PA *a contrario*).

2.2.5 En revanche, lorsque l'autorité de recours reste dans l'incertitude après avoir procédé aux investigations requises, elle appliquera les règles

sur la répartition du fardeau de la preuve. Dans ce cadre, à défaut de dispositions spéciales en la matière, le juge s'inspire de l'art. 8 du Code civil suisse du 10 décembre 1907 (CC, RS 210), en vertu duquel quiconque doit prouver les faits qu'il allègue pour en déduire un droit.

Rapportée au droit fiscal, cette règle suppose que l'administration supporte la charge de la preuve des faits qui créent ou augmentent la charge fiscale, alors que l'assujetti assume pour sa part la charge de la preuve des faits qui diminuent ou lèvent l'imposition. Le défaut de preuve va au détriment de la partie qui entendait tirer un droit du fait non prouvé (cf. ATF 146 II 6 consid. 4.2, 144 II 427 consid. 8.3.1, 140 II 248 consid. 3.5 ; arrêt du TF 9C_686/2022 du 14 mars 2023 consid. 4.3 ; arrêts du TAF A-610/2023 du 19 avril 2024 consid. 4.3.2, A-2350/2020 du 17 janvier 2022 consid. 1.8, A-2119/2021 du 28 juin 2021 consid. 1.5.2 [confirmé par arrêt du TF 2C_647/2021 du 1er novembre 2021] ; RHINOW et al., op. cit., nos 996 ss ; MOOR/POLTIER, op. cit., p. 299 s.).

Les règles sur la répartition du fardeau de la preuve ne s'appliquent toutefois que s'il se révèle impossible, dans le cadre de la maxime inquisitoire et en application du principe de la libre appréciation des preuves, d'établir un état de fait avec un degré de vraisemblance suffisant pour emporter la conviction du juge (cf. consid. 2.2.4 ci-avant ; ATF 139 V 176 consid. 5.2 ; arrêts du TAF A-610/2023 du 19 avril 2024 consid. 4.3.2, A-2350/2020 du 17 janvier 2022 consid. 1.8, A-2119/2021 du 28 juin 2021 consid. 1.5.2 [confirmé par arrêt du TF 2C_647/2021 du 1er novembre 2021]).

2.2.6 S'agissant du degré de preuve requis en matière fiscale, la jurisprudence s'est toujours montrée stricte : les moyens de preuve présentés doivent prouver l'état de fait d'une manière suffisamment certaine, la vraisemblance prépondérante n'étant pas suffisante. Un fait est ainsi tenu pour établi lorsque l'autorité n'a plus de doute sérieux quant à son existence. Il n'est cependant pas nécessaire que sa conviction confine à une certitude absolue, qui exclurait toute autre possibilité ; il suffit qu'elle découle de l'expérience de la vie et qu'elle soit basée sur des motifs objectifs (cf. ATF 130 III 321 consid. 3.2 ; arrêts du TAF A-1996/2022 du 19 décembre 2022 consid. 3.3.2 [confirmé par arrêt du TF 9C_111/2023 du 16 mai 2023], A-2350/2020 du 17 janvier 2022 consid. 1.8, A-2119/2021 du 28 juin 2021 consid. 1.5.1 [confirmé par arrêt du TF 2C_647/2021 du 1er novembre 2021] ; MOSER et al., op. cit., n° 3.141).

3.
La LTVA et son ordonnance d'exécution du 27 novembre 2009 (OTVA, RS 641.201) sont entrées en vigueur le 1er janvier 2010. Le 1er janvier 2018, la révision partielle de la LTVA du 30 septembre 2016 (RO 2017 3575 ; FF 2015 2467) est entrée en vigueur. Le présent litige portant sur les périodes fiscales allant du 1er janvier 2017 au 31 décembre 2020, ce sont les dispositions topiques de la LTVA et de l'OTVA dans leur teneur en vigueur avant et après la révision partielle précitée de 2018 qui sont applicables (cf. art. 112 s. LTVA). Cela étant, l'on observera que la jurisprudence rendue sous l'ancien droit, mais relative à des dispositions matérielles restées inchangées dans le nouveau droit, demeure valable, de sorte qu'il est toujours possible de s'y référer (cf. arrêt du TAF A-5307/2023 du 8 août 2025 consid. 3).

3.1 La Confédération perçoit, à chaque stade du processus de production et de distribution, un impôt général sur la consommation (taxe sur la valeur ajoutée), avec déduction de l'impôt préalable, qui a pour but d'imposer la consommation finale non entrepreneuriale sur le territoire suisse (art. 130 Cst. ; art. 1 al. 1 LTVA). Cet impôt est perçu sous trois formes différentes (art. 1 al. 2 LTVA) : celle d'un impôt sur les prestations que les assujettis fournissent à titre onéreux sur le territoire suisse (impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse ; let. a), celle d'un impôt sur l'acquisition, par un destinataire se trouvant sur le territoire suisse, de prestations fournies par une entreprise ayant son siège à l'étranger (impôt sur les acquisitions ; let. b), et celle d'un impôt sur l'importation de biens (impôt sur les importations ; let. c).

3.2 L'impôt sur les acquisitions a pour objectif d'assurer une prise en charge globale et égale des prestations fournies sur le territoire suisse, afin d'éviter les avantages concurrentiels injustifiés des fournisseurs étrangers. Avec l'impôt sur les importations, l'impôt sur les acquisitions permet ainsi l'imposition, sans lacune, des prestations au lieu où elles sont consommées (cf. notamment les arrêts du TAF A-4747/2019 du 14 avril 2021 consid. 4.3.2, A-3549/2018 du 6 avril 2020 consid. 4.2).

3.3 Sont soumises à l'impôt sur les acquisitions, notamment les prestations de services d'entreprises qui ont leur siège à l'étranger et qui ne sont pas inscrites au registre des assujettis, si le lieu de la prestation se trouve sur le territoire suisse au sens de l'art. 8 al. 1 LTVA (art. 45 al. 1 let. a LTVA dans sa teneur jusqu'au 31 décembre 2017 [RO 2009 5203] ; cette disposition a été modifiée le 1er janvier 2018 par l'ajout de la précision, non déterminante en l'espèce, que l'impôt sur les acquisitions ne concerne pas

les prestations de services en matière de télécommunications ou d'informatique fournies à des destinataires n'étant pas assujettis [RO 2017 3575]). La perception de l'impôt sur les acquisitions est ainsi subordonnée à la réalisation des conditions suivantes : il doit s'agir d'une prestation de services fournie à titre onéreux et relevant de l'art. 8 al. 1 LTVA (principe du lieu du destinataire ; cf. ATF 139 II 346 consid. 6.3.1) ; la prestation de services doit avoir été fournie sur le territoire suisse, ce qui est notamment réputé être le cas lorsque le destinataire a le siège de son activité économique sur le territoire suisse (art. 8 al. 1 LTVA) ; le fournisseur de prestations doit être une entreprise établie à l'étranger non inscrite au registre de l'AFC (FELIX GEIGER, in : Kommentar MWSTG 2019, art. 45 n^{os} 7 ss). La prestation de services en cause ne doit de surcroît pas être exclue du champ de l'impôt en vertu de l'art. 21 LTVA ou exonérée de l'impôt sur la base de l'art. 23 LTVA (art. 109 al. 1 OTVA en vigueur jusqu'au 31 décembre 2017 [RO 2009 6743] ; cf. art. 45*a* LTVA en vigueur depuis le 1er janvier 2018 [RO 2017 3575]).

3.4 A teneur de l'art. 45 al. 2 LTVA, le destinataire des prestations de services décrites ci-avant est assujetti à l'impôt sur les acquisitions s'il est lui-même assujetti à l'aune de l'art. 10 LTVA (let. a) ou s'il acquiert pour plus de 10'000 fr. de ce genre de prestations pendant une année civile (let. b [le texte de cette lettre a aussi été modifié le 1er janvier 2018 [RO 2017 3575], mais sans incidence dans le cas d'espèce]). Le sujet de l'impôt n'est donc pas le prestataire, mais le destinataire de la prestation imposable. On parle à cet effet de reverse charge (arrêts du TAF A-3549/2018 du 6 avril 2020 consid. 4.2 et les références citées, A-786/2013 du 30 juillet 2014 consid. 4.3). L'assujettissement au sens de l'art. 45 al. 2 let. b LTVA est de nature subsidiaire par rapport à l'assujettissement selon l'art. 10 LTVA (arrêt du TAF A-4388/2014 du 26 novembre 2015 consid. 5.4.3 *in fine*) et n'ouvre en principe pas droit à la récupération de l'impôt préalable, faculté qui est réservée aux assujettis de l'art. 10 LTVA (cf. BEATRICE BLUM, in : Kommentar MWSTG 2019, art. 28 n° 2). Le calcul et le taux de l'impôt sur les acquisitions se déterminent sur la base des mêmes règles que la TVA grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse (application des art. 24 et 25 LTVA par renvoi de l'art. 46 LTVA). Enfin, pour les contribuables dont l'assujettissement se limite à l'acquisition de ce type de prestations, la période fiscale et la période de décompte correspondent à l'année civile (art. 47 al. 2 LTVA).

3.5 Comme évoqué plus haut (cf. consid. 3.3), la perception d'un impôt sur les acquisitions suppose un rapport de prestations entre deux entreprises différentes, en ce sens qu'une entreprise ayant son siège à l'étranger doit

avoir fourni à titre onéreux une prestation à une autre entreprise assujettie à l'impôt en Suisse (cf. art. 1 al. 2 let. b LTVA). Sont en effet assujetties à la TVA, de manière générale, les opérations économiques qui font l'objet d'un échange de prestations entre deux ou plusieurs sujets fiscaux distincts – le prestataire et le destinataire – et qui engendrent des chiffres d'affaires externes. Les opérations qui demeurent purement internes à la sphère d'un même sujet fiscal ne sont en revanche pas imposables (ATF 142 II 113 consid. 7.1 s. ; arrêt du TF 2C_387/2020 du 23 novembre 2020 consid. 5.1).

3.6 Selon les règles générales sur le fardeau de la preuve (cf. consid. 2.2.5), les autorités fiscales ont la charge de la preuve de la réalisation d'un échange des prestations, s'agissant dans le contexte de l'impôt sur les acquisitions d'un élément fondant l'imposition (arrêt du TF 2A.264/2006 du 3 septembre 2008 consid. 4.1, traduit en français in : Revue de droit administratif et de droit fiscal [RDAF] 2009 II 186, 191 ; arrêt du TAF A-149/2023 du 16 octobre 2024 consid. 3.3.6). Cela dit, si les preuves recueillies par l'autorité fiscale apportent suffisamment d'indices révélant l'existence d'éléments imposables, il revient à nouveau au contribuable d'établir l'exactitude de ses allégations et de supporter le fardeau de la preuve du fait qui justifie son exonération. La seule allégation ne suffit pas (cf. ATF 147 II 338 consid. 3.2, 146 II 6 consid. 4.2 ; arrêt du TAF A-5286/2024 du 21 octobre 2025 consid. 2.2.3 ; MOSER et al., op. cit., n° 3.141).

3.7 Exploite une entreprise quiconque exerce à titre indépendant une activité professionnelle ou commerciale en vue de réaliser, à partir de prestations, des recettes ayant un caractère de permanence, et agit en son propre nom vis-à-vis des tiers (art. 10 al. 1 2e phr. LTVA dans sa teneur jusqu'au 31 décembre 2017 [RO 2009 5203], repris presque mot pour mot par l'art. 10 al. 1bis LTVA dans sa version actuellement valable [RO 2017 3575]). La LTVA ne contient pas de définition de la notion d'activité indépendante. Cela étant, la question de savoir si une activité doit être qualifiée d'indépendante ou non au sens de la TVA ne se pose qu'en lien avec des activités exercées par des personnes physiques ; la personnalité juridique d'une entité commerciale entraîne en effet la fiction que celle-ci constitue une entité fiscale indépendante – sous réserve d'indices permettant de retenir une situation abusive d'évasion fiscale (cf. ATF 142 II 113 consid. 7.3, 138 II 251 consid. 2.4.2). Dans l'arrêt publié aux ATF 142 II 113, l'entité à l'étranger était inscrite au registre du commerce de l'Etat étranger en tant que société anonyme et exerçait, avec son propre personnel, une activité indépendante de celle du groupe TVA

sis en Suisse et consistant dans de l'assistance technique à des fins de préparation, de la promotion et de la facilitation de négociation, alors que les activités du groupe TVA étaient de nature bancaire. Selon le TF, ces éléments commandaient d'examiner en premier lieu la forme commerciale prise par la société sise à l'étranger, précisément si celle-ci disposait ou non de la personnalité morale et, cas échéant, si un cas d'évasion fiscale pouvait être retenu (cf. ATF 142 II 113 consid. 7.4).

3.8 Dans le cadre des relations transfrontalières, la pratique constante de l'AFC, confirmée par le Tribunal fédéral, assimile l'entreprise et l'établissement stable sis dans des pays différents à des sujets fiscaux distincts, dont les prestations de l'un envers l'autre sont donc en principe imposables. Ce principe de l'entité distincte (principe dit aussi de la *dual entity*) a été repris à l'art. 10 al. 3 LTVA *a contrario* (ATF 142 II 113 consid. 7.1 avec les références citées ; arrêt du TF 2C_562/2020 du 21 mai 2021 consid. 8.2 avec les références citées). La pratique administrative susmentionnée présuppose toutefois que la structure qui est sise dans un autre Etat que l'entreprise principale dispose d'une certaine autonomie vis-à-vis de cette dernière et soit partant assimilable à un établissement stable autonome (art. 5 OTVA, voir ci-après consid. 3.9 ss). A défaut, l'entreprise principale et sa structure sise dans un autre Etat devront être considérées comme un seul et unique sujet fiscal, de sorte que les prestations de services qu'elles échangeraient entre elles ne seraient pas déterminantes au regard de la TVA suisse et, précisément, pas soumises à la TVA suisse. Ce critère d'indépendance vaut en présence d'entités commerciales dépourvues de la personnalité juridique : en cas d'indépendance suffisante, l'entité sera traitée en tant qu'établissement stable dont les opérations localisées en Suisse seront en principe imposables ; dans la négative, il pourra notamment s'agir d'un simple bureau de représentation du siège sis dans un autre Etat, dont les prestations fournies à l'entreprise principale, « internes » du point de vue de la TVA, ne seront pas assujetties (ATF 142 II 113 consid. 7.2 ; arrêt du TF 9C_479/2024 du 2 décembre 2024 consid. 3.3 ; arrêt du TAF A-2242/2018 du 24 octobre 2019 consid. 3.2). Il est certes exact que la qualité d'assujetti à la TVA n'est pas tributaire de la forme juridique de la structure considérée, en ce sens que même une entité dépourvue de la personnalité morale, lorsqu'elle exerce une activité commerciale ou professionnelle indépendante de celle du siège en agissant notamment sur le plan externe (principe de l'entité distincte), peut être soumise à la TVA (ATF 142 II 113 consid. 7.3 *in initio*). En revanche, la personnalité morale d'une entité induit automatiquement la fiction selon laquelle celle-ci est un

sujet fiscal à part entière, distinct de la société-mère, sous réserve d'une situation d'évasion fiscale (ATF 142 II 113 consid. 7.3 *in fine*).

3.9 Conformément à l'art. 5 OTVA, on entend par établissement stable une installation commerciale permanente où est exercée, entièrement ou partiellement, l'activité commerciale d'une entreprise (al. 1 dans sa teneur jusqu'au 31 décembre 2017 [RO 2009 6743] ; le 1er janvier 2018, la disposition a subi une modification mineure de son texte, qui n'est pas pertinente en l'espèce [RO 2017 6307]). A teneur de l'al. 2 de l'art. 5 OTVA, sont notamment réputés établissements stables : a. les succursales ; b. les sites de fabrication ; c. les ateliers ; d. les centres d'achat et les points de vente ; e. les représentations permanentes ; f. les exploitations minières et autres établissements d'exploitation des ressources du sous-sol ; g. les chantiers de construction et de montage d'une durée minimum de douze mois ; h. les immeubles (respectivement, « les terrains » dans la version en vigueur jusqu'au 31 décembre 2017 [RO 2009 6743]) utilisés pour l'agriculture, le pâturage ou l'économie forestière.

3.10 D'après l'art. 5 al. 3 OTVA, ne sont notamment pas réputés établissements stables : a. les simples dépôts pour la distribution ; b. les moyens de transport qui sont engagés conformément à leur destination première ; c. les bureaux d'information, de représentation et de publicité de l'entreprise pouvant exercer uniquement des activités auxiliaires ad hoc.

3.11 La définition de l'établissement stable contenue à l'art. 5 al. 1 OTVA s'inspire de celles contenues aux art. 4 al. 2 1re phr. et 51 al. 2 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD, RS 642.11) ainsi qu'à l'art. 5 al. 1 du modèle de convention fiscale de l'OCDE concernant le revenu et la fortune (ci-après : MC OCDE, qui est assorti d'un commentaire issu de cette organisation : OCDE, Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune, version abrégée [avec un commentaire article par article], Paris 2017, différentes versions de ce document sont disponibles sur le site internet : www.oecd.org thèmes fiscalité conventions fiscales ; KEITA MUTOMBO, Der Begriff der Betriebsstätte im In- und Ausland aus schweizerischer Sicht und seine Bedeutung in der Mehrwertsteuer : In dubio pro fisco ?, Mélanges Mollard, p. 135 s. ; YVO P. BAUMGARTNER et al., Vom alten zum neuen Mehrwertsteuergesetz, 2010, § 3 p. 72 n° 14 ; RALF IMSTEPF, in : MWSTG-Kommentar 2025, art. 10 n° 23 ; NIKLAUS HONAUER et al., Handbuch zum MWSTG, 2024, n° 347 ; HONAUER/PROBST, in : MWSTG-Kommentar 2025, art. 8 n° 8 ; XAVIER OBERSON, Droit fiscal suisse, 5e éd. 2021, p. 457 n° 95 ; PASCHOUD/DE VRIES REILINGH, in :

Noël/Aubry Girardin [éd.], Commentaire romand Impôt fédéral direct, 2e éd. 2017, art. 4 n° 33 ; PETER LOCHER, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 2e éd. 2019, art. 4 n° 25 ; GEIGER/SCHLUCKEBIER, Kommentar MWSTG 2019, art. 8 n° 17 ; *contra* : PASCAL MOLLARD et al., Traité TVA, 2009, chap. 2 p. 208 n° 144 pour lesquels la notion d'établissement stable au sens de l'art. 5 OTVA diverge de celles contenues aux art. 4 al. 2 1re phr. et 51 al. 2 LIFD ainsi qu'à l'art. 5 al. 1 MC OCDE, en ce sens que, contrairement à ce qui prévaut en matière d'impôts directs, la présence à la fois de moyens humains et techniques pour l'exercice d'une activité paraît, pour ces derniers auteurs, une condition requise pour la présence d'un établissement stable en matière de TVA ; dans le même sens, NICOLAS BUCHEL, L'établissement stable en matière de TVA, in : RDAF 1997 II p. 109 n° 2.3.2).

3.12 Un établissement stable suppose une installation fixe, c'est-à-dire une installation physique, établie en un lieu précis, permanente. Il importe peu que l'entreprise soit propriétaire ou locataire de l'installation mais il faut qu'elle ait à tout le moins un certain droit de disposition sur celle-ci. L'installation ne doit pas avoir un caractère temporaire ou provisoire. Pour retenir l'existence d'un établissement stable, il faut également qu'une activité commerciale substantielle soit exercée dans l'installation. De simples tâches administratives ne relevant pas directement du but de la société ne sont pas assimilées à une activité commerciale. La sobriété de la structure sur place en termes de locaux et de personnel, notamment au regard du chiffre d'affaires réalisé, ainsi que le caractère secondaire des activités qui y sont exercées, font, pour leur part, partie des éléments qui plaident en défaveur de l'existence d'une activité commerciale substantielle (cf. ATF 139 II 78 consid. 3.2 ; arrêts du TF 2C_110/2018 du 28 février 2019 consid. 3.3 avec les références citées, 2C_1018/2015 et 2C_1019/2015 du 2 novembre 2017 consid. 8.3.3.2 avec les références citées, 2C_396/2016 et 2C_397/2016 du 14 novembre 2016 consid. 8.3 selon lequel la reconnaissance d'un établissement stable suppose qu'une activité commerciale suffisamment substantielle soit exercée, 2C_123/2014 et 2C_124/2014 du 30 septembre 2015 consid. 11.2 selon lesquels également l'exercice d'une activité commerciale suffisamment substantielle constitue une des conditions permettant de reconnaître l'existence d'un établissement stable ; MUTOMBO, Mélanges Mollard, p. 137 ; IMSTEPF, in : MWSTG-Kommentar 2025, art. 10 nos 26-28).

4.

4.1

4.1.1 En l'espèce, le litige porte sur le traitement TVA à appliquer aux prestations acquises par B._____SA (ci-après : la banque suisse) – banque sise en Suisse et faisant partie du Groupe TVA. En 2016, elle a constitué une entité en X._____ destinée à fournir des informations à la clientèle, promouvoir la banque suisse et exécuter les actions visant la préparation des formulaires d'ouverture de comptes bancaires (cf. le « Desk Instruction Manual », point 3.1 traité plus spécifiquement au consid. 4.6.2 ci-après ; voir également l'autorisation délivrée par le directeur général de la Banque de X._____ du 17 novembre 2016, consid. 4.6.1.1 ci-après et le courrier du même jour de l'autorité de contrôle des banques en X._____, consid. 4.6.1.2 ci-après).

Selon les informations du recourant, l'entité (… [du pays X._____]) emploie quatre personnes qui exercent leurs activités à partir de locaux de la succursale d'une autre société (… [du pays Z._____]) du groupe bancaire, G._____ (ci-après : la succursale G._____). Cette dernière facture à la banque suisse différentes prestations qui sont utilisées en lien avec l'entité (… [du pays X._____]) (différents services de nature administrative et légale, ainsi que la mise à disposition de quatre bureaux exclusivement utilisés par l'entité [… {du pays X._____}] ; voir les divers contrats de services liant la succursale G._____ à la banque suisse, remis par le recourant, « […] » du ***, « […] » du *** et « […] » du *** ; cf. pièces n^{os} 10, 11 et 12 du bordereau du recours). Du point de vue de la TVA (… [du pays X._____]), selon les explications du recourant (cf. point 8 du recours), c'est la banque suisse qui serait enregistrée comme contribuable TVA et cela, en tant que société étrangère à partir du *** (cf. le formulaire d'enregistrement à la TVA daté du ***, pièce n° 13 du bordereau du recours, qui désigne effectivement la banque suisse en tant que « foreign dealer » et mentionne son adresse d'activité à l'étranger à son siège en Suisse, mais indique également que la banque suisse a une adresse pour son activité en X._____, laquelle correspond aux locaux de la succursale G._____, qui abrite donc l'entité [… {du pays X._____}]).

Le Groupe TVA suisse a soumis à la TVA suisse, au titre de l'impôt sur les acquisitions, l'intégralité des factures établies par la succursale G._____. En revanche, il n'a pas appliqué l'impôt sur les acquisitions concernant les salaires et les autres coûts considérés comme localisés sur place en X._____ (cf. recours, p. 7). Au moment du contrôle TVA, l'inspecteur a repris le montant total des charges en lien avec l'entité (…

[du pays X._____]) en y appliquant une marge de 5% (cf. recours p. 6 ; montant repris de *** fr. ***). En procédure de réclamation, l'autorité inférieure a confirmé qu'une partie des coûts de l'entité (… [du pays X._____]) ayant fait l'objet de la reprise avait effectivement déjà été déclarée au titre de l'impôt sur les acquisitions en lien avec les prestations facturées par la succursale G._____ (cf. ch. 5.3 de la décision sur réclamation). C'est pourquoi, le montant d'impôt réclamé (solde des coûts de l'entité […{du pays X._____}]) a été réduit à *** fr. ***, somme encore litigieuse dans la présente procédure (cf. consid. 1.3.2 ci-avant).

Il convient de mentionner ici que dans son recours, le recourant reproche à l'autorité inférieure d'avoir confondu dans la décision sur réclamation l'entité (… [du pays X._____]) avec la succursale G._____ (cf. recours, p. 11), ce à quoi l'AFC a répondu que ce sont les documents envoyés par le recourant en réponse à ses demandes d'instruction (notamment les contrats de services conclus avec la succursale G._____) qui ont provoqué cette confusion (cf. réponse de l'AFC, point 1). Il convient de relever qu'à ce stade, la confusion a été levée et qu'elle n'a plus de portée pour trancher l'affaire devant le Tribunal.

4.1.2 S'agissant de la nature et du lieu des prestations litigieuses, les parties s'accordent sur le fait qu'à tout le moins du 1er trimestre 2017 au 4e trimestre 2020 – période fiscale contrôlée par l'AFC –, l'entité en X._____ a fourni des prestations de services à la banque en Suisse et que le lieu de ces prestations de services est le lieu où la banque suisse a son siège, à savoir en Suisse, conformément à l'art. 8 al. 1 LTVA – le cas d'espèce ne tombant sous aucun des cas de figure cités à l'art. 8 al. 2 LTVA ; cela pour autant qu'il soit admis que l'entité (… [du pays X._____]) est une structure autonome de la banque suisse, condition sine qua non pour qu'un échange de prestations puisse intervenir.

Le Tribunal de céans exposera, dans un premier temps, l'enjeu du litige (consid. 4.2.1). Dans un deuxième temps, il présentera les positions respectives de l'autorité inférieure (consid. 4.2.2) et du recourant (consid. 4.2.3). Pour terminer, le Tribunal de céans procédera à la subsomption (consid. 4.3 à 4.7).

4.2

4.2.1 Le présent litige porte sur la qualification au sens de la TVA suisse de l'entité en X._____. Il s'agit de déterminer si cette entité ayant fourni les prestations litigieuses à la banque en Suisse est, au sens de la TVA suisse, un établissement stable ou un bureau de représentation.

Pour le cas où l'entité en X._____ devrait être considérée comme un établissement stable au sens de la TVA suisse, elle serait un sujet fiscal distinct de la banque suisse, sis à l'étranger, et de ce fait, les prestations litigieuses fournies à la banque en Suisse par cette entité sise à l'étranger consisteraient dans des prestations de services entre deux sujets fiscaux distincts situés pour l'un – fournisseur – à l'étranger et pour l'autre – destinataire – en Suisse. Dans cette hypothèse, les prestations litigieuses seraient soumises à l'impôt sur les acquisitions au sens de l'art. 45 al. 1 let. a LTVA, à charge pour le destinataire de s'en acquitter.

En revanche, dans l'hypothèse où l'entité en X._____ ne constituerait pas un établissement stable, elle serait un bureau de représentation au sens de la TVA suisse et ne serait donc pas un sujet fiscal distinct de la banque en Suisse. Un seul sujet fiscal serait alors reconnu, à savoir la banque en Suisse, et les prestations litigieuses seraient considérées comme fournies à l'interne, soit au sein d'un même sujet fiscal – la banque suisse. Dans ce cas, les prestations ne seraient pas soumises à l'impôt sur les acquisitions.

In casu, l'enjeu de la distinction entre un établissement stable et un bureau de représentation réside donc dans la soumission ou non des prestations litigieuses à l'impôt sur les acquisitions, lequel serait, dans l'affirmative, à charge de la banque suisse destinataire des prestations litigieuses et assujettie au sens de l'art. 10 LTVA.

4.2.2 L'AFC est d'avis que l'entité en X._____ est un établissement stable au sens de la TVA suisse en raison de la qualification en tant que tel retenue par X._____ et de la primauté de la forme de l'entité sur la nature – accessoire – des activités qu'elle exerce. L'autorité inférieure conclut que l'entité en X._____ est un sujet fiscal distinct de la banque en Suisse et que les prestations litigieuses ont donc été fournies par la première, sise à l'étranger, à la seconde, en Suisse, et qu'elles doivent dès lors être soumises à l'impôt sur les acquisitions.

4.2.3 Quant au recourant, il soutient que l'entité en X._____ est un simple bureau de représentation au sens de la TVA suisse en raison du caractère accessoire de ses activités, soulignant que cette entité a l'interdiction d'exercer des activités bancaires. Le recourant en déduit que l'entité en X._____ n'est pas un sujet fiscal distinct de la banque en Suisse et que les prestations litigieuses ont donc été fournies à l'interne, au sein d'une même entreprise, à savoir la banque en Suisse. Selon le

recourant, les prestations litigieuses ne doivent donc pas être soumises à l'impôt sur les acquisitions.

4.3 La Cour de céans se penchera tout d'abord sur la déduction que tire l'AFC de la jurisprudence du TF – citée dans la décision attaquée, p. 5 point 3 –, à savoir que la forme de l'entité prime la nature de ses activités. La Cour de céans déterminera si le raisonnement de l'AFC doit être retenu ou non in casu (consid. 4.4). Elle abordera ensuite la qualification d'établissement stable retenue par X._____, le traitement fiscal qui en a découlé dans cet Etat et le traitement fiscal adopté par l'Administration fiscale (… [du canton Y._____]) (consid. 4.5). La Cour de céans examinera enfin si l'entité en X._____ remplit le critère d'indépendance et répondra à la question de savoir si celle-ci doit être considérée comme un établissement stable au sens de la TVA suisse ou non (consid. 4.6 et 4.7).

4.4

4.4.1 L'autorité inférieure se réfère à l'arrêt du TF 2C_93/2015 du 31 mai 2016 (arrêt jumeau de l'ATF 142 II 113, cité sous consid. 3.7 s. ci-avant, mais portant sur des périodes fiscales différentes) et expose que, dans cette cause, « *le TF a jugé qu'une entité ayant les caractéristiques d'un bureau de représentation (dont l'activité se bornait à la représentation et à l'assistance technique à des fins préparatoires), mais dotée – selon la réglementation de l'Etat dans lequel l'entité a été constituée – de la personnalité morale, était une entité autonome, soit un sujet fiscal distinct du siège. Bien que selon le droit suisse une telle entité – en raison de la nature de son activité – ne revête pas la personnalité morale et soit considérée comme un simple bureau de représentation non autonome du siège, sont déterminantes les règles de l'Etat de constitution. Or celles-ci imposent la personnalité juridique et, partant, excluent l'existence d'un bureau de représentation* » (cf. décision attaquée, p. 5 point 3).

En outre, l'AFC reconnaît le caractère accessoire et préparatoire des activités exercées par l'entité en X._____ par rapport aux activités de la banque en Suisse (cf. réponse de l'AFC, p. 3 point 4) mais estime que, par application de la jurisprudence du TF précitée, la forme de l'entité en X._____ – établissement stable – au sens du droit (… [du pays X._____]) prime la nature accessoire des activités qu'elle exerce. L'autorité inférieure soutient que la forme de cette entité au sens du droit de l'Etat où elle se trouve est décisive pour déterminer son degré d'autonomie. Elle reprend donc la forme de l'établissement stable retenue par X._____ au sujet de l'entité concernée et considère l'entité en tant

qu'établissement stable au sens de la TVA suisse. L'AFC en déduit que l'entité en X._____, en tant que succursale, est un sujet fiscal distinct de la banque en Suisse.

4.4.2 Le raisonnement de l'AFC ne peut cependant pas être suivi pour les raisons suivantes.

En se référant à la jurisprudence du TF précitée, l'AFC s'arrête à la forme de l'entité – relevée, certes, par le TF – retenue par l'Etat étranger, sans toutefois prendre en considération la suite du raisonnement du TF. Dans l'arrêt concerné, ce dernier a examiné la forme commerciale sise à l'étranger (société anonyme de droit uruguayen) puis a déterminé si cette structure disposait de la personnalité juridique compte tenu des arguments avancés dans la procédure concernée. Il ressort de cette jurisprudence du TF que le premier critère à examiner est l'existence ou non de la personnalité juridique de l'entité à l'étranger. Dans l'affirmative, la fiction que la structure à l'étranger est une entité fiscale indépendante s'applique, sous réserve d'évasion fiscale. Dans la négative, un second critère s'applique, à savoir le critère d'indépendance de l'entité par rapport à l'entreprise principale en Suisse (cf. consid. 3.8 ci-avant).

In casu, l'AFC n'allègue ni n'apporte la preuve que l'entité en X._____ aurait la personnalité juridique au sens de la législation de cet Etat étranger. Il ne ressort pas non plus du dossier de la cause que l'entité sise en X._____ disposerait de la personnalité juridique. Pour soutenir sa position, les seuls éléments tangibles sur lesquels s'appuie l'AFC sont premièrement le fait que l'Etat (… [du pays X._____]) a manifestement décidé de taxer le bénéfice de la structure sise sur son territoire, ce qui effectivement conduit à penser que cet Etat la considère au moins comme un établissement stable indépendant de la banque suisse et taxable sur son territoire ; deuxièmement, un rapport d'analyse de la société K._____ qui utilise le terme de « branch » (soit succursale) pour qualifier l'entité sise en X._____. Si ces deux éléments peuvent certes appuyer la thèse de l'existence d'un établissement stable (leur portée sera examinée ultérieurement sous consid. 4.5), ils ne sont pas pour autant de nature à conférer la personnalité juridique à l'entité sise en X._____. Dans ces circonstances, le Tribunal de céans ne peut retenir que l'entité en X._____ a la personnalité juridique. La fiction exposée dans l'ATF 142 II 113 (respectivement l'arrêt du TF 2C_93/2015 du 31 mai 2016) en présence d'une entité ayant la personnalité juridique ne s'applique donc pas en l'espèce. En présence d'une entité sise en X._____ et dépourvue

de la personnalité juridique, la jurisprudence du TF commande donc d'appliquer le critère d'indépendance, qui sera traité au consid. 4.6.

Il en résulte que l'AFC ne peut donc pas se fonder sur les arrêts précités pour en déduire que le traitement fiscal décidé par les autorités (… [du pays X._____]) de la structure considérée l'emporte sur toute autre considération et conduit automatiquement à devoir la traiter comme un établissement stable indépendant de la banque suisse. Partant, la thèse sur laquelle se fonde l'autorité inférieure est erronée. Elle ne saurait être suivie.

4.5 Avant d'examiner le critère d'indépendance, le Tribunal de céans se penchera plus précisément sur la portée qu'il convient de donner aux deux éléments sur lesquels l'AFC se repose principalement pour fonder sa position, à savoir le rapport établi par K._____ et la qualification fiscale de l'entité par l'Etat (… [du pays X._____]).

4.5.1 S'agissant de la qualification de l'entité, on relève que l'autorité inférieure s'appuie donc sur le rapport établi par K._____ en *** (cf. rapport de révision TVA au sujet de la situation de la banque suisse fourni par le recourant en annexe à la contestation du 14 novembre 2022, pièce n° 2 du dossier accompagnant la réponse de l'AFC), lequel utilise le mot « branch », à savoir succursale, pour qualifier l'entité en X._____ tout en précisant qu'il ne s'agit pas d'une entité légale séparée. L'AFC en déduit qu'il s'agit d'un établissement stable au sens du droit (… [du pays X._____]) (une succursale) et en conclut qu'il s'agit d'un sujet fiscal distinct de la banque en Suisse. Le Tribunal de céans constate que le document en question constitue une analyse de la situation fiscale de la banque suisse par un cabinet fiscal privé. A sa lecture, il en résulte que le cabinet considère qu'il y a de bons arguments pour retenir que l'entité en X._____ ne doit pas qualifier comme un établissement stable au sens de la TVA suisse. Relevant toutefois que cette structure est taxée comme un établissement stable par l'Etat (… [du pays X._____]) depuis ***, le cabinet souligne que cet élément pourrait conduire l'AFC à adopter la même position. Dans son texte, le cabinet indique effectivement que le « representative office » serait une « branch », soit une succursale, structure d'entreprise qui fonde en principe un établissement stable (cf. consid. 3.9 ci-avant). Sur demande de la banque suisse, dans un courriel du 21 mars 2023, le cabinet privé s'est ultérieurement exprimé sur l'utilisation de ce mot « branch », précisant qu'aucune analyse juridique de la qualification du bureau en X._____ n'avait été faite et que ce terme avait été utilisé ponctuellement comme un terme générique (cf. pièce n° 16

du recours). Outre le fait qu'à la lecture de ce rapport, il apparaît que l'utilisation du terme « branch » (succursale) ne semble effectivement pas avoir été spécifiquement réfléchie, il convient avant tout de considérer qu'il s'agit d'un document établi par un cabinet privé, sans aucune portée officielle. En règle générale, les résultats d'expertises privées sont considérés comme de simples allégués de partie et n'ont pas la qualité de preuve (ATF 141 IV 369 consid. 6.2, 132 III 83 consid. 3.4, 127 I 73 consid. 3f/bb ; arrêts du TF 1C_106/2016 du 9 juin 2016 consid. 2.2.4, 2C_419/2015 du 3 juin 2016 consid. 6.1). Il en va de même ici et l'AFC ne peut se fonder sur ce seul rapport pour soutenir sa position.

4.5.2

4.5.2.1 S'agissant de X._____, on relève que cet Etat qualifie l'entité concernée d'établissement stable. Cette position repose sur la législation (… [du pays X._____]) et non la législation suisse. De plus, cette qualification ne signifie pas que l'entité serait dotée de la personnalité juridique. On l'a d'ailleurs vu plus haut (cf. consid. 4.4.2 ci-avant), il ne ressort pas du dossier que l'entité disposerait de la personnalité juridique. Sur la base de sa qualification d'établissement stable, X._____ a imposé le bénéfice de l'entité sise sur son territoire. Ce traitement fiscal procède de la souveraineté de X._____ qui, sur la base de sa législation a soumis l'entité à l'impôt sur le bénéfice.

4.5.2.2 Quant à l'Administration fiscale (… [du canton Y._____]), il ressort du dossier qu'elle a, de son côté, imposé le bénéfice de la banque suisse en considérant que l'entité sise en X._____ en faisait partie (cf. le courrier de l'Administration fiscale cantonale du ***, pièce n° 15 du bordereau du recours). Le courrier en question répondait à une demande de ruling de la banque suisse du ***, dans laquelle cette dernière avait demandé que l'entité (… [du pays X._____]) soit traitée comme un sujet fiscal séparé dans le contexte de la répartition internationale, au vu de la position adoptée par le fisc (… [du pays X._____]), et dans l'optique d'éviter une double imposition. Sur ce point, l'Administration fiscale (… [du canton Y._____]) a clairement répondu que « [l]e bureau de représentation à X._____ ne constitue pas un établissement stable au sens du droit suisse ». L'Administration fiscale (… [du canton Y._____]) considère donc que l'entité en X._____ n'est pas un établissement stable mais un simple bureau de représentation dont il convient d'additionner les résultats à ceux de la banque suisse.

4.5.2.3 Au niveau de l'impôt sur le bénéfice, il résulte qu'en application de leurs législations nationales respectives, l'Administration fiscale (… [du

canton Y._____]) et le fisc (… [du pays X._____]) aboutissent à des conclusions différentes en lien avec la substance de l'entité (… [du pays X._____]). Cela relativise d'autant plus la position du fisc (… [du pays X._____]) qui ne peut pas être déterminante à elle seule pour qualifier la structure à l'étranger. Si déjà, au niveau de l'impôt sur le bénéfice, l'Administration fiscale (… [du canton Y._____]) n'est pas liée par le traitement fiscal fait par son homologue (… [du pays X._____]), cela doit être d'autant plus vrai sur le plan de la TVA, qui est un impôt qui poursuit des objectifs de taxation différents de ceux des impôts directs (cf. pour la jurisprudence la plus récente, arrêts du TF 9C_616/2024 et 9C_620/2024 du 20 août 2025 consid. 4.1 et 4.2 avec renvoi à l'ATF 138 II 251 consid. 2.4.2 ; allant plus dans le sens d'un rapprochement des deux types d'impôts s'agissant de certaines notions économiques, mais laissant en définitive la question ouverte de manière générale, voir ATF 142 II 488 consid. 3.6.9). Il n'y a donc aucune raison de reprendre la qualification retenue par X._____, en vertu de son droit et de sa pratique nationale et de l'appliquer à l'entité ayant fourni les prestations litigieuses. L'argument de l'AFC se fondant sur cette qualification tombe donc à faux. Il convient au contraire dans le cas d'espèce d'analyser la situation selon le droit de la TVA suisse et l'art. 5 OTVA en particulier, étant souligné que la Suisse interprète en principe de manière autonome son propre droit en matière de taxe sur la valeur ajoutée.

4.6 Au vu de ce qui précède, afin de déterminer si l'entité en X._____ constitue ou non un établissement stable au sens de la TVA suisse et donc un sujet fiscal distinct ou non, le critère d'indépendance ressortant de la jurisprudence sera analysé. Dans ce cadre, les positions respectives des parties quant à la nature des activités de l'entité en X._____ seront tout d'abord mises en exergue. Ensuite, les pièces pertinentes au dossier relatives à la nature desdites activités seront étudiées.

4.6.1 Comme déjà évoqué ci-avant (consid. 4.4.1), l'AFC admet que les activités exercées par l'entité sise en X._____ sont de nature accessoire et préparatoire.

Le caractère accessoire des activités de l'entité est également confirmé par deux documents au dossier (pièce n° 4), à savoir l'autorisation délivrée par le directeur général de la Banque de X._____ (« *Bank of X._____ The Governor* »), datée du 17 novembre 2016 (pièce intitulée *« Agreement to the Use of the Word « Bank »,* ci-après : l'autorisation), ainsi que le courrier du même jour de l'autorité de contrôle des banques en X._____ (« *Bank of X._____ Supervisor of Banks* »), adressé en X._____ à la

banque sise en Suisse mais annoncée dans cet Etat en tant que société étrangère. Le contenu de ces deux documents sera exposé ci-après.

4.6.1.1 Dans l'autorisation délivrée par le directeur général de la Banque de X._____, on relève ce qui suit. Il s'agit d'une autorisation adressée à l'entité en X._____ d'utiliser dans cet Etat le nom de « banque » et, précisément, de porter le nom de *« B._____ Representative Office – X._____ »*, pour autant que dite entité respecte certaines conditions – citées ci-après comme suit : « *This agreement of mine is conditional on the representative office engaging solely in the following activities, or some of them : 1. Provision of information and promotion of the Bank's business in X._____. 2. Performance of the actions associated with the submission of an application to open an account for a customer at the Bank, and performance of the actions associated with the management of an account at the Bank – all as the Supervisor of Banks may determine from time to time* ». « *The representative office may not carry out any other banking activity or any other business activity in X._____, apart from the activities detailed above. The representative office shall not be authorized to bind the Bank by its activity* » (soit, en traduction libre : *« Le présent accord est subordonné à la condition que le bureau de représentation se consacre exclusivement aux activités suivantes, ou à certaines d'entre elles : 1. Fourniture d'informations et promotion des activités de la Banque en X._____. 2. Réalisation des démarches liées au dépôt d'une demande d'ouverture de compte pour un client auprès de la Banque, ainsi qu'à la gestion de ce compte – le tout selon les modalités définies par l'Autorité de contrôle des banques. Le bureau de représentation ne peut exercer aucune autre activité bancaire ou commerciale en X._____, hormis celles détaillées ci-dessus. Il n'est pas autorisé à engager la Banque par son activité »*).

4.6.1.2 Quant au courrier du 17 novembre 2016 de l'autorité de contrôle des banques en X._____ (« *Bank of X._____ Supervisor of Banks* »), il se réfère à l'autorisation délivrée par le directeur général de la Banque de X._____, citée ci-avant, et énumère comme suit les activités que l'entité en X._____ est autorisée à exercer : « *2.1 Performance of the actions associated with the submission of an application to open an account for a customer of the Bank in the foreign country, as detailed below : 2.1.1 Identification of the customer and authentication of his identification. 2.1.2 Authentication of his signature. 2.1.3 Filling out of a "Know Your Customer" form for the Bank abroad. 2.1.4 Authentication of copies of documents. 2.1.5 Checking the application for completeness. 2.1.6 Help and guidance in filling out the application form. 2.1.7 Transfer of*

the application to the Bank through the Representative Office. 2.2 Performance of the actions associated with the management of an account of a customer of the Bank in the foreign country as stated in 2.1 above, with the necessary adjustments. 3. We draw to your attention that apart from the actions specified in the Governor's Agreement and the actions detailed in 2 above, the Representative Office may not carry out any activity in the nature of banking activity or any activity that goes beyond the provision of information and promotion of the Bank's business in X._____ » (soit en traduction libre : « *2.1 Exécution des actions liées au dépôt d'une demande d'ouverture de compte pour un client de la Banque à l'étranger, telles que détaillées ci-dessous : 2.1.1 Identification du client et authentification de son identité. 2.1.2 Authentification de sa signature. 2.1.3 Remplir le formulaire « Connaissance du client » pour la Banque à l'étranger. 2.1.4 Authentification des copies des documents. 2.1.5 Vérification de l'exhaustivité de la demande. 2.1.6 Assistance et conseils pour remplir le formulaire de demande. 2.1.7 Transmission de la demande à la Banque par l'intermédiaire du bureau de représentation. 2.2 Exécution des actions liées à la gestion d'un compte client de la Banque à l'étranger, telles que décrites au point 2.1 ci-dessus, avec les adaptations nécessaires. 3. Nous attirons votre attention sur le fait qu'en dehors des actions spécifiées dans l'Accord du directeur général et de celles détaillées au point 2 ci-dessus, le Bureau de représentation ne peut exercer aucune activité de nature bancaire ni aucune activité allant au-delà de la fourniture d'informations et de la promotion des activités de la Banque en X._____* »).

4.6.1.3 La Cour de céans relève que parmi les pièces au dossier, ces deux documents établis par la Banque de X._____ (précisément par l'autorité de contrôle des banques en X._____ pour l'un et par le directeur général de la Banque de X._____ pour l'autre) sont particulièrement pertinents pour déterminer la nature des activités de l'entité en X._____, dès lors qu'ils sont émis par un organe étatique, sans liens d'intérêts avec l'entité en X._____.

4.6.2 Le Desk Instruction Manual (ci-après : DIM), qui est un document interne à la banque suisse, énumère également les activités que l'entité en X._____ est autorisée à exercer et celles qu'il lui est défendu d'entreprendre (cf. pièce n° 7 du bordereau du recours, p. 7).

Le DIM interdit à dite entité un certain nombre d'activités à son point 3.2 let. a à n, à savoir d'entreprendre toutes transactions, activités et services bancaires, de fournir des prestations de conseils aux clients par téléphone ou sur place, de préparer et de transférer à la banque des propositions de

crédits, d'accepter de l'argent liquide, des chèques ou des titres pour les transférer à la banque suisse, de soumettre des propositions de crédits à la clientèle, d'enregistrer des clients au sein de l'entité – tous les documents devant être transmis à la banque en Suisse. Le DIM mentionne en outre que l'entité n'a pas accès aux données des clients de la banque sise en Suisse. L'entité n'a pas le droit de conclure des contrats, ni de gérer des documents contenant des informations spécifiques aux clients.

Quant aux activités autorisées (DIM, point 3.1 let. a à l), elles consistent à : représenter les intérêts de la banque suisse, collecter des informations commerciales et financières, fournir des informations générales, rencontrer des clients potentiels de la banque suisse, promouvoir les produits et services de la banque suisse, organiser et parrainer des événements, effectuer certaines formalités en lien avec l'ouverture de comptes et la documentation, fournir une assistance dans le cadre de l'obtention d'informations d'identification de clients potentiels, faciliter l'organisation de séances entre des clients potentiels et la banque en Suisse, participer à des conversations téléphoniques et des séances de la banque suisse avec des clients, agir en faisant le lien entre la banque suisse et les clients pour la réception et la transmission de documents, enfin promouvoir l'image et les intérêts de la banque suisse.

Il ressort de ces deux listes contenues dans le DIM que l'entité en X._____ a l'interdiction d'exercer des activités bancaires essentielles pour la banque en Suisse. Elle ne peut agir que de façon préparatoire et apporter une aide d'appoint de nature administrative et organisationnelle.

4.6.3 Sur la base des documents exposés ci-avant ainsi que de la position des parties, le Tribunal de céans relève que non seulement les parties ne contestent pas le caractère accessoire des activités de l'entité en X._____, mais que les pièces au dossier le confirment également. La banque suisse n'exerce aucune activité commerciale substantielle en X._____ au sens de la jurisprudence (cf. consid. 3.12 ci-avant). Or, en présence d'activités uniquement accessoires, une entité dépourvue de la personnalité juridique – comme en l'espèce – ne remplit pas le critère d'indépendance prévu par la jurisprudence du TF. En l'absence d'indépendance, une telle entité ne peut être considérée comme une structure distincte de l'entreprise principale sise en Suisse.

En conséquence, il ressort des trois documents exposés plus haut que l'entité en X._____ ne bénéficie pas d'une autonomie suffisante vis-à-vis de la banque en Suisse.

4.7 Conformément à la jurisprudence du TF, en l'absence d'indépendance, l'entité en X._____ ne constitue pas un sujet fiscal distinct de la banque en Suisse.

5.
Au vu de ce qui précède, le raisonnement erroné de l'autorité inférieure, d'une part, et les pièces et arguments pertinents du recourant, d'autre part, sont de nature à infirmer la décision attaquée s'agissant de la reprise effectuée en lien avec l'entité (… [du pays X._____]).

La Cour de céans retient que l'entité en X._____ n'est pas un établissement stable au sens de la TVA suisse, précisément de l'art. 5 al. 1 OTVA, mais consiste dans un bureau de représentation au sens de l'art. 5 al. 3 let. c OTVA. Les prestations litigieuses fournies à la banque en Suisse par le bureau de représentation sis en X._____ l'ont donc été au sein d'un même sujet fiscal (prestations internes sans incidence du point de vue de la TVA). Dans ces circonstances, contrairement à ce que soutient l'autorité inférieure, les prestations litigieuses ne sont pas soumises à l'impôt sur les acquisitions.

Par conséquent, le recours doit être admis et la décision attaquée doit être partiellement annulée en tant qu'elle confirme la reprise d'impôt sur les acquisitions effectuée en lien avec l'entité (… [du pays X._____]) et qui porte sur la somme de *** fr. ***. Il reviendra à l'autorité inférieure de procéder à un nouveau calcul des intérêts moratoires (art. 87 LTVA) et, cas échéant, rémunératoires (art. 88 LTVA), dus.

6.
6.1 Le recourant obtient entièrement gain de cause. Il n'est donc pas perçu de frais de procédure (cf. art. 63 al. 1 et 2 PA). L'avance de frais de 8'000 fr. versée par le recourant lui sera restituée dès que le présent arrêt sera devenu définitif et exécutoire.

6.2 Pour les mêmes motifs, le recourant, représenté par deux mandataires professionnels a droit à des dépens (cf. art. 64 al. 1 PA ; cf. ég. art. 7 ss du règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral [FITAF, RS 173.320.2]), pour les frais occasionnés devant le Tribunal administratif fédéral. En l'absence de note d'honoraires, l'indemnité allouée au recourant est fixée, sur la base du dossier (cf. art. 14 al. 2 FITAF) – à savoir in casu au vu du degré de difficulté de la problématique juridique et de l'ampleur du travail nécessaire

– et selon la pratique du Tribunal administratif fédéral, à 12'000 fr. et mise à la charge de l’autorité inférieure.

(Le dispositif est porté à la page suivante.)

Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :

1.
Le recours est admis.

2.
La décision de l'autorité inférieure du 15 mars 2024 est partiellement annulée au sens du considérant 5.

3.
Il n'est pas perçu de frais de procédure. L'avance de frais de 8'000 fr. versée par le recourant lui sera restituée une fois le présent arrêt entré en force.

4.
Une indemnité de 12'000 fr. est allouée au recourant à titre de dépens, à charge de l'autorité inférieure.

5.
Le présent arrêt est adressé au recourant et à l'autorité inférieure.

L'indication des voies de droit se trouve à la page suivante.

La présidente du collège : La greffière :

Annie Rochat Pauchard Lorianne Bovey

Indication des voies de droit :

La présente décision peut être attaquée devant le Tribunal fédéral, Schweizerhofquai 6, 6004 Lucerne, par la voie du recours en matière de droit public, dans les trente jours qui suivent la notification (art. 82 ss, 90 ss et 100 LTF). Ce délai est réputé observé si les mémoires sont remis au plus tard le dernier jour du délai, soit au Tribunal fédéral soit, à l'attention de ce dernier, à La Poste Suisse ou à une représentation diplomatique ou consulaire suisse (art. 48 al. 1 LTF). Le mémoire doit être rédigé dans une langue officielle, indiquer les conclusions, les motifs et les moyens de preuve, et être signé. La décision attaquée et les moyens de preuve doivent être joints au mémoire, pour autant qu'ils soient en mains de la partie recourante (art. 42 LTF).

Expédition :

Le présent arrêt est adressé :

– au recourant (acte judiciaire)
– à l'autorité inférieure (n° de réf.*** ; acte judiciaire)