



Cour I
A-2822/2024

Arrêt du 25 février 2026

Composition

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

Parties

X. _____
c/o B.Y. _____ SA,
partie recourante,

contre

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

Objet

TVA (1^{er} semestre 2018 au 2^{ème} semestre 2021) ; attribution
des prestations, impôt sur les acquisitions.

Faits :**A.**

X._____, actif sous la forme de l'entreprise individuelle C.X._____ (CHE-*** ; ci-après : l'entreprise individuelle), a été immatriculé au registre des assujettis de l'Administration fédérale des contributions (ci-après : AFC ou l'autorité inférieure) depuis le *** 2017 jusqu'au *** 2023. Par contrat de transfert de patrimoine du *** 2021, l'entreprise individuelle a transféré des actifs pour *** fr. et des passifs envers les tiers pour *** fr. à la société B.Y._____ SA (CHE-***), laquelle a été inscrite au registre du commerce le *** 2021. A cette même date, l'entreprise individuelle a été radiée dudit registre. La société B.Y._____ SA est immatriculée au registre des assujettis TVA depuis le *** 2023. Pendant les périodes contrôlées (cf. let. B.a ci-après), l'entreprise individuelle décomptait la TVA selon la méthode des taux de la dette fiscale nette.

B.

B.a En date du 17 février 2023, l'AFC annonça un contrôle TVA portant sur les périodes fiscales allant du 1^{er} janvier 2018 au 31 décembre 2021. Au cours du contrôle, qui fut effectué le 17 avril 2023, l'AFC constata que l'entreprise individuelle avait notamment omis de soumettre à l'impôt sur les acquisitions les services fournis par deux sociétés sises au (... [pays étranger], ci-après : G._____) (D._____ et E._____).

B.b Dans une notification d'estimation datée du 25 avril 2023 (n° ***), l'AFC fixa la créance fiscale pour les périodes fiscales considérées à *** fr. (2018 : *** fr. ; 2019 : *** fr. ; 2020 : *** fr. ; 2021 : *** fr.) et la correction d'impôt en sa faveur à *** fr. (2018 : *** fr. ; 2019 : *** fr. ; 2020 : *** fr. ; 2021 : *** fr.).

C.

C.a Par courrier du 22 mai 2023, l'entreprise individuelle contesta certaines des reprises effectuées dans la notification d'estimation, dont celles en lien avec les deux sociétés sises au G._____. Elle fit valoir que les montants contestés ne correspondaient pas à des prestations d'apporteur d'affaires (« finder's fees ») que les deux sociétés (... [dans le pays G._____]) lui auraient fournies, mais qu'il s'agissait au contraire d'un partage de revenus (« split »), découlant d'une collaboration commune avec ces sociétés ancrée dans des contrats intitulés « Profit-Sharing Agreement ». L'entreprise individuelle contesta en outre l'imposition d'une provision, payée ultérieurement, et qui avait, de ce fait, été comptée à double dans la notification d'estimation.

C.b Après une série d'échanges de courriers entre l'AFC et l'entreprise individuelle, l'autorité inférieure rendit une décision en date du 16 octobre 2023, dans laquelle elle corrigea partiellement la reprise basée sur la notification d'estimation. Admettant que la provision avait effectivement été imposée à double, elle arrêta nouvellement la créance fiscale pour les périodes fiscales considérées à *** fr. (2018 : *** fr. [recte : *** fr.] ; 2019 : *** fr. ; 2020 : *** fr. ; 2021 : *** fr.) et la correction d'impôt en sa faveur à *** fr. (2018 : *** fr. ; 2019 : *** fr. ; 2020 : *** fr. ; 2021 : *** fr.), plus intérêt moratoire dès le 1^{er} septembre 2020. En revanche, elle confirma intégralement les reprises effectuées en lien avec les deux sociétés (... [dans le pays G. _____]).

D.

D.a L'entreprise individuelle forma une réclamation en date du 13 novembre 2023. Elle expliqua à nouveau que les deux sociétés ne lui avaient procuré aucun service et qu'au contraire, c'est elle qui leur fournissait des prestations de conseil dans le cadre des conventions de collaboration.

D.b Dans une décision sur réclamation datée du 15 mars 2024, l'AFC confirma la créance fiscale fixée selon la décision du 16 octobre 2023.

E.

E.a Par courrier du 22 avril 2024, X. _____ s'adressa à l'AFC pour constater que la décision sur réclamation était un « copier-coller » de la première décision et que l'autorité fiscale n'avait pas répondu aux arguments de sa réclamation. Il répéta que les entreprises (... [dans le pays G. _____]) étaient sans équivoque ses clientes et que les sommes que l'entreprise individuelle leur avait transférées correspondaient à des partages de bénéfices non soumis à la TVA.

E.b En date du 6 mai 2024, l'autorité inférieure a transmis l'écriture du 22 avril 2024 au Tribunal administratif fédéral (ci-après : le Tribunal ou le TAF) comme objet de sa compétence en application de l'art. 8 al. 1 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA, RS 172.021).

E.c Le Tribunal a ouvert la procédure par décision incidente du 13 mai 2024 et requis le paiement d'une avance de frais, somme qui a été acquittée dans le délai imparti.

E.d Dans sa réponse du 20 juin 2024, l'AFC a conclu au rejet du recours, sous suite de frais.

F.

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 PA 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 de la loi fédérale du 12 juin 2009 régissant la taxe sur la valeur ajoutée [LTVA, RS 641.20]).

1.2 En l'espèce, l'écriture du 22 avril 2024, transmise par l'AFC sur la base de l'art. 8 al. 1 PA, est intervenue dans le délai de recours de 30 jours (art. 50 al. 1 en lien avec l'art. 22a al. 1 let. a PA) et, même si elle ne contient pas formellement de conclusions, l'on comprend aisément à sa lecture que la partie recourante entend contester l'ensemble des reprises effectuées en lien avec les sommes transférées aux deux sociétés (... [dans le pays G. _____]) D. _____ et E. _____, argumentation idoine à l'appui. Dans la mesure où il convient de ne pas se montrer trop formaliste en matière de procédure administrative, en particulier lorsque le recours est formé par une partie recourante qui n'est pas assistée par un mandataire professionnel (arrêts du TAF A-1351/2017 du 25 juillet 2017 consid. 1.3, A-1053/2014 du 1^{er} décembre 2014 consid. 1.3.2 ; ANDRÉ MOSER, in : Christoph Auer et al. [éd.], Kommentar VwVG, 2^e éd. 2019, art. 52 ch. 1), il doit être admis que l'écriture de la partie recourante remplit les exigences de contenu et de forme de l'art. 52 al. 1 PA.

Cela posé, un problème quant à l'identité de la partie recourante se pose, qu'il convient de traiter ci-après.

1.3

1.3.1 Quiconque reprend une entreprise succède au précédent titulaire dans ses droits et obligations (art. 16 al. 2 LTVA). La succession fiscale a pour conséquence que le successeur reprend tous les droits et obligations de l'assujetti précédent. Outre la responsabilité pour les dettes fiscales (appelée « succession pour le paiement »), cela comprend également tous les droits et obligations procéduraux et matériels dans le domaine de la taxe sur la valeur ajoutée qui étaient ceux de l'entreprise reprise (appelée « succession dans la procédure » ; pour l'ensemble : arrêts du TF 2A.349/2004 du 1^{er} décembre 2004 consid. 2.2, 2A.351/2004 du 1^{er} décembre 2004 consid. 2.2 ; arrêts du TAF A-373/2023 du 14 mars 2024 consid. 2.2.3 [confirmé par l'arrêt du TF 9C_250/2024 du 10 juin 2024], A-4326/2019 du 22 juin 2021 consid. 2.9.3 ; BOSSART MEIER/CLAVADETSCHER, in : Geiger/Schluckebier [éd.], Kommentar MWSTG, 2^e éd. 2019 [ci-après cité : Kommentar MWSTG 2019], art. 16 n° 1 avec d'autres références ; SUTER/VOGELSANG, in : Martin Zweifel et al. [éd.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht - Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, 2^e éd. 2025 [ci-après cité : MWSTG-Kommentar 2025], art. 16 n° 1a).

Si, dans le droit plus ancien de la TVA (art. 23 al. 2 de l'ancienne ordonnance du 22 juin 1994 régissant la taxe sur la valeur ajoutée [aOTVA, RO 1994 1464] et art. 30 al. 2 de l'ancienne loi fédérale du 2 septembre 1999 régissant la taxe sur la valeur ajoutée [aLTVA, RO 2000 1300]), la succession fiscale supposait la reprise d'une entreprise avec « actifs et passifs », ce qui entraînait par voie de conséquence la disparition de l'ancien entrepreneur, il n'en est plus ainsi depuis l'entrée en vigueur du nouvel art. 16 al. 2 LTVA au 1^{er} janvier 2010 (RO 2009 5203). Le Tribunal fédéral a établi que cette disposition se rattache à la loi fédérale du 3 octobre 2003 sur la fusion, la scission, la transformation et le transfert de patrimoine (LFus, RS 221.301), raison pour laquelle la succession fiscale peut aussi intervenir en cas de transfert d'une partie de patrimoine. La succession fiscale partielle est limitée à la TVA liée à la partie de patrimoine correspondante. Il peut donc y avoir succession, indépendamment de la question de savoir si l'entreprise cédante cesse ou non d'exister du point de vue du droit civil (ATF 146 II 73 consid. 2.3.2 et 2.3.3 ; SUTER/VOGELSANG, MWSTG-Kommentar 2025, art. 16 n° 17 ; cf. également : MARC VOGELSANG, Ausweitung der Steuersukzession im Mehrwertsteuerrecht, in : Revue fiscale [StR] 75/2020, p. 630 ss, en particulier p. 633 ; BENNO SUTER et al., Bundesgericht öffnet Tore für partielle Steuersukzessionen, in : Expert Focus [EF] 8/20, p. 562 ss, p. 563 s.).

1.3.2 En l'espèce, il résulte du dossier que l'autorité inférieure a notifié sa première décision du 16 octobre 2023 et sa décision sur réclamation du 15 mars 2024 à l'attention de la personne physique détentrice de l'entreprise individuelle, soit X._____. Il ressort cependant des inscriptions au registre du commerce que l'entreprise individuelle a été radiée du registre du commerce le *** 2021 par suite de remise de l'exploitation. Par contrat du *** 2021, le titulaire (i.e. X._____) a transféré des actifs pour *** fr. et des passifs envers les tiers de *** fr. à la société B.Y._____.SA (CHE-***) en échange de *** actions nominatives de la nouvelle société anonyme à *** fr. et d'une créance de *** fr. La question d'une éventuelle succession fiscale entre l'entreprise individuelle et la nouvelle société anonyme se pose et par voie de conséquence celle de l'intégration de cette dernière dans la présente procédure. Cela posé, il ressort du rapport de l'inspecteur (voir les compléments au rapport de révision du 17 avril 2023, pièce AFC n° 1) que la FINMA n'a donné à la société anonyme l'autorisation d'être active qu'à partir du *** 2023, raison pour laquelle X._____ est resté inscrit au registre des assujettis TVA jusqu'au *** 2023. La poursuite de l'activité de l'entreprise individuelle bien au-delà de la date du transfert de patrimoine (plus d'une année) remet en question le caractère effectif de ce dernier et, sur la base des seuls éléments au dossier, le Tribunal peut difficilement se prononcer sur l'existence ou non d'une succession fiscale (partielle), élément qui jusqu'à présent n'a jamais été discuté dans le cadre de cette procédure. Il s'agit de voir si cette incertitude a une conséquence sur la validité de la présente procédure.

La doctrine considère en effet qu'en cas de succession fiscale, une décision adressée à l'entreprise cédante pourrait être considérée comme nulle car les parties ne doivent subir aucun désavantage du fait d'une notification défectueuse (SUTER/VOGELSANG, MWSTG-Kommentar 2025, art. 16 n° 20). En matière de procédure administrative, l'art. 38 PA prévoit de fait qu'une notification irrégulière ne peut entraîner aucun préjudice pour les parties. Une partie ne peut toutefois se prévaloir de cette protection que s'il y a eu effectivement un vice de notification (par ex. une adresse erronée) et qu'elle ne s'est pas aperçue de l'erreur ou n'aurait pas pu s'en apercevoir même en prêtant l'attention commandée par les circonstances (ATF 139 IV 228 consid. 1.3, 138 I 49 consid. 8.3.2), ce qui exclut tout comportement contraire à la bonne foi. Il faut en outre que la partie concernée subisse effectivement un préjudice du fait de la notification erronée. Or, on ne peut considérer qu'il y a eu préjudice si la notification défectueuse a atteint son objectif malgré le vice dont elle était entachée. L'invocation d'un vice de forme trouve dans tous les cas ses limites dans

le principe de la bonne foi (cf. arrêt du TF 2C_901/2017 du 9 août 2019 consid. 2.2.4).

En l'occurrence, le Tribunal relève que X._____ est toujours intervenu personnellement dans la procédure, parfois avec la signature de la société « B.Y._____SA », comme dans son courriel du 5 octobre 2023 (pièce AFC n° 5), parfois avec la mention « B._____/C._____ », comme dans sa réclamation du 13 novembre 2023, ou alors simplement « X._____ » dans le recours transmis au Tribunal. X._____ est en outre l'administrateur avec signature individuelle de la société B.Y._____SA et le détenteur d'au moins ***% du capital (selon les informations figurant au registre du commerce, en raison du transfert de patrimoine de l'entreprise individuelle, X._____ a reçu *** actions nominatives sur un total de ***). S'il devait y avoir eu succession fiscale, X._____ n'a jamais fait valoir que les décisions auraient dû être notifiées à la société anonyme, alors que le fardeau d'invoquer et de prouver la succession fiscale lui reviendrait pourtant dans ce cas de figure (SUTER/VOGELANG, MWSTG-Kommentar 2025, art. 16 n° 22). Au demeurant, également dans l'hypothèse où il devrait y avoir eu succession fiscale, la société anonyme reprenante, B.Y._____SA, pourrait difficilement faire valoir qu'elle n'a pas eu connaissance de la procédure, dans la mesure où, comme il a été relevé juste avant, X._____ est son administrateur avec signature individuelle et son actionnaire en tout cas à ***%. Dans ces conditions, on ne saurait considérer que l'éventuelle erreur dans la notification de la décision attaquée devrait entraîner sa nullité. Par ailleurs, ni X._____ ni la société anonyme n'ont jamais prétendu jusqu'à ce jour avoir subi un préjudice de ce fait, de sorte que ni l'un ni l'autre ne pourraient de toutes manières se prévaloir de bonne foi d'une éventuelle erreur de notification (cf. parmi de nombreux arrêts, arrêts du TF 2C_712/2018 du 21 mars 2019 consid. 3.1 ss, 2C_901/2017 du 9 août 2019 consid. 2.2.4 et 2.3.3, 2C_408/2016, 2C_409/2016 du 19 juin 2017 consid. 2.1, 2C_709/2014, 2C_710/2014 du 9 juin 2015 consid. 4.3.5). Dès lors qu'il peut être considéré que X._____ peut, suivant le cas de figure, intervenir comme le détenteur de l'ancienne entreprise individuelle ou alors comme organe de la société anonyme lui ayant succédé, la question de la succession fiscale peut être laissée ouverte et X._____ conservé dans le rubrum de la procédure en tant que partie recourante.

En tenant compte de cette précision, il peut être entré en matière sur le recours.

1.4

1.4.1 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 néanmoins, 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).

1.4.2 En l'espèce, le litige porte exclusivement sur la correction d'impôt en lien avec les prestations de services que la partie recourante aurait acquises de deux sociétés (... [dans le pays G. _____]) et qui ont généré un impôt sur les acquisitions – selon l'annexe 1 à la notification d'estimation – à hauteur de *** fr. (***) fr. x 7.7%). 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 La partie recourante 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, 8^e éd. 2020, n° 1146 ss p. 254 s. ; ANDRÉ MOSER et al., Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 3^e 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, 3^e 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*, 4^e éd. 2025, n° 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 sur la 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 [cf. consid. 2.2.3 ci-après] ; ATF 130 II 482 consid. 3.2 ; parmi tant d'autres, arrêt du TAF A-6278/2024 du 2 septembre 2025 consid. 5.2 ; ALFRED KÖLZ et al., op. cit., n° 151 ss p. 57 s. ; MOOR/POLTIER, op. cit., p. 298 s. ; RENÉ RHINOW et al., *Öffentliches Prozessrecht*, 4^e éd. 2021, n° 330 p. 126 et n° 1001 p. 313 ; cf. aussi BENOÎT BOVAY, *Procédure administrative*, 2^e 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 ; parmi tant d'autres, arrêt du TAF A-4704/2022 du 6 août 2024 consid. 2.3.1 ; MOSER et al., op. cit., n° 3.140 ; BLUMENSTEIN/LOCHER, *System des schweizerischen Steuerrechts*, 8^e 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'aLTVA (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, *MWSTG-Kommentar 2025*, art. 81 n° 45 s. et n° 63 ss ; FELIX GEIGER, *Kommentar MWSTG 2019*,

art. 81 n° 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, A-2119/2021 du 28 juin 2021 consid. 2.3 [confirmé par arrêt du TF 2C_647/2021 du 1^{er} 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 ; parmi tant d'autres, arrêt du TAF A-610/2023 du 19 avril 2024 consid. 4.3.1 ; 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 ; parmi tant d'autres, arrêt du TAF A-610/2023 du 19 avril 2024 consid. 4.3.2 ; RHINOW et al., op. cit., n° 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 ; parmi tant d'autres, arrêt du TAF A-610/2023 du 19 avril 2024 consid. 4.3.2).

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 ; arrêt 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] ; 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 1^{er} janvier 2010. Le 1^{er} 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 1^{er} janvier 2018 au 31 décembre 2021, ce sont les dispositions topiques de la LTVA et de l'OTVA dans leur teneur en vigueur après la révision partielle précitée de 2016 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

3.2.1 Le terme générique de « prestation » englobe aussi bien les livraisons (cf. art. 3 let. d LTVA) que les prestations de services (cf. art. 3 let. e LTVA). Pour qu'une prestation soit imposable, elle doit être fournie en échange d'une contre-prestation (cf. consid. 3.2.2 ci-après). S'il n'y a aucun rapport de prestations entre le fournisseur et le destinataire de la prestation, l'activité n'est pas soumise à la TVA et n'entre pas dans le champ d'application de celle-ci (cf. notamment ATF 132 II 353 consid. 4.3 avec les références citées ; pour plus de détails, arrêt du TAF A-4898/2018 du 26 juin 2019 consid. 2.2.2 avec d'autres références supplémentaires).

3.2.2 L'analyse de l'existence d'un rapport de prestations s'effectue selon une approche économique, conformément à un principe général en matière de TVA. Le point de vue du droit civil ou du droit des contrats n'est pas déterminant, mais il a tout de même une valeur indicative (DIEGO CLAVADETSCHER, MWSTG-Kommentar 2025, art. 18 n° 14 s.). Pour présumer l'existence d'un rapport de prestations, il importe donc peu que la prestation ou la contrepartie (ou les deux) soient fournies sur la base d'une relation contractuelle. Il suffit plutôt qu'il existe un lien économique entre la prestation et la contrepartie, lequel doit pouvoir être confirmé (au moins) du point de vue du destinataire de la prestation (arrêts du TAF A-7188/2023 du 29 octobre 2025 consid. 2.2.3, A-4155/2021 du 31 mai 2022 consid. 2.2.1, A-553/2021 du 8 février 2022 consid. 2.5 ; cf. CLAVADETSCHER, MWSTG-Kommentar 2025, art. 18 n° 16 s. avec les références citées). De jurisprudence constante, la manière de comptabiliser les prestations peut constituer un indice pour leur qualification fiscale au regard de la TVA, mais ne saurait en aucun cas en modifier la réalité économique (arrêts du TAF A-2244/2020 du 13 janvier 2022 consid. 2.4, A-3437/2015 du 2 mai 2016 consid. 2.2.2, A-2464/2015 du 11 novembre 2015 consid. 2.2.3 avec la référence citée).

3.3

3.3.1 A teneur de l'art. 20 al. 1 LTVA, une prestation est réputée fournie par la personne qui apparaît vis-à-vis des tiers comme le fournisseur de la prestation. Cet article reprend la règle jurisprudentielle selon laquelle le prestataire TVA est en principe celui qui, apparaissant comme tel vis-à-vis de l'extérieur, agit en son propre nom (cf. ATF 145 II 270 consid. 4.4.3 ; arrêts du TF 9C_67/2024 du 8 août 2024 consid. 5.1.2, 2C_727/2021 du 11 mai 2022 consid. 4.1.3 ; arrêts du TAF A-1356/2022 du 27 octobre 2022 consid. 3.2.2, A-2350/2020 du 17 janvier 2022 consid. 4.2 ; RALF IMSTEPF, Die Zuordnung von Leistungen gemäss Art. 20 des neuen MWSTG, in : Archives de droit fiscal [ci après : Archives] 78 p. 772 ; PASCAL MOLLARD et al., Traité TVA, 2009, p. 148 n° 472 ss). L'apparence extérieure, c'est-à-dire la manière de se présenter vis-à-vis des tiers, revêt ainsi une importance cruciale, indépendamment du fait de savoir comment s'analysent les relations des parties sur le plan du droit civil. Il s'agit de se demander comment la prestation offerte apparaît pour le public de manière générale, autrement dit, comment elle est objectivement perçue par un tiers neutre. Cette question s'apprécie au regard de l'ensemble des circonstances (cf. ATF 145 II 270 consid. 4.4.3 ; arrêts du TAF A-1307/2022 du 14 février 2023 consid. 2.3, A-1356/2022 du 27 octobre 2022 consid. 3.2.2 ; IMSTEPF, op. cit., p. 772 s.).

Dans ce cadre, il convient de rappeler l'importance déterminante que les documents écrits revêtent en matière de TVA, en particulier la facturation. Si celle-ci n'est pas seule déterminante (cf. arrêts du TF 2C_853/2021 du 12 mai 2022 consid. 5.3, 2C_492/2020 du 25 février 2022 consid. 4.1, 2C_734/2019 du 2 juin 2021 consid. 4.3.2, 2C_767/2018 du 8 mai 2019 consid. 5.1), selon un principe admis, elle constitue un indice important — voire entraîne la présomption — qu'une opération TVA a eu lieu et qu'elle a été effectuée par son auteur, agissant en principe en son propre nom (cf. ATF 131 II 185 consid. 5 ; arrêt du TF 2C_680/2021 du 31 mai 2022 consid. 3.4.4 ; arrêts du TAF A-343/2024 du 16 avril 2025 consid. 5.3.2.4, A-5712/2022 du 8 septembre 2023 consid. 2.2.2 ; BEATRICE BLUM, MWSTG-Kommentar 2025, art. 28 n° 12 ; BARBARA HENZEN, Kommentar MWSTG 2019, art. 28 n° 31 ; MOLLARD et al., op. cit., p. 144 n° 459 et p. 221 n° 194). Eu égard à la théorie des stades, qui commande de bien distinguer les différentes étapes de la chaîne des opérations, la facture crée en effet un stade distinct dans la chaîne des opérations TVA, sa valeur dépassant celle d'un simple titre (cf. ATF 131 II 185 consid. 5 ; arrêt du TF 2C_947/2014 du 2 novembre 2015 consid. 5.1 ; arrêts du TAF A-5198/2017 du 24 octobre 2018 consid. 7.3.3.5, A-7032/2013 du 20 février 2015 consid. 3.1 ; DANIEL RIEDO, Vom Wesen der

Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, 1999, p. 17).

3.3.2 Quant à la détermination de la qualité de destinataire de la prestation, il faut tout d'abord rappeler la présomption selon laquelle le destinataire de la facture est également le destinataire des prestations fournies (arrêts du TF 9C_590/2024 du 27 août 2025 consid. 5.3.1, 9C_578/2024 du 20 décembre 2024 consid. 2.3.1, 9C_479/2024 du 2 décembre 2024 consid. 3.2, 2C_680/2021 du 31 mai 2022 consid. 3.4.4 ; arrêts du TAF A-2814/2023 du 19 avril 2024 consid. 2.3.2, A-1996/2022 du 19 décembre 2022 consid. 5.1 [confirmé par arrêt du TF 9C_111/2023 du 16 mai 2023], A-5789/2018 du 27 mai 2020 consid. 2.3.4). Pour déterminer le destinataire matériel de prestations données, il convient de considérer les choses dans une perspective économique, les rapports de droit privé qui peuvent être à la base des prestations ayant en principe seulement une valeur d'indice et ne pouvant à eux seuls justifier une classification ayant valeur générale (cf. arrêt du TF 2A.502/2004 du 28 avril 2005 consid. 5.1 avec les références citées ; arrêts du TAF A-2350/2020 du 17 janvier 2022 consid. 3.3, A-4321/2015 du 9 mai 2016 consid. 4.1, A-1524/2006 du 28 janvier 2008 consid. 2.3.2).

3.4

3.4.1 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).

3.4.2 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, à l'exception des prestations de services en matière de télécommunications ou d'informatique fournies à des destinataires n'étant pas assujettis (art. 45 al. 1 let. a LTVA). 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 (GEIGER, Kommentar MWSTG 2019, art. 45 n° 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 (cf. art. 45a LTVA).

3.4.3 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 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 avec 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 (arrêts du TAF A-4986/2021 du 2 mai 2023 consid. 2.4, 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, 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).

3.4.4 L'art. 91 OTVA stipule que les assujettis établissant leurs décomptes selon la méthode de la dette fiscale nette et qui acquièrent des prestations d'entreprises ayant leur siège à l'étranger au sens des art. 45 à 49 LTVA doivent s'acquitter (semestriellement) de l'impôt sur les acquisitions au taux légal correspondant. Cela semble logique, car si la prestation avait été fournie par une entreprise assujettie à l'impôt en Suisse, cet impôt aurait été répercuté sur le destinataire de la prestation (arrêts du TAF A-5727/2024 du 25 octobre 2025 consid. 3.6.7, A-4747/2019 du 14 avril 2021 consid. 4.4.2, A-904/2017 du 18 décembre 2017 consid. 5.8 ; GANI/ROCHAT PAUCHARD, MWSTG-Kommentar 2025, art. 37 n° 15).

3.4.5 Selon les règles générales sur le fardeau de la preuve (cf. consid. 2.2.5 ci-avant), 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).

3.5 L'art. 21 al. 2 ch. 19 let. a à e LTVA exclut du champ de l'impôt un certain nombre d'opérations réalisées dans les domaines du marché monétaire et du marché des capitaux, y compris leur négociation. Se ralliant à l'Info TVA 14 concernant le secteur « Finance » (ch. 5.10.1) de l'AFC et, simultanément, à la notion jurisprudentielle similaire prévalant en droit européen, le TF a défini l'activité de « Vermittlung », respectivement de « négociation » mentionnée à cette disposition – et donc exclue du champ de la TVA – comme l'activité d'une personne agissant comme entremetteur et ayant pour but de parvenir à la conclusion d'un contrat entre deux parties dans le domaine du marché monétaire et du marché des capitaux, sans qu'elle-même soit partie au contrat en question et sans qu'elle n'ait un intérêt propre au contenu dudit contrat (cf. ATF 145 II 270 consid. 4.5.4). Le TF a aussi opéré une distinction entre cette activité d'intermédiaire dans le secteur financier et les autres prestations d'entremise consistant à établir des relations de clientèle de manière très générale, sans lien avec une opération particulière, et se limitant ainsi essentiellement à la fourniture d'informations en vue de futurs contrats potentiels indéterminés. Il a ainsi considéré que les « finder's fees » payés en contrepartie de cette activité de recherche générale et indéterminée de clients ne tombaient pas dans la notion de « négociation » au sens de l'art. 21 al. 2 ch. 19 let. a à e LTVA et étaient, pour leur part, soumis à TVA (ATF 145 II 270 consid. 4.5.4 ; arrêt du TF 2C_996/2019 du 30 juin 2020 consid. 5.2). L'activité consistant à acquérir ou à apporter des clients constitue plutôt une prestation de services dans le domaine de la publicité ou de la fourniture d'informations (voir Info TVA 14 concernant le secteur « Finance », ch. 5.10.2 let. c). Ce type de prestations est localisé selon la règle générale de l'art. 8 al. 1 LTVA, soit au lieu où le destinataire a le siège de son activité économique ou l'établissement stable pour lequel la prestation de services est fournie ou, à défaut d'un tel siège ou d'un tel

établissement, le lieu où il a son domicile ou le lieu où il séjourne habituellement.

3.6

3.6.1 La société simple est un contrat par lequel deux ou plusieurs personnes conviennent d'unir leurs efforts ou leurs ressources en vue d'atteindre un but commun (art. 530 al. 1 du Code des obligations du 30 mars 1911 [CO, RS 220]). La société simple se présente ainsi comme un contrat de durée dont les éléments caractéristiques sont, d'une part, le but commun qui rassemble les efforts des associés et, d'autre part, l'existence d'un apport, c'est-à-dire une prestation que chaque associé doit faire au profit de la société (ATF 137 III 455 consid. 3.1). Les associés doivent avoir l'*animus societatis*, c'est-à-dire la volonté de mettre en commun des biens, des ressources ou des activités en vue d'atteindre un objectif déterminé, d'exercer une influence sur les décisions et de partager non seulement les risques et les profits, mais surtout la substance même de l'entreprise. Avoir un objectif commun et la volonté d'unir des efforts ou ressources pour l'atteindre ne suffit pas à constituer un contrat de société simple. Encore faut-il que les associés s'obligent réciproquement à favoriser ce but commun et décident de partager la substance même de l'entreprise (ATF 99 II 303 consid. 4a ; arrêts du TF 4A_306/2018 du 29 janvier 2019 consid. 3.2, 4A_251/2016, 4A_265/2016 du 13 décembre 2016 consid. 5.2.1).

3.6.2 Si seules deux personnes s'associent ou si les droits et obligations des parties sont réglés de manière inégale, la société simple s'apparente alors à un contrat bilatéral. Dans le cas d'une société simple, l'association poursuit toutefois un but commun ; chaque associé doit contribuer à la réalisation de ce but commun par ses prestations, dont le contenu peut être très variable et ne doit pas nécessairement être déterminé à l'avance ; les prestations sont fournies dans l'intérêt de tous. Les contrats bilatéraux se caractérisent en revanche par le fait que les parties contractantes poursuivent chacune un intérêt propre et par l'aspect déterminé de leur objet ; l'échange de biens ou de prestations de services permet de satisfaire des intérêts propres. Il peut être difficile de distinguer un mandat de la société simple, notamment lorsque le mandant et le mandataire sont tous deux intéressés à l'exécution du mandat. Dans cette situation, il faut admettre qu'il s'agit d'un contrat de mandat lorsque les intérêts poursuivis dans l'exécution du contrat ne sont pas de même nature pour chacune des parties (pour l'ensemble : ATF 104 II 108 consid. 2 ; arrêts du TF 5A_679/2016 du 17 mars 2017 consid. 5.1.1 avec les références citées, 4A_284/2013 du 13 février 2014 consid. 3.4.2 s.). C'est en particulier le

cas lorsque les parties s'engagent à fournir leurs prestations dans l'optique des contreparties promises (MARTIN FURRER, *Der gemeinsame Zweck als Grundbegriff und Abgrenzungskriterium im Recht der einfachen Gesellschaft*, thèse, Zurich 1996, p. 133, note 441). La situation devient particulièrement délicate lorsque la prestation de l'un des cocontractants trouve sa contrepartie dans une participation au résultat de l'activité économique de l'autre : c'est la problématique des contrats partiaires. On retient l'existence d'une société simple, lorsque l'élément de mise en commun des biens et des ressources des parties l'emporte sur celui d'échange de prestation et de contre-prestation (FRANÇOIS CHAIX, in : Tercier/Trigo Trindade/Canapa [éd.], *Commentaire romand, Code des obligations II*, 3^e éd. 2024, art. 530 n° 11 ; pour un exemple de distinction entre une société simple et un contrat de prêt partiaire, cf. ATF 99 II 303 consid. 4c ; voir aussi l'arrêt du TF 4A_276/2020 du 26 février 2021 consid. 8.2). La volonté d'atteindre un but commun n'existe pas du seul fait que les deux parties ont un intérêt égal à obtenir un bon résultat. Il faut en effet que le but commun aille au-delà de l'intérêt au succès de l'affaire, à la participation au bénéfice ou à l'exécution correcte du contrat (ARNAUD NUSSBAUMER, in : Thévenoz/Werro [éd.], *Commentaire romand, Code des obligations I*, 3^e éd. 2021, art. 275 n° 17). Dès lors, le fait qu'une participation aux bénéfices soit stipulée dans le contrat rend certes le rapport contractuel similaire à un contrat de société, mais n'en fait pas encore une société simple (ATF 104 II 108 consid. 2 ; arrêt du TF 5A_679/2016 du 17 mars 2017 consid. 5.1.1 avec les références citées). Avoir un objectif commun et la volonté d'unir des efforts ou ressources pour l'atteindre ne suffit pas à constituer un contrat de société simple. Encore faut-il que les associés s'obligent réciproquement à favoriser ce but commun et décident de partager la substance même de l'entreprise (arrêt du TF 4A_251/2016, 4A_265/2016 du 13 décembre 2016 consid. 5.3). C'est le cas lorsque les prestations des parties contractantes ne sont pas échangées, mais mises en commun pour atteindre l'objectif commun (FURRER, *op. cit.*, p. 133, note 441 avec les références citées). Des indices allant dans ce sens sont notamment des obligations de versements supplémentaires convenues ou lorsque la réalisation de l'objectif convenu contractuellement résulte des droits de participation, tels que le droit de gérer les affaires ou de prendre les décisions en commun, qui font apparaître les parties comme des partenaires égaux (HANDSCHIN/VONZUN, in : Jörg Schmid [éd.], *Zürcher Kommentar, Die einfache Gesellschaft*, Art. 530-551 OR, 4^e éd. 2009, art. 530 n° 214 avec les références citées).

3.6.3 Dans le cadre des sociétés simples, chaque associé doit faire un apport qui peut consister en argent, en créances, en d'autres biens ou en

industrie (art. 531 al. 1 CO). Sauf convention contraire, les apports doivent être égaux, et de la nature et importance qu'exige le but de la société (art. 531 al. 2 CO). Dans une jurisprudence de principe récente et qui est entrée en force (cf. arrêt du TAF A-620/2024 du 13 août 2025), le Tribunal, après avoir procédé à une interprétation du texte légal, est arrivé à la conclusion que, dans la mesure où il ne s'agit pas d'un flux financier, les apports en nature ou en industrie ne sont pas visés par l'art. 18 al. 2 let. e LTVA, disposition qui déclare comme ne faisant pas partie de la contre-prestation (non-chiffres d'affaires) les apports faits à une entreprise, notamment les prêts sans intérêts, les contributions d'assainissement et l'abandon de créances (cf. le consid. 4.3.2 de l'arrêt précité).

Continuant son raisonnement et après avoir étudié la jurisprudence et la doctrine sur la question, le Tribunal a ensuite décidé qu'en cas d'apport en nature ou en industrie, un échange de prestations prend place entre l'associé qui fait l'apport et la société simple. En effet, l'associé qui fait un apport en nature ou en industrie à la société simple le fait dans l'attente d'une plus-value financière, sinon cela n'aurait aucun sens. Par ce biais, l'associé s'assure également une participation aux bénéfices de la société, même si les dividendes et autres parts de bénéfices ne sont pas considérées comme des contre-prestations du point de vue de la TVA (art. 18 al. 2 let. f LTVA). Un lien direct existe en outre entre la prestation fournie et la contre-prestation. Enfin, l'associé agit en son propre nom vis-à-vis de la société simple, si bien que la prestation fournie quitte sa sphère entrepreneuriale et un rapport de prestations peut donc prendre place (consid. 4.3.3 et 4.3.4 de l'arrêt précité).

De manière générale, il est admis qu'un associé peut fournir une prestation à la société dont il est membre, respectivement actionnaire, et que si l'associé est détenteur d'au moins 20% du capital-actions ou du capital social d'une entreprise ou alors détenteur d'une part équivalente dans une société de personnes, l'associé et la société sont considérées comme des personnes étroitement liées (art. 3 let. h ch. 1 LTVA et art. 26 OTVA). En présence de personnes étroitement liées, il faut considérer qu'il y a un rapport de prestations soumis à la TVA, même en l'absence d'une contre-prestation s'il est usuel que les prestations effectuées le soient à titre onéreux lorsqu'elles sont fournies à des tiers (consid. 4.3.5 de l'arrêt précité). Dans une telle situation, il convient de déterminer la contre-prestation, respectivement d'en vérifier le montant, pour garantir que celle-ci correspond à la valeur qui aurait été convenue entre des tiers indépendants (art. 24 al. 2 LTVA). En revanche, il est erroné de considérer

que la contre-prestation correspond à l'ensemble du bénéfice distribué à l'associé par la société simple (cf. consid. 4.4.2 et 4.5 de l'arrêt précité).

3.7 Pour qualifier ainsi que pour interpréter un contrat ou une disposition contractuelle, le juge doit d'abord s'efforcer de rechercher la réelle et commune intention des parties, sans s'arrêter aux expressions ou dénominations inexactes dont elles ont pu se servir, soit par erreur, soit pour déguiser la nature véritable de la convention (art. 18 al. 1 CO ; arrêt du TAF A-3424/2016 du 7 septembre 2017 consid. 6.2). Le sens d'un texte, même clair, n'est pas forcément déterminant, l'interprétation purement littérale étant prohibée. Même si la teneur d'une clause contractuelle paraît limpide à première vue, il peut résulter d'autres conditions du contrat, du but poursuivi par les parties ou d'autres circonstances que le texte de ladite clause ne restitue pas exactement le sens de l'accord conclu. Il n'y a cependant pas lieu de s'écarter du sens littéral du texte adopté par les intéressés lorsqu'il n'y a aucune raison sérieuse de penser qu'il ne correspond pas à leur volonté (cf. notamment ATF 130 III 417 consid. 3.2 avec les références citées ; arrêts du TAF A-1559/2006 du 2 décembre 2008 consid. 4.5, A-1385/2006 du 3 avril 2008 consid. 7.3).

4.

En l'espèce, pendant les périodes sous objet du contrôle TVA (2018 à 2021), X._____ était un gestionnaire de fortune indépendant domicilié à (... [ville en Suisse], ci-après : F._____), exerçant sous la forme d'une entreprise individuelle. Son chiffre d'affaires était essentiellement composé d'honoraires de gestion de fortune facturés à des clients en Suisse ou à l'étranger. Il percevait également des rétrocessions versées par des établissements bancaires, dont la banque H._____ à (... [île], ci-après : I._____) (ci-après : la banque ; voir les compléments au rapport de révision du 17 avril 2023, pièce AFC n° 1).

S'agissant des rétrocessions reçues par X._____ de la part de la banque pour ses activités de distribution de produits structurés, celui-ci en restituait le 67% environ à deux sociétés (... [dans le pays G._____]) avec lesquelles il avait conclu, pour chacune d'entre elles, un contrat intitulé « Profit-Sharing Agreement ». Pour l'AFC, cette somme représente la contrepartie de prestations de services en lien avec l'apport de clients, imposables dans le chef de la partie recourante au titre de l'impôt sur les acquisitions. La partie recourante, quant à elle, soutient que les deux sociétés (... [dans le pays G._____]) n'ont fourni aucune prestation à X._____ et que la restitution de la part de rétrocession leur revenant sur la base des conventions conclues avec elles ne représente que la

distribution d'une part de bénéfice non imposable. Il s'agit donc ci-après d'analyser les relations qui ont pris place entre la partie recourante et les sociétés (... [dans le pays G. _____]) après avoir examiné les contrats à disposition, ainsi que les positions des deux parties.

4.1

4.1.1 En ce qui concerne la relation avec la banque, la partie recourante a produit dans le cadre de la procédure un contrat d'intermédiation et/ou de distribution de produits structurés (« Intermediation and/or Distribution of Structured Products ») daté du 3 mai 2019 (pièce AFC n° 4). Conclu entre le siège suisse de la banque et X. _____, agissant au nom de l'entreprise individuelle, le contrat désigne ce dernier en qualité d'intermédiaire et/ou distributeur des produits structurés émis par la banque (clause 1 du contrat). En échange de ses services, une rémunération est prévue sous forme de « fees », rabais ou remboursements, voire de commissions de portefeuille (« trailer fees ») à définir séparément (clause 4 du contrat). Sur la base de cette convention, la partie recourante a régulièrement reçu des rétrocessions versées par l'établissement de la banque sis à I. _____. S'agissant de la contrepartie pour des prestations fournies à l'étranger par la partie recourante, ce chiffre d'affaires n'a pas été soumis à la TVA et peu importe à ce stade de savoir si ces opérations sont imposables ou exclues du champ de l'impôt (négociation de papiers-valeurs exclus du champ de l'impôt au sens de l'art. 21 al. 2 ch. 19 let. e LTVA), du moment que la partie recourante décomptait la TVA à cette époque selon la méthode des taux de la dette fiscale nette.

4.1.2 Par ailleurs, X. _____, représentant l'entreprise individuelle, a conclu le 10 février 2020 avec la société E. _____ (ci-après : E. _____), sise à (...) au G. _____, et le 24 février 2020 avec la société D. _____ (ci-après : D. _____), également sise à (...) au G. _____, deux conventions intitulées « Profit-Sharing Agreement » (pièces de la partie recourante n° 4 et 5). Ces deux contrats au contenu identique précisent dans leur préambule que les parties à la convention ont débuté une relation commerciale durant les années fiscales 2018 et 2019, reposant sur une base de partage de bénéfices.

Il ressort de la lecture de ces conventions que celles-ci sont conclues dans l'optique de formaliser la relation commerciale entre les parties et de définir leurs rôles et responsabilités respectifs. Il est ensuite précisé que X. _____, présenté comme un spécialiste de l'« asset management » en Suisse, au (... [pays étranger J. _____]) et au G. _____, souhaite développer ses affaires au G. _____ et avoir une représentation sur

place ainsi que gérer des clients communs, tandis que les sociétés concernées sont des conseillers financiers qui aimeraient de leur côté partager et développer leur clientèle grâce aux solutions proposées par X._____. Ensuite de quoi les deux parties au contrat indiquent vouloir conclure un arrangement par lequel elles se partageront les bénéfices réalisés grâce aux « management fees », « performance fees » et rétrocessions sur les produits structurés, grâce aux efforts de E._____. (resp. D._____), conformément aux conditions générales énoncées (« *WHEREAS, X._____. [X._____] and E._____ [D._____] desire to enter into an arrangement whereby X._____ and E._____ [D._____] will share the profits realized from the management fees, performance fees and retrocessions on Structured products due to the efforts of E._____ [D._____] according to the terms and conditions herein* »).

En contrepartie de la participation aux bénéfices accordée par l'arrangement, E._____ (resp. D._____) est tenue entre autres d'exécuter des tâches de prospection de clients potentiels, remplir les documents nécessaires, accomplir les tâches et les services qui seraient demandés par X._____ pour atteindre l'objectif du contrat, choisir les investissements ainsi que le distributeur des produits structurés, prendre des décisions d'investissement et s'occuper des relations avec la clientèle. De son côté, X._____ est également chargé d'exécuter des tâches de prospection de clients potentiels, de remplir les documents nécessaires et d'accomplir les tâches et les services qui seraient demandés par E._____ (resp. D._____) pour atteindre l'objectif du contrat. Il doit en outre s'occuper du compte bancaire et collecter les bénéfices pour le compte des deux parties au contrat. Il doit également rechercher des opportunités d'investissement, fournir du conseil, ainsi que collecter et distribuer la part (« split ») du chiffre d'affaires correspondant au travail et aux responsabilités de chacune des deux parties.

La clause de partage du bénéfice prévoit que compte tenu des tâches exercées en vertu de l'accord, E._____ (resp. D._____) aura droit à 70 % des bénéfices réalisés sur les ventes sous forme de commissions de gestion, de commissions de performance et de rétrocessions provenant des fonds et des produits structurés collectés par X._____ et qui sont le résultat direct des efforts de E._____ (resp. D._____. Pour être considéré comme le « résultat direct » des efforts de E._____ (resp. D._____), la quasi-totalité des contacts avec un client qui conduisent à un bénéfice doit avoir été établie par E._____ (resp. D._____. Les « bénéfices » sont calculés en déduisant du prix de vente les dépenses

engagées par X._____ pour le compte de E._____ (resp. D._____) au titre des frais de vente et du coût des ventes (« *In consideration of the duties performed hereunder, E._____ [D._____] shall be entitled to 70% of the profits earned for sales of Management fees, Performance fees and retrocessions from funds and structured products collected by X._____ that are a direct result of E._____’s [D._____]’s efforts. To be considered a “direct result” of E._____’s [D._____]’s efforts, substantially all of the contact with a customer that leads to a profit must have been made by E._____ [D._____] [...]. “Profits” are deemed to be calculated by the sale price less any expenses by X._____ paid on behalf of E._____ [D._____] in furtherance of sales fees and the cost of sales* »).

Dans les dernières dispositions des conventions, on peut lire que E._____ (resp. D._____) est soumise à une clause de confidentialité et est tenue de défendre, indemniser et libérer X._____ de toute responsabilité contre toute réclamation de tiers dans certaines circonstances. L’arrangement peut être dénoncé par chacune des parties de manière écrite en respectant un délai de 30 jours. Dans ce cas, E._____ (resp. D._____) continue à recevoir sa part de bénéfice provenant de toute relation qui résulterait encore de ses efforts directs, doit adresser toute autre demande des clients directement à X._____ et doit lui retourner ou détruire tous supports contenant des informations dont celui-ci est propriétaire.

4.1.3 Les deux sociétés (... [dans le pays G._____]) réclamaient leur dû au moyen de factures (« Invoice ») intitulées « Commissions fees regarding our business agreement » (pièce AFC n° 10). Ces montants ont été comptabilisés dans un compte de charges de l’entreprise individuelle sous le libellé « Finder Fees » (compte USD 50104 ; pièce AFC n° 11). La partie recourante a cependant ensuite produit une attestation de sa société fiduciaire datée du 19 avril 2024, dans laquelle celle-ci indique avoir interprété les versements destinés aux deux sociétés (... [dans le pays G._____]) comme des commissions d’apporteurs, ce qui serait fréquent dans le secteur de la gestion de fortune. Elle précise ne pas avoir eu connaissance des contrats de profit-sharing signés avec les deux sociétés et avoir depuis corrigé ces écritures pour s’aligner sur la vraie nature des opérations réalisées entre l’entreprise individuelle et les deux sociétés (pièce de la partie recourante n° 1). La partie recourante a également produit une attestation établie par la société (... [dans le pays G._____]) D._____ et datée du 8 novembre 2023, dans laquelle celle-ci indique, sur requête de l’entreprise individuelle, tenir à clarifier que cette dernière

lui a fourni des prestations de conseil, ainsi qu'un service de facturation dans le cadre de l'achat de produits structurés par ses propres clients auprès de la banque. Les paiements reçus de l'entreprise individuelle correspondraient au partage du profit généré par les produits achetés par ses clients (« *At the request of X._____, C._____ company, I would like to clarify that C._____ provides us with an equity advisory and invoicing service in the context of purchases of H._____ structured products by our customers. Payments received from C._____ correspond to our share of the profit generated by the products purchased by our customers* » ; pièce de la partie recourante n° 3). La partie recourante a également fourni des extraits bancaires montrant qu'à chaque fois qu'un versement était effectué par la banque, dans les deux à trois jours qui suivaient, la part revenant aux sociétés (... [dans le pays G._____]) leur était rétrocédée (annexe 1 à la contestation du 22 mai 2023 ; pièce AFC n°2).

4.2

4.2.1 Tout au long de ses échanges avec l'autorité inférieure, la partie recourante a expliqué que les deux sociétés (... [dans le pays G._____]) n'ont jamais fourni de services à l'entreprise individuelle, mais que c'était le contraire. L'activité de l'entreprise individuelle consistait à fournir des conseils aux deux sociétés (... [dans le pays G._____]). Elle effectuait une analyse des marchés et des stratégies d'investissement que les sociétés (... [dans le pays G._____]) utilisaient ensuite pour conseiller leur clientèle. La banque se chargeait d'élaborer des produits structurés pour les clients de ces deux sociétés. Il était prévu que ce soit l'entreprise individuelle qui entretienne les relations directes avec la banque à I._____, la raison en étant qu'il était extrêmement difficile pour une société (... [dans le pays G._____]) d'encaisser des commissions depuis une banque suisse. L'entreprise individuelle s'occupait donc de collecter les revenus des placements et les restituait aux sociétés (... [dans le pays G._____]), moins une commission de l'ordre de 33% pour les services de conseils et de collecte. Les montants payés aux deux sociétés (... [dans le pays G._____]) ne représentaient en aucun cas des « finder's fees » ni une commission pour un service d'intermédiation rendu par les sociétés au G._____. L'entreprise individuelle n'a jamais acquis aucun client grâce à cette relation d'affaires. Les montants considérés représentaient la part de bénéfice des entités (... [dans le pays G._____]) sur le projet commun, à savoir la commission payée par la banque à I._____. D'un point de vue économique, si les sociétés (... [du pays G._____]) avaient pu encaisser directement les commissions de la banque, l'entreprise individuelle aurait alors établi une facture à leur attention, sans TVA, pour

réclamer des honoraires de 33% sur les commissions versées par la banque.

La partie recourante a confirmé dans un courriel du 5 octobre 2023 (pièce AFC n° 4) que les sociétés (... [dans le pays G. _____]) n'avaient pas de contact direct avec la banque. Elle y explique que le pourcentage de bénéfice que l'entreprise individuelle pouvait s'attribuer pour chaque opération, au-delà de son expertise financière, résidait dans le fait qu'elle était incontournable pour l'encaissement de la partie du bénéfice de D. _____ et E. _____ sur chaque opération. Les factures établies par ces dernières doivent être considérées comme des bons de paiement à l'attention de la banque payeuse. La partie recourante considère également que la banque n'est pas sa cliente, mais un prestataire de services fabriquant des produits structurés à la demande, demandes qui venaient des sociétés (... [dans le pays G. _____]) par son intermédiaire.

Pour fonder ses explications, la partie recourante a encore remis en complément de sa réclamation des schémas illustrant les activités des uns et des autres selon sa compréhension (pièce AFC n° 7). Dans son recours, la partie recourante répète que les deux entreprises (... [dans le pays G. _____]) n'ont jamais introduit aucun client auprès de l'entreprise individuelle. Cette dernière n'aurait que six clients directs, à savoir trois clients acquis entre les années 1997 et 2014 datant de l'époque où X. _____ a travaillé dans une banque privée, deux comptes d'un ex-associé et enfin un compte d'un membre de sa famille. La partie recourante considère comme impossible que l'entreprise individuelle ait payé un « finder's fee » aux deux sociétés (... [dans le pays G. _____]), étant donné qu'elles n'ont présenté aucun client à l'entreprise individuelle.

4.2.2 De son côté, dans sa première décision du 16 octobre 2023, l'AFC a considéré que seul peut être un sujet fiscal l'entreprise qui agit en son propre nom vis-à-vis des tiers et que s'agissant d'une société simple, les membres doivent agir de concert sous une raison commune afin que la société soit un sujet fiscal. L'art. 18 al. 2 let. f LTVA qui vise également la répartition de bénéfices au sein d'une société de personnes ne serait pas applicable à la répartition de sociétés simples tacites. Pour l'AFC, la description faite par la partie recourante ne correspond pas à la réalité. L'entreprise individuelle est la seule à être en lien avec la banque à I. _____. Elle lui fournit des prestations d'intermédiation et de distribution en échange desquelles, elle reçoit une rémunération. En revanche, il n'y a aucun lien entre la banque et les sociétés (... [dans le pays G. _____]) et l'entreprise individuelle n'agit pas en commun avec chacune des deux

sociétés. Il n'existe aucune société simple entre X._____ et les sociétés (... [dans le pays G._____]). Ces dernières fournissent des prestations à la partie recourante, soit des conseils et informations sur le marché (... [dans le pays G._____]) et les entreprises cotées en bourse de divers pays de (... [continent K._____]). Il ressort d'ailleurs des « Profit-Sharing Agreements » que l'entreprise individuelle recherche une représentation au G._____. Les factures démontrent bien que les sociétés (... [dans le pays G._____]) fournissent des prestations à la partie recourante. L'autorité inférieure est d'avis que les montants versés par la banque ne sont pas des bénéfices, mais des chiffres d'affaires dont les charges ne sont pas déduites. L'art. 18 al. 2 let. f LTVA ne trouve donc pas application et la répartition des montants reçus de la banque vaut contrepartie des prestations fournies à la partie recourante par les deux sociétés (... [dans le pays G._____]).

Dans sa décision sur réclamation du 15 mars 2024, l'AFC relève que dans les faits, les deux sociétés (... [dans le pays G._____]) – agissant dans le cadre des mandats de conseil conclus avec leurs propres clients – chargent l'entreprise individuelle de concevoir un produit structuré, ce qu'elle fait en collaboration avec la banque. Cette dernière émet le produit en question et débite les commissions auprès des investisseurs clients des sociétés (... [dans le pays G._____]). Une partie de celles-ci est rétrocédée à l'entreprise individuelle, qui à son tour en rétrocède une partie aux sociétés (... [dans le pays G._____]). Du point de vue de l'AFC, ces rétrocessions rémunèrent bien des prestations fournies par les deux sociétés (... [dans le pays G._____]) à l'entreprise individuelle. Cela résulte expressément des factures émises par lesdites sociétés et adressées à l'entreprise individuelle : elles permettent de présumer que les sociétés en cause lui fournissent des prestations, qui relèvent de l'apport de clients. Les contrats de « Profit-Sharing » énoncent clairement que l'entreprise individuelle cherche à développer son activité au G._____ et à y avoir une représentation. Les deux sociétés (... [dans le pays G._____]) sont censées l'y aider en partageant leur clientèle. Enfin, les rétrocessions sont comptabilisées comme des « finder's fees ». L'impôt sur les acquisitions doit donc être confirmé.

Dans sa réponse du 20 juin 2024, l'AFC relève à titre supplémentaire que dans la rubrique « Profit Share » des deux conventions intitulées « Profit-Sharing Agreement », les sociétés (... [dans le pays G._____]) ont droit à une rémunération pour les tâches (« duties ») accomplies dans le cadre des contrats. Ces derniers concordent donc avec la facturation. Elle ajoute que le fait que les versements des commissions aux sociétés (... [dans le

pays G. _____]) suivent immédiatement la rétribution à la partie recourante ne permet pas d'exclure que les premières fournissent des prestations à la seconde. Enfin, les déclarations émanant de D. _____ et de la société fiduciaire, établies après coup, n'auraient aucune valeur probante.

4.3

4.3.1 Dans le cas d'espèce, il n'est pas contesté que la partie recourante a reçu des rétrocessions de la part de la banque sise à l'étranger à titre de commissions sur les opérations de distribution de produits financiers structurés qui pouvaient lui être rattachées. Il n'est pas litigieux qu'à chaque reprise que la partie recourante recevait une telle rétrocession, le 70% de la somme encaissée (ou le 67% selon les précisions de la partie recourante dans ses écritures) était immédiatement reversé à la société (... [dans le pays G. _____]), E. _____ ou D. _____, dont les clients avaient souscrit ledit produit structuré. Il est également établi que les deux sociétés (... [dans le pays G. _____]) n'avaient aucun contact direct avec la banque. La partie recourante soutient que la part de la rétrocession transférée aux sociétés (... [dans le pays G. _____]) correspond à une répartition de bénéfices, telle qu'elle a été prévue dans les conventions (« Profit-Sharing Agreement ») conclues entre les parties. Les sommes en question représenteraient donc la part de bénéfice des entités (... [dans le pays G. _____]) sur le projet commun, à savoir l'obtention de commissions versées par la banque et leur partage. En aucun cas, il aurait été convenu que les sociétés (... [dans le pays G. _____]) fournissent des services à la partie recourante.

4.3.2 Comme il a été évoqué plus haut (cf. consid. 3.6.3), il est vrai qu'en l'absence d'une prestation, les dividendes et autres parts de bénéfices ne font pas partie de la contre-prestation et ne sont donc pas imposables (art. 18 al. 2 let. f LTVA). Cela dit, pour qu'il y ait distribution de bénéfices, encore faut-il que cette distribution intervienne dans le cadre de l'activité d'une personne morale ou au moins d'une société de personnes. Si l'existence d'une société est exclue, la distribution de bénéfices peut en effet être d'emblée écartée. Il s'agit par conséquent d'établir si la partie recourante était liée par un contrat de société simple avec chacune des entités (... [dans le pays G. _____]).

4.3.3 En premier lieu, il convient déjà de relever que si société simple il devait y avoir, celle-ci devrait forcément être qualifiée de tacite dans la mesure où il résulte clairement des conventions que seule la partie recourante, à savoir en son temps l'entreprise individuelle C.X. _____,

était en charge des relations avec la banque et que la collaboration avec les sociétés (... [dans le pays G. _____]) devait rester confidentielle (pour une définition de la société simple tacite, voir TERCIER/CARRON, Les contrats spéciaux, 6^e éd. 2025, n° 7751). En se reposant sur un jugement de la Haute Cour (arrêt du TF 2C_613/2007 du 15 août 2008 consid. 5.3), l'AFC est d'avis que l'art. 18 al. 2 let. f LTVA ne peut pas s'appliquer dans le cas de la répartition de bénéfices dans les sociétés simples tacites. Dans l'arrêt concerné, il est effectivement question d'une société simple, mais il ne ressort nulle part des considérants que celle-ci ait été qualifiée de société tacite. En soulignant que, du point de vue de la TVA, il est reconnu qu'un associé peut fournir des prestations à la société dont il est membre comme à un tiers et que la contre-prestation reçue à cet effet est imposable, le TF a considéré qu'il s'agissait en l'occurrence de telles prestations. Partant, il a retenu que l'excédent de résultat redistribué dans le cas considéré par moitié entre les associés n'était pas un bénéfice, mais une compensation forfaitaire pour les prestations qui n'avaient pas été facturées par les associés. Outre le fait que la doctrine se montre critique concernant cet arrêt (cf. PIERRE-MARIE GLAUSER, MWSTG-Kommentar 2025, art. 18 n° 237), il n'est en tout cas pas certain qu'on puisse en tirer de manière générale la conclusion à laquelle parvient l'AFC, étant donné qu'à aucun moment, le TF ne s'exprime sur le caractère tacite ou non de la société simple visée dans l'arrêt et qu'on ne voit pas qu'il en ait fait un critère pour décider qu'une répartition de bénéfices serait *ab ovo* impossible au sein d'une société simple tacite. Au demeurant, dans l'arrêt récent déjà cité au consid. 3.6.3 (arrêt du TAF A-620/2024 du 13 août 2025 consid. 4.4.1), le TAF a maintenant tranché la question dans le sens qu'il a reconnu qu'un rapport de prestations peut prendre place entre une société simple tacite et un de ses associés et qu'une telle société simple peut donc revêtir la qualité d'une destinataire de prestations. La valeur de la prestation fournie doit cependant être déterminée selon le prix qui serait fixé à un tiers (art. 24 al. 2 LTVA) et une distribution de bénéfices non soumise à la TVA peut encore coexister (arrêt du TAF A-620/2024 du 13 août 2025 consid. 4.4.2). Cela dit, il n'est pas nécessaire de se pencher plus spécifiquement sur cette thématique dans la mesure où, comme il sera établi ci-après, les conventions conclues avec les sociétés (... [dans le pays G. _____]) ne peuvent pas être qualifiées de contrats de société simple.

4.3.4 Il a été vu plus haut (cf. consid. 3.6.2) que dans le cas où seules deux personnes entrent en relation, il n'est pas toujours aisé de faire la distinction entre une société simple et un contrat bilatéral. Si l'existence d'une société simple implique l'*animus societatis*, à savoir la volonté de

partager non seulement les risques et les profits, mais surtout la substance même de l'entreprise, les contrats bilatéraux se caractériseront eux au contraire par le fait que les parties contractantes poursuivent chacune leur intérêt propre et par l'aspect déterminé de leur objet.

In casu, selon leur préambule, les conventions intitulées « Profit-Sharing Agreement » ont donc été conclues dans le but de formaliser les relations commerciales entre les parties et de définir leur rôle et responsabilités respectives (cf. consid. 4.1.2 ci-avant). Les prestations de chaque partie sont clairement définies, de même que la rémunération à laquelle chacune d'entre elles peut prétendre et qui est manifestement établie en fonction de l'ampleur des tâches ou responsabilités assumées de part et d'autre. Les parties sont certes tenues de collaborer pour obtenir un meilleur résultat (les sociétés [... {dans le pays G._____}] disposent d'une clientèle intéressée à acheter des produits financiers et la partie recourante peut fournir des prestations de conseil et établir les relations nécessaires avec une banque capable d'émettre les produits financiers que les clients [... {dans le pays G._____}] peuvent ensuite acquérir). Au-delà des efforts mis en commun pour qu'un maximum de transactions financières puissent être conclues, générant les rétrocessions à se partager, il en résulte cependant que chacune des parties poursuit, au sein de la convention, son propre intérêt qui se traduit par sa part au pourcentage sur les rétrocessions obtenues (33% pour la partie recourante et 67% pour le partenaire [... {dans le pays G._____}]). On se trouve clairement dans une situation dans laquelle les parties s'engagent à fournir leurs prestations dans l'optique des contreparties promises, ce qui est le propre des contrats bilatéraux. L'objet de la collaboration est très précis, de même que les rémunérations attendues. Il n'y a pas de trace d'un *animus societatis*, soit de la volonté de favoriser un but commun en partageant la substance même de l'entreprise et en exerçant une influence sur les décisions à prendre. Aucun partage des pertes n'est prévu, puisque par leur nature même ces conventions ne peuvent s'appliquer que s'il y a un résultat positif (la rétrocession) à se partager. La clause qui prévoit que les sociétés (... [dans le pays G._____]) doivent tout entreprendre pour défendre, indemniser et libérer la partie recourante de toute responsabilité contre toute réclamation de tiers dans certaines circonstances est également étrangère à une société simple en raison de son caractère unilatéral. Il en va de même des modalités de dénonciation des conventions qui prévoient un simple délai de 30 jours à cet effet. Au surplus, le fait que les deux sociétés (... [dans le pays G._____]) adressent des factures à la partie recourante (cf. consid. 4.1.3 ci-avant) – de même d'ailleurs que le fait que la partie recourante aurait adressé des factures aux deux sociétés

(... [dans le pays G. _____]) si elles avaient pu encaisser directement les commissions de la banque (cf. consid. 4.2.1 et 4.3.5) – semble également s'opposer à une qualification de société simple.

Sur la base de ces développements, le Tribunal retient donc que les conventions conclues entre l'ancienne entreprise individuelle et les deux sociétés (... [dans le pays G. _____]) ne peuvent être qualifiées de contrats de société simple. Il s'agit au contraire de contrats bilatéraux qui définissent les prestations que les parties se fournissent réciproquement. Dans ces conditions, l'application de l'art. 18 al. 2 let. f LTVA est d'emblée exclue et la part des rétrocessions que la partie recourante reverse aux deux sociétés (... [dans le pays G. _____]) ne peut être considérée comme le versement d'une part de bénéfice non soumis à la TVA. Ce constat ayant été fait, il s'agit désormais d'analyser les différentes opérations résultant de ces conventions et d'examiner s'il y a eu, comme le soutient l'AFC, des prestations qui ont été fournies par les sociétés (... [dans le pays G. _____]) à la partie recourante.

4.3.5 En l'occurrence, il a été établi que c'est la partie recourante qui a entretenu toutes les relations avec la banque. Des produits financiers structurés, façonnés sur mesure pour les besoins des clients des sociétés (... [dans le pays G. _____]), ont été émis par la banque et achetés par ceux-ci. Sur la base de la convention conclue avec la banque, la partie recourante recevait des commissions, respectivement des rétrocessions, qui venaient rémunérer ses activités de distributeur et/ou d'intermédiaire à raison des produits vendus aux clients des sociétés (... [dans le pays G. _____]). La partie recourante conservait environ 33% du montant de ces rétrocessions et elle en restituait le reste aux deux sociétés (... [dans le pays G. _____]). Du point de vue de la TVA, une chaîne d'opérations s'est ainsi mise en place. Sans les clients des sociétés (... [dans le pays G. _____]), il n'y aurait pas eu d'achat des produits financiers et pas de rétrocessions à la partie recourante. Autrement dit, c'est parce que les sociétés (... [dans le pays G. _____]) ont incité leur clientèle à acheter les produits structurés que les commissions ont pu être générées et versées à la partie recourante pour son activité d'intermédiation. A partir du moment où les sociétés (... [dans le pays G. _____]) n'avaient aucune relation directe avec la banque et que cette dernière rémunérait la partie recourante pour les ventes de produits structurés réalisées avec les clients des premières, cela signifie forcément qu'il y a eu en amont apport de la clientèle des sociétés (... [dans le pays G. _____]) à la partie recourante.

Cette conclusion est confortée par les conventions conclues entre la partie recourante et les sociétés (... [dans le pays G._____]). La tâche essentielle de ces dernières – et qui justifie le versement des deux tiers des montants des rétrocessions – consiste dans la prospection de clients potentiels et leur accompagnement dans le choix des investissements. Du moment que l'existence d'une société simple a été écartée (cf. consid. 4.3.4 ci-avant), cette prestation ne peut avoir comme destinataire que l'autre partie au contrat, à savoir la partie recourante. Les sociétés (... [dans le pays G._____]) ont en outre réclamé leur dû à la partie recourante au moyen de factures (« Invoice ») adressées à l'entreprise individuelle C.X._____ et portant l'intitulé « Commissions fees regarding our business agreement » (cf. consid. 4.1.3 ci-avant). Or, à l'instar de ce qui a été rappelé plus haut (cf. consid. 3.3.1 et 3.3.2 ci-avant), du point de vue de la TVA, la facture constitue un indice important – voire entraîne la présomption – qu'une opération TVA a eu lieu et qu'elle a été effectuée par son auteur, agissant en son propre nom. La même présomption s'applique au destinataire de la facture qui est également vu comme le destinataire de la prestation facturée. La partie recourante a d'ailleurs comptabilisé ces factures comme une charge dans sa comptabilité. Certes, la partie recourante a ensuite produit une attestation de sa société fiduciaire indiquant que ces sommes avaient été comptabilisées par erreur sous cette forme. Emanant d'une personne proche de la partie recourante et établie après coup, une telle attestation a toutefois une valeur probante faible (cf. consid. 2.2.3 ci-avant) et n'est pas de nature à remettre en question l'analyse économique et contractuelle opérée ci-avant. Il en va de même s'agissant de l'attestation émanant de la société D._____ (cf. consid. 4.1.3 ci-avant).

De même, lorsque la partie recourante affirme n'avoir que six clients dont X._____ s'occupe directement et que la collaboration avec les sociétés (... [dans le pays G._____]) ne lui a procuré aucune relation de client, elle se méprend sur la nature des prestations d'apport en clientèle visées en l'espèce. En l'occurrence, ces prestations ne devaient pas nécessairement se concrétiser par la présentation et le transfert de la relation clients à la partie recourante. La prestation d'apports de clients a déjà eu lieu du fait que les sociétés (... [dans le pays G._____]) ont incité leur propre clientèle à acheter les produits financiers structurés, ayant ensuite généré les rétrocessions à partager. Sans cet apport de clientèle, aucune rétrocession n'aurait pu avoir lieu.

Certes, la partie recourante fait valoir que du point de vue économique, si les sociétés (... [dans le pays G._____]) avaient pu encaisser

directement les commissions de la banque, l'entreprise individuelle n'aurait eu, de son côté, qu'à facturer des prestations de conseil à l'attention de celles-ci, ce qui aurait constitué une opération non soumise à la TVA puisque fournie à des destinataires sis à l'étranger. Toutefois, comme il a été vu dans les considérations qui précèdent, la réalité des opérations est différente sur la base des contrats et des factures qui ont été effectivement établis. Du moment que les sociétés (... [dans le pays G. _____]) n'avaient aucun contact direct avec la banque et que c'est la partie recourante qui recevait l'entier de la rétrocession pour les ventes de produits structurés réalisées grâce à leurs clients, la prestation d'apport de clients des sociétés (... [dans le pays G. _____]) ne peut pas être considérée comme effectuée à la banque, mais à la partie recourante, qui elle-même a pu s'appuyer sur cet apport de clientèle pour réaliser ses propres opérations de distribution des produits de la banque, justifiant ainsi le versement de la rétrocession.

Compte tenu de ce qui précède, le Tribunal doit constater que, du point de vue de la TVA, les sociétés (... [dans le pays G. _____]) ont fourni à la partie recourante des prestations d'apport de clientèle, indispensables à la partie recourante pour réaliser elle-même son activité d'intermédiation auprès de la banque et générer les rétrocessions. Le versement ultérieur par la partie recourante de la part de ces rétrocessions aux deux sociétés (... [dans le pays G. _____]) présente un lien direct avec l'activité déployée par ces dernières sur la base des conventions. Un rapport de prestations a bien eu lieu. Les prestations fournies par les sociétés (... [dans le pays G. _____]) (apport de clientèle, cf. consid. 3.5 ci-avant) devant être localisées au siège du destinataire de la prestation, à savoir la partie recourante sise en Suisse, la perception de l'impôt sur les acquisitions liées au paiement de ces prestations doit être confirmée et le recours rejeté.

5.

Les frais de procédure sont arrêtés à 6'250 fr. et sont mis à la charge de la partie recourante, laquelle succombe, en application de l'art. 63 al. 1 PA et des 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 sont prélevés sur l'avance de frais déjà versée par la partie recourante à hauteur du même montant.

(Le dispositif est porté à la page suivante.)

Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :

1.

Le recours est rejeté.

2.

Les frais de procédure sont arrêtés à 6'250 fr. et sont mis entièrement à la charge de la partie recourante. Ils sont prélevés sur l'avance de frais versée par cette dernière à hauteur du même montant.

3.

Le présent arrêt est adressé à la partie recourante 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 :

- à la partie recourante (acte judiciaire)
- à l'autorité inférieure (n° de réf. *** ; acte judiciaire)