



Arrêt du 2 septembre 2025

Composition

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

Parties

A. _____ SA,
représentée par
Mathieu Howald,
Consultants Associés SA,
recourante,

contre

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

Objet

TVA (2^{ème} trimestre 2017 au 4^{ème} trimestre 2021) ; lieu des
prestations de services ; sociétés offshores.

Faits :**A.**

A. _____ SA (ci-après : la recourante), sise à (... [en Suisse]) et inscrite au registre du commerce du canton (...) depuis le ***, est une société anonyme ayant pour but la fourniture de services dans le domaine de la finance, en particulier en matière de transactions financières, notamment de services d'intermédiation en relation avec des fonds d'investissements et des actions de sociétés privées.

La recourante est immatriculée au registre de l'Administration fédérale des contributions (ci-après : AFC ou autorité inférieure) depuis le *** en qualité d'assujettie au sens de l'art. 10 de la loi fédérale du 12 juin 2009 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (LTVA, RS 641.20).

B.

B.a A l'occasion d'un contrôle portant sur les périodes fiscales du 26 juin 2017 au 31 décembre 2021, l'AFC a constaté que la recourante avait renoncé à soumettre à la TVA des prestations de conseil en placements financiers fournies à quatre sociétés offshores (C. _____, D. _____, E. _____ SA et F. _____) dont il n'avait pas été démontré qu'elles étaient détenues majoritairement par des ayants droit économiques domiciliés à l'étranger.

B.b En date du 6 septembre 2023, l'AFC a adressé à la recourante une notification d'estimation (no ***) par laquelle elle fixait la créance fiscale (CHF ***, CHF ***, CHF ***, CHF *** et CHF ***) et la correction de l'impôt en sa faveur (CHF ***) pour les années 2017 à 2021.

B.c Sous pli du 11 octobre 2023, la recourante agissant par l'entremise de la société de services Consultants Associés SA a contesté le bien-fondé de la notification d'estimation susmentionnée, concluant à son annulation partielle. Elle estimait d'une part que les documents produits étaient suffisants à démontrer la localisation à l'étranger des prestations litigieuses et d'autre part que l'AFC avait fait preuve d'un formalisme excessif.

B.d Par décision du 15 mars 2024, l'AFC a confirmé la créance fiscale et la correction de l'impôt en sa faveur telles qu'elles résultaient de la notification d'estimation no ***, soit à CHF ***. Elle a estimé que la recourante n'avait pas prouvé à satisfaction que les sociétés offshores, à qui les prestations avaient été fournies, étaient détenues majoritairement par des ayants droit économiques domiciliés à l'étranger. Elle a également rejeté le grief lié au formalisme excessif invoqué par la recourante.

B.e Sous pli du 19 avril 2024, la recourante a formé réclamation contre la décision du 15 mars 2024, concluant à son annulation. Selon la recourante, la documentation qu'elle a produite apportait la preuve que les ayants droit économiques n'étaient pas et n'avaient jamais été domiciliés en Suisse. La recourante a également demandé à pouvoir bénéficier de plus de temps afin de réunir davantage de documentation.

B.f En date du 24 juin 2024, l'AFC a imparti un délai au 22 juillet 2024 à la recourante pour produire d'autres pièces.

B.g Le 5 juillet 2024, la recourante a remis des documents supplémentaires concernant la société D._____ et la société C._____.

B.h Par décision sur réclamation du 2 septembre 2024, l'AFC a rejeté la réclamation de la recourante dans la mesure de sa recevabilité, fixant la créance fiscale pour les années 2017 à 2021 en référence à la notification d'estimation du 6 septembre 2023 et déterminant la correction de l'impôt en sa faveur à un montant de CHF *** (plus intérêt moratoire dès le 1^{er} juin 2020). En substance, l'autorité inférieure a relevé que la recourante n'avait pas apporté la preuve du domicile à l'étranger des ayants droit économiques des sociétés offshores.

C.

C.a Par acte du 2 octobre 2024, la recourante, dûment représentée, a interjeté recours à l'encontre de cette décision par-devant le Tribunal administratif fédéral (ci-après : la Cour de céans, le TAF ou le Tribunal) concluant à l'annulation de la décision du 2 septembre 2024, à la reconnaissance de la validité des preuves apportées concernant la domiciliation à l'étranger des ayants droit économiques et la reconnaissance de l'exonération du chiffre d'affaires contesté en 2017. En substance, la recourante a réaffirmé avoir apporté les moyens de preuve suffisants à démontrer le domicile à l'étranger des ayants droit économiques des sociétés offshores. A l'appui de son écriture, elle a présenté deux pièces supplémentaires n'ayant pas été produites au cours de la procédure jusque-là.

C.b Dans sa réponse du 22 novembre 2024, l'autorité inférieure a formulé plusieurs observations en lien avec les griefs soulevés par la recourante, maintenant pour l'essentiel sa position. Toutefois, suite à la production des pièces supplémentaires par la recourante à l'appui de son mémoire de recours, l'AFC a considéré que la recourante, en ce qui concerne la

prestation fournie à la société C._____, a pu apporter une preuve suffisante que l'ayant droit économique est domicilié à l'étranger. L'autorité inférieure a donc conclu à l'admission partielle du recours sur ce point avec suite de frais.

C.c Dans sa réplique du 17 décembre 2024, la recourante a confirmé sa position. Elle a souligné que la situation fiscale de la prestation admise par l'AFC est identique à celles des autres prestations que l'autorité inférieure a refusé de reconnaître et que les pièces produites suffisent à le prouver. Elle a également réitéré que l'AFC a fait preuve d'un formalisme excessif et a soutenu que la charge de prouver l'insuffisance des preuves incombe à l'AFC. En l'absence d'éléments contraires crédibles, les preuves déjà produites devraient être jugées suffisantes.

C.d Par duplique du 20 janvier 2025, l'autorité inférieure a réitéré ses conclusions du 22 novembre 2024 et « [a conclu] en outre au rejet de la demande telle qu'énoncée dans la réplique, avec suite de frais et sans octroi de dépens ».

Les autres faits et allégations des parties seront, pour autant que de besoin, repris dans les considérants en droit qui suivent.

Droit :

1.

1.1 Le Tribunal examine d'office et librement la recevabilité des recours qui lui sont soumis (cf. ATAF 2007/6 consid. 1).

1.2 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 LTAF, le Tribunal 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).

1.3 En sa qualité de destinataire de la décision sur réclamation du 2 septembre 2024, la recourante est spécialement touchée par celle-ci et

a un intérêt digne de protection à son annulation ou à sa modification (cf. art. 48 al. 1 PA). Interjeté en temps utile (cf. art. 50 al. 1 PA), son recours répond en outre aux exigences de contenu et de forme de la procédure administrative (cf. art. 52 al. 1 PA). Il convient dès lors d'entrer en matière sur ses mérites.

2.

La 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 (cf. art. 49 PA). Le Tribunal administratif fédéral constate les faits et 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 entreprise (cf. ATAF 2014/24 consid. 2.2 et 2009/57 consid. 1.2 ; arrêt du TAF F-4926/2025 du 8 juillet 2025).

3.

3.1 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 présent litige portant exclusivement sur des périodes fiscales postérieures à cette date (périodes allant du 2^{ème} trimestre 2017 au 4^{ème} trimestre 2021), la LTVA et l'OTVA sont ainsi seules applicables, tant au fond qu'en ce qui concerne la procédure.

3.2 La LTVA a cependant été partiellement modifiée par la révision adoptée le 30 septembre 2016 et entrée en vigueur au 1^{er} janvier 2018 (RO 2017 3575) ainsi que par la révision adoptée le 16 juin 2023 et entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2025 (RO 2024 438). En l'espèce, l'objet du litige ne concerne que l'année 2017. En effet, la recourante limite son recours à la question de l'assujettissement de quatre prestations ayant eu lieu au cours de l'année 2017. Seront donc citées dans les considérants qui suivent les dispositions de la LTVA et de l'OTVA dans leur teneur applicable jusqu'au 31 décembre 2017 (cf. parmi d'autres : ATF 144 II 273 consid. 2.2.4).

4.

4.1 Le litige consiste en l'espèce à déterminer si les prestations effectuées par la recourante peuvent être exonérées de la TVA en Suisse.

4.2 A teneur de l'art. 1 al. 2 let. a LTVA, seules les opérations réalisées sur le territoire suisse sont soumises à l'impôt. Les opérations dont le lieu se situe à l'étranger ne sont donc pas imposables car échappant au champ d'application territorial de la TVA suisse. L'art. 8 al. 1 LTVA traite du lieu de

la prestation de services. De manière générale, et à défaut d'une règle de rattachement spécifique au sens de l'art. 8 al. 2 LTVA, celui-ci se définit comme le lieu où le destinataire de la prestation 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 stable, le lieu où il séjourne habituellement (art. 8 al. 1 *in fine* LTVA). En d'autres termes, la non-imposition d'une opération n'est admise que s'il est prouvé que le lieu de sa réalisation se situe à l'étranger (cf. sur ce principe, l'arrêt du TF 9C_578/2024 du 20 décembre 2024 consid. 2.3.1).

4.3 La recourante a incontestablement effectué des prestations de services dont les mandantes, ses clientes, étaient des sociétés offshores, c'est-à-dire des entités dont le siège était par définition sis à l'étranger. Elle soutient pour ce motif que ces prestations ne doivent pas être soumises à la TVA. Elle affirme avoir produit des pièces permettant de le prouver (cf. partie C, page 10 du mémoire de recours). Cela revient à examiner si, compte tenu de la nature des services et des règles sur la répartition du fardeau de la preuve, la recourante est parvenue à prouver que ces prestations ont été effectuées à des destinataires à l'étranger.

4.4 Il convient en premier lieu d'examiner les règles générales en matière de preuve (cf. consid. 5.1 à 5.7 *infra*). Dans un second temps, il y aura lieu d'analyser les particularités liées aux prestations de services dont le destinataire est une société offshore (cf. consid. 5.8 *infra*).

5.

5.1 La procédure administrative contentieuse est régie par la maxime inquisitoire, selon laquelle l'autorité constate 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 (cf. art. 13 PA), en vertu duquel celles-ci doivent indiquer les moyens de preuve disponibles et motiver leur requête (cf. art. 52 PA). Partant, 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).

5.2 La maxime inquisitoire impose au juge d'apprécier d'office l'ensemble des preuves à disposition, selon sa libre conviction (cf. art. 40 de la loi fédérale du 4 décembre 1947 sur la procédure civile fédérale [PCF, RS 273], applicable en vertu du renvoi de l'art. 19 PA ; cf. ég. art. 81 al. 3

LTVA). 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 et A-2350/2020 du 17 janvier 2022 consid. 1.7).

5.3 En matière de TVA, l'art. 81 al. 3 LTVA consacre ce principe et précise que l'acceptation d'une preuve ne doit pas dépendre exclusivement de la présentation de moyens de preuves précis. Cela vaut en particulier s'agissant de la preuve des faits qui lèvent ou diminuent l'imposition (cf. Message du Conseil fédéral du 25 juin 2008 sur la simplification de la TVA, FF 2008 6277, 6280 et 6395). 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-4704/2022 du 6 août 2024 consid. 2.3.2, A-2350/2020 du 17 janvier 2022 consid. 1.7 et A-2119/2021 du 28 juin 2021 consid. 2.3).

5.4 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 d'autres, cf. arrêt du TAF A-4704/2022 du 6 août 2024 consid. 2.4.1 ; cf. ég. art. 33 al. 1 PA *a contrario*).

5.5 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 la personne assujettie 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 133 II 153 consid. 4.3 ; parmi d'autres, cf. arrêt du TAF A-4704/2022 du 6 août 2024 consid. 2.4.2).

5.6 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. ATF 139 V 176 consid. 5.2 ; arrêts du TAF A-4704/2022 du 6 août 2024 consid. 2.4.3 et A-2350/2020 du 17 janvier 2022 consid. 1.8). 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-4704/2022 du 6 août 2024 consid. 2.4.3 et A-1996/2022 du 19 décembre 2022 consid. 3.3.2 [confirmé par l'arrêt du TF 9C_111/2023 du 16 mai 2023]).

5.7 En résumé, à ce stade, il s'agit de souligner que la preuve de l'absence d'imposition des prestations litigieuses revient à la recourante mais que, dans le régime en vigueur, l'appréciation d'une preuve ne doit pas dépendre exclusivement de la présentation de moyens de preuve précis. Il reste à vérifier l'application de ces principes dans le cas d'espèce, à savoir dans la situation où des prestations de services sont fournies à destination d'entités offshores, sises à l'étranger.

5.8

5.8.1 Les sociétés offshores sont définies comme des sociétés d'investissement passives qui possèdent uniquement un siège statutaire, ne disposent d'aucune infrastructure ni de personnel propre, n'exercent aucune activité à proprement parler, se limitent à se présenter en tant que détenteur d'un compte pour la réception d'argent ou en tant que propriétaire de fortune (par ex. portefeuille de titres) et se voient fournir des

prestations de services qui ne consistent, en règle générale, qu'en la gestion des valeurs patrimoniales qui sont en leur propriété (cf. AFC, Info TVA no 14 concernant le secteur Finance [ci-après: AFC, Info TVA no 14], point 7.1 ; arrêt du TF 2C_402/2021 du 10 novembre 2021 consid. 5.2).

Selon une pratique qu'elle a développée sous l'ordonnance du 22 juin 1994 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (aOTVA, RO 1994 1464), puis reprise sous l'ancienne loi fédérale du 2 septembre 1999 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (aLTVA, RO 2000 1300) et confirmée sous l'actuelle LTVA, l'AFC retient que le traitement fiscal des prestations de services fournies par des assujettis à des sociétés offshore telles que définies ci-avant (sociétés d'investissement étrangères passives répondant aux quatre critères énoncés) dépend du « lieu de domicile des détenteurs de la majorité des parts de participation à de telles sociétés (en règle générale ayant-droit économique) » (AFC, Info TVA no 14, point 7.1 ; arrêt du TF 2C_402/2021 du 10 novembre 2021 consid. 5.2). Ainsi, selon l'AFC, « si le domicile de l'ensemble des personnes qui détiennent la majorité (plus de 50 %) des parts de participation d'une société offshore se trouve à l'étranger, les prestations de services au sens de l'art. 8, al. 1, LTVA fournies à cette société sont réputées être fournies à l'étranger et de ce fait ne sont pas soumises à l'impôt » (AFC, Info TVA no 14, point 7.1). Sont en revanche soumises à l'impôt les mêmes prestations fournies à de telles sociétés dominées par des personnes domiciliées ou sises sur le territoire suisse (cf. AFC, Info TVA no 14, point 7.1 ; arrêt du TF 2C_402/2021 du 10 novembre 2021 consid. 5.2 ; arrêt du TAF A-3547/2009 et A-3552/2009 [causes jointes] du 12 septembre 2011 consid. 3.6.2). Il y a ainsi « Durchgriff » ou transparence de la société de domicile étrangère, en ce sens que les ayants droit économiques de la société, et non celle-ci, déterminent le sort fiscal des prestations (arrêt du TAF A-2727/2019 du 29 mars 2021 consid. 5.6.2).

Le Tribunal fédéral a approuvé cette pratique sous l'angle de l'aOTVA (arrêt du TF 2A.534/2004 du 18 février 2005 consid. 6.2, à propos de l'ancienne notice no 13 de l'AFC concernant l'exonération de certaines prestations de services fournies à l'étranger ou acquises de l'étranger, édition du 31 janvier 1997 ; sur la portée des ordonnances administratives des autorités fiscales, voir parmi d'autres, l'arrêt du TAF A-2093/2022 du 9 février 2024 consid. 7.1), en retenant qu'il convient de déterminer si la société de domicile étrangère est effectivement établie à l'étranger, car de telles sociétés sont fréquemment constituées dans le but d'économiser des impôts par des personnes ayant leur domicile ou leur siège dans un autre pays. Il importe donc de savoir où se trouve le domicile ou le siège des

personnes qui contrôlent la société de domicile (cf. arrêt du TF 2A.534/2004 du 18 février 2005 consid. 6.2). Il n'y a pas lieu de s'écarter de cette jurisprudence encore récemment confirmée (cf. arrêts du TF 9C_578/2024 du 20 décembre 2024 consid. 2.3.2 et 2C_402/2021 du 10 novembre 2021 consid. 5.2).

5.8.2 S'agissant de la preuve du domicile ou du siège du détenteur de la majorité des droits de participation dans le cadre de prestations de services fournies à des sociétés offshores, la jurisprudence s'est régulièrement référée aux publications relatives à la pratique de l'AFC en matière de TVA (arrêts du TF 2C_402/2021 du 10 novembre 2021 consid. 7.3, 2A.534/2004 du 18 février 2005 consid. 4.2 et 4.3 ; arrêt du TAF A-2727/2019 du 29 mars 2021 consid. 7.2). Celles-ci dressent une liste indicative des moyens de preuve envisageables pour ce type de situations (cf. AFC, Info no 14, point 7.1). En ce qui concerne les banques, le formulaire A y est expressément mentionné tandis que pour d'autres types de sociétés, on y retrouve notamment les extraits du registre du commerce ainsi que les attestations des conseillers d'administration de la société offshore certifiant le domicile de l'actionnaire majoritaire. Ces publications précisent également que la preuve ne peut être apportée qu'à condition que le domicile des personnes dominant la société offshore ressorte clairement desdits documents.

Les jurisprudences précitées ont confirmé que les moyens de preuve susmentionnés permettent d'apporter la preuve requise dans le contexte de sociétés offshores. Elles précisent toutefois également que cette preuve peut être apportée par d'autres moyens. La Cour de céans a par exemple admis une attestation délivrée par un notaire aux Bahamas certifiant le domicile de l'ayant droit économique d'une société offshore (arrêt du TAF A-6392/2011 du 6 février 2012, p. 6). Cette jurisprudence illustre par ailleurs l'importance que revêt la qualité officielle de l'émetteur d'une pièce dans l'appréciation de sa valeur probante.

L'on ajoutera enfin que la preuve de la localisation des prestations de services dans le contexte de sociétés offshores est soumise à des exigences particulièrement rigoureuses compte tenu du fait qu'il n'est en général pas possible d'effectuer un contrôle auprès du destinataire sis à l'étranger. Pour ces raisons, des pièces établies après coup, à la suite d'un contrôle fiscal, appellent une appréciation prudente (ATF 133 II 153 consid. 7.2 ; arrêt du TF 9C_578/2024 du 20 décembre 2024 consid. 2.3.1 ; arrêt du TAF A-1782/2023 du 27 janvier 2025 consid. 3.2.2).

6.

Il convient à présent de résumer les arguments des parties (cf. consid. 6.1 et 6.2 *infra*) et de préciser l'objet du litige (cf. consid. 6.3 *infra*).

6.1 Dans ses différentes écritures, la recourante a estimé être parvenue à démontrer la localisation à l'étranger des quatre prestations fournies aux sociétés C._____, D._____, E._____ SA et F._____. En effet, elle a affirmé que les pièces produites suffisent à démontrer que les détenteurs d'une majorité des parts de participation de chacune de ces sociétés étaient domiciliés à l'étranger durant l'année 2017 au cours de laquelle ont eu lieu les prestations litigieuses. Elle a en outre soutenu que c'est à tort que l'autorité inférieure a nié la force probante des attestations et documents produits après le contrôle fiscal. La recourante a également rappelé qu'elle ne qualifie pas en tant qu'intermédiaire financier au sens de la loi fédérale concernant la lutte contre le blanchiment d'argent et le financement du terrorisme du 10 octobre 1997 (LBA, RS 955.0) et qu'elle n'est partant pas tenue de produire un formulaire A pour apporter la preuve du domicile des personnes dominant les sociétés offshores. Enfin, elle a considéré que l'autorité inférieure, en refusant d'admettre les preuves apportées, a fait preuve d'un formalisme excessif et a violé le principe de la bonne foi. La recourante a soutenu avoir pleinement collaboré tout au long de la procédure en fournissant toutes les preuves accessibles, malgré les obstacles liés aux divers secrets bancaires et professionnels. Conformément à l'art. 8 CC, il reviendrait maintenant à l'AFC la charge de prouver l'insuffisance des preuves produites. En l'absence d'éléments contraires crédibles, les preuves déjà produites doivent être jugées suffisantes.

6.2 Dans la décision attaquée, l'autorité inférieure a quant à elle affirmé que la recourante n'avait pas apporté la preuve de la localisation à l'étranger des services prestés en ce qui concerne les sociétés D._____, E._____ SA et F._____. Au stade de la réponse et compte tenu des nouvelles pièces produites avec le recours, elle a en revanche reconnu la preuve apportée par la recourante en ce qui concerne les prestations fournies à la société C._____, et a dès lors conclu à l'admission partielle du recours, admettant la localisation à l'étranger de ces services. L'autorité inférieure a justifié le manque de force probante des documents produits en lien avec les trois premières sociétés susmentionnées soulignant notamment que plusieurs d'entre eux étaient datés d'après la reprise fiscale, que certaines déclarations provenaient de personnes dont la compétence à attester du domicile de l'ayant droit économique n'était pas établie, et que certaines attestations n'étaient pas signées. L'AFC a en

autre fait savoir dans sa réponse qu'elle ne demande pas, contrairement à ce qu'affirme la recourante, la production d'un formulaire A pour prouver le domicile des ayants droit économiques. Elle a précisé à ce sujet que la présentation d'un extrait du registre des entreprises, accompagnée de l'attestation des administrateurs, constitue le moyen de preuve privilégié, mais que d'autres moyens de preuve étaient acceptés. Enfin, elle a expliqué que si les exigences accrues en matière de preuve ne s'appliquaient qu'aux quatre prestations concernées, cela était dû au fait que celles-ci avaient été fournies à des sociétés établies dans des paradis fiscaux. Dans les autres cas, les prestations fournies à l'étranger avaient été réalisées avec des destinataires qui n'étaient pas établis dans de tels États.

6.3 En procédure administrative contentieuse, l'objet du litige est défini par trois éléments, à savoir l'objet du recours, les conclusions du recours et, accessoirement, les motifs de celui-ci. Le contenu de la décision attaquée, plus particulièrement son dispositif, délimite l'objet du litige (cf. arrêts du TF 2C_118/2014 du 22 mars 2015 consid. 1.3 et 2C_612/2007 du 7 avril 2008 consid. 4.1 ; arrêts du TAF A-534/2022 du 6 novembre 2023 consid. 1.2.2 et A-2420/2019 du 3 décembre 2019 consid. 3.3.1 ; MOSER et al., *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, 3^e éd. 2022, ch. 2.8). En l'espèce, la décision attaquée confirme l'imposition à la TVA suisse des prestations de conseil en placement financier facturées par la recourante aux sociétés C._____, D._____, E._____SA et F._____ durant l'année 2017. Comme vu précédemment (cf. consid. 6.2 *supra*), l'AFC a fait siennes les conclusions de la recourante en ce qui concerne les prestations fournies à la société C._____, indiquant que la reprise d'impôt doit être modifiée sur ce point. Ce faisant, l'autorité inférieure n'a pas rendu de nouvelle décision au sens de l'art. 58 al. 1 PA, mais présenté une conclusion tendant à l'admission partielle du recours (RICHARD/DELAYE, in : François Bellanger et al. [éd.], *Commentaire romand de la PA*, 2024, art. 58 n° 39). La décision attaquée est demeurée inchangée et il revient ainsi au Tribunal de déterminer si la recourante est parvenue, comme elle le prétend, à apporter la preuve de la localisation à l'étranger des prestations de services qu'elle a fournies à ses clientes, des sociétés offshores, y compris concernant la société au sujet de laquelle les parties s'accordent désormais à dire que c'est le cas.

7.

7.1 En l'espèce, comme il a été retenu précédemment (cf. consid. 5.7 *supra*), il revenait à la recourante d'apporter la preuve que les sociétés offshores – dont il n'est pas contesté qu'il s'agit de sociétés

d'investissement passives – pouvaient bien être qualifiées de destinataires à l'étranger des prestations de services qu'elle fournissait. Dans le cas d'espèce, il s'agit dès lors d'examiner les pièces produites par la recourante afin de déterminer si elles suffisent à apporter la preuve que le domicile ou le siège de l'ensemble des personnes qui détiennent la majorité des droits de participation de la société en question se trouve également à l'étranger.

7.2 S'agissant de la prestation de services fournie à la société C._____, la recourante a produit les pièces suivantes :

- Une attestation du *** 2023, à l'en-tête de la société C._____, signée par la société G._____, qui est présentée comme l'administrateur de la société C._____, certifiant que l'ayant droit économique de ladite société était domicilié (... [à l'étranger]) « pendant l'ensemble de l'année 2017 ».
- Une attestation du *** 2023 à l'en-tête de H._____ SA (intermédiaire financier en relation avec la recourante) et signée par I._____ certifiant que l'ayant droit économique de la société C._____ était domicilié à l'étranger au moment de la prestation de services.
- Un échange de courriels entre B._____ (associé gérant de la recourante) et I._____ au cours duquel I._____ confirme en date du *** 2023 que l'ayant droit économique de la société C._____ était domicilié à l'étranger. La période à laquelle cette affirmation se réfère n'est pas précisée, mais au vu du contexte exposé dans l'échange de courriels, l'on peut raisonnablement supposer qu'il s'agit de l'année 2017.
- Une attestation du *** 2024 à l'en-tête de Consultant Associés SA et signée par Monsieur Matthieu Howald déclarant qu'en sa qualité de société d'audit agréée par l'Autorité de surveillance en matière de révision (ASR) et société d'audit LBA auprès de divers organismes de surveillance autorisés par la FINMA, elle avait pu consulter, en tant qu'auditeur LBA de l'intermédiaire financier H._____ SA, l'intégralité du dossier LBA de la société C._____ et certifiant, qu'après examen des divers documents déterminants (dont le formulaire A pour l'identification de l'ayant droit économique), le seul et unique ayant droit économique de la société C._____ avait toujours été domicilié (... [à l'étranger]).

- Une liste des auditeurs agréés auprès de l'Organisme de Surveillance pour Intermédiaires Financiers & Trustees SO-FIT parmi lesquels se trouve Consultants Associés SA.
- Une capture d'écran du site web de l'Organisme de Surveillance des Instituts Financiers (OSIF), indiquant que Consultants Associés SA est un auditeur agréé par celui-ci.

A la suite de la production de deux pièces supplémentaires (les deux dernières mentionnées dans la liste ci-dessus) à l'appui du mémoire de recours, l'AFC a considéré que ces éléments conféraient suffisamment de force probante à l'attestation signée par Consultants Associés SA et a, en conséquence, accepté de modifier la reprise fiscale. La Cour de céans partage l'appréciation retenue par l'AFC. Les deux pièces supplémentaires permettent d'établir de manière fiable la qualité d'auditeur agréé de Consultants Associés SA. Dès lors, l'attestation signée par cette dernière, certifiant que l'ayant droit économique de la société C._____ était domicilié à l'étranger en 2017, présente une force probante accrue en ce sens qu'elle émane d'un auditeur agréé soumis aux exigences et contrôle de la LBA. Partant, les pièces produites sont suffisantes à prouver la localisation à l'étranger de la prestation fournie à la société C._____ et ladite prestation ne doit pas être soumise à la TVA. Il en découle que le recours doit être partiellement admis sur ce point et la décision de l'AFC du 2 septembre 2024 réformée sur ce point (pour le calcul de la reprise fiscale à annuler, cf. consid. 8 *infra*).

7.3 S'agissant de la prestation fournie à la société D._____, la recourante a produit les pièces suivantes :

- Une attestation du *** 2023, à l'en-tête de la société D._____, par laquelle la société J._____, présentée comme administrateur de la société D._____ confirme que l'ayant droit économique de ladite société n'était pas domicilié en Suisse en 2017. L'attestation exclut explicitement toute garantie ou responsabilité.
- Un échange de courriels entre l'associé gérant de la recourante et K._____ (vraisemblablement un employé d'une banque) au cours duquel ce dernier affirme en date du *** 2023 que l'ayant droit économique de la société D._____ n'est pas un résident suisse.
- Un document du *** 2014 à l'en-tête de la société L._____, signé par les précédents administrateur et secrétaire de la société D._____.

dans lequel la société J. _____ est nommée en tant qu'administrateur unique de la société D. _____.

- Un document du *** 2014 à l'en-tête de la société L. _____, signé par la société J. _____ en qualité d'administrateur unique de la société D. _____, dans lequel la société J. _____ révoque avec effet immédiat toutes les signatures autorisées auprès des comptes bancaires détenus par la société D. _____ auprès de la banque X. _____ et se désigne elle-même comme personne habilitée à signer avec signature individuelle.

Comme relevé par la jurisprudence (cf. consid. 5.8.2 *supra*), l'attestation d'un administrateur de la société offshore concernant le domicile de l'actionnaire majoritaire est un moyen de preuve envisageable. En l'occurrence, la recourante a produit une attestation à l'en-tête de la société D. _____ par laquelle la société J. _____, présentée comme l'administrateur de la société D. _____, confirme que l'ayant droit économique de la société n'était pas domicilié en Suisse en 2017. Elle a également produit deux pièces visant à établir la qualité d'administrateur de la société J. _____ (les deux dernières mentionnées dans la liste ci-dessus). Il convient toutefois de rappeler que compte tenu du statut particulier des sociétés offshores établies dans des paradis fiscaux ainsi que du fait qu'il n'est en général pas possible d'effectuer un contrôle auprès du destinataire sis à l'étranger, la preuve de la localisation à l'étranger des prestations de services est soumise à des exigences particulièrement rigoureuses (cf. consid. 5.8.2 *supra*). Il en découle que, s'agissant des sociétés offshores, la qualité d'administrateur doit être établie par la production d'un extrait du registre du commerce ou d'un document présentant une valeur probante équivalente, émanant d'une autorité compétente. Or, les documents produits par la recourante dans le cas d'espèce n'ont pas été émis par une autorité et semblent plutôt provenir de la société elle-même. La recourante ne communique pas davantage d'informations à cet effet dans ses écritures. Partant, les documents fournis sont insuffisants pour établir la qualité d'administrateur de la société J. _____. En l'absence de la preuve de la qualité d'administrateur de la société J. _____, l'attestation qu'elle signe n'est pas à même de constituer un moyen de preuve adéquat pour établir le domicile des personnes dominant la société offshore, sans compter que ladite attestation a été établie sous réserve (soit en excluant toute garantie ou responsabilité quant à l'information donnée). A cela s'ajoute le fait que celle-ci a été rédigée après coup ce qui, dans le contexte de sociétés offshores, suscite des réserves quant à sa fiabilité (cf. consid. 5.8.2 *supra*).

L'échange de courriels, pour sa part, ne saurait valablement attester du domicile à l'étranger de l'ayant droit économique au cours de l'année 2017. En effet, on ne voit pas en quoi la déclaration par courriel de K. _____, dont l'on semble deviner sans que cela ait été établi, qu'il est un employé de banque, permettrait d'établir de manière probante le domicile de l'ayant droit économique au cours de l'année 2017. Par ailleurs, la déclaration de K. _____ ne précise pas clairement que l'ayant droit économique était domicilié à l'étranger en 2017. Elle est formulée au présent (« *It is not a Swiss resident* ») et semble se référer uniquement au statut de résident actuel de l'ayant droit économique. On ne saurait donc en déduire que l'ayant droit économique était domicilié à l'étranger en 2017. Au vu de ces différentes considérations, il est donc justifié de réfuter le grief de la recourante sur ce point.

7.4 S'agissant de la prestation de services fournie à E. _____ SA, la recourante a produit les pièces suivantes :

- Une attestation du *** 2023 signée par M. _____, qui est présenté en tant qu'administrateur de la société, certifiant que l'ayant droit économique de celle-ci était domicilié à l'étranger au cours de l'année 2017.
- Un échange de courriels des *** et *** 2023 entre l'associé gérant de la recourante et M. _____ au cours duquel ce dernier confirme en date du *** 2023 qu'il a été résident (... [à l'étranger]) jusqu'en *** 2021.

En l'espèce, les documents produits ne suffisent pas à prouver le domicile de l'ayant droit économique. Comme relevé par la jurisprudence (cf. consid. 5.8.2 *supra*), une attestation de l'administrateur d'une société offshore concernant le domicile de l'actionnaire majoritaire est un moyen de preuve envisageable. En l'occurrence, la recourante a produit une attestation signée par M. _____, qui est présenté en tant qu'administrateur de la société, certifiant que l'ayant droit économique de celle-ci était domicilié à l'étranger au cours de l'année 2017. Elle n'a toutefois pas produit de pièce permettant d'établir la qualité d'administrateur de M. _____. La seule signature de M. _____ au bas de l'attestation susmentionnée ne suffit pas à établir qu'il est administrateur de la société offshore. La recourante aurait, pour ce faire, dû produire une pièce telle qu'un extrait du registre du commerce, ou tout autre document présentant une force probante équivalente, comme l'avait d'ailleurs recommandé l'autorité inférieure. En l'absence de la preuve de la qualité d'administrateur de M. _____, l'attestation qu'il signe n'est pas à même

de constituer un moyen de preuve adéquat pour établir le domicile des personnes dominant la société offshore. Par ailleurs, celle-ci a été rédigée après coup ce qui, dans le contexte de sociétés offshores, suscite des réserves quant à sa fiabilité en tant qu'élément de preuve (cf. consid. 5.8.2 *supra*).

L'échange de courriels, pour sa part, ne saurait valablement attester du domicile à l'étranger de l'ayant droit économique au cours de l'année 2017. En effet, on ne comprend pas en quoi la déclaration de M._____, qui n'est pas l'ayant droit économique de la société offshore, selon laquelle il aurait été résident (... [à l'étranger]) jusqu'en 2021, permettrait d'établir le domicile de l'ayant droit économique de ladite société. L'on ajoutera encore que M._____ affirme avoir perdu la mémoire dans l'un de ses courriels, ainsi qu'ignorer si la société E._____SA a été liquidée ou mise en sommeil, du moment que lui-même n'est plus actif depuis *** au moins, éléments qui sont de nature à sérieusement remettre en doute la confiance que l'on peut accorder à sa déclaration. En conclusion, les pièces produites ne permettent pas de prouver la localisation à l'étranger de la prestation de services fournie à E._____SA.

7.5 En ce qui concerne la société F._____, la recourante a produit les pièces suivantes :

- Une attestation du *** 2023 signée par N._____, qui est présenté comme l'administrateur de la société, certifiant que l'ayant droit économique de celle-ci était domicilié (... [à l'étranger]) pendant l'ensemble de l'année 2017.
- Un échange de courriels entre l'associé gérant de la recourante et O._____ (travaillant auprès de la société P._____) au cours duquel ce dernier confirme en date du *** 2023 que l'actionnaire et le bénéficiaire effectif de la société F._____ n'est pas résident en Suisse.

Similairement au constat établi concernant la société E._____SA, les pièces produites ne sont pas susceptibles de démontrer le domicile de l'ayant droit économique de la société. Comme relevé par la jurisprudence (cf. consid. 5.8.2 *supra*), une attestation d'un administrateur de la société offshore concernant le domicile de l'actionnaire majoritaire peut, certes, être un moyen de preuve envisageable. En l'occurrence, la recourante a produit une attestation signée par N._____, qui est présenté en tant qu'administrateur de la société, certifiant que l'ayant droit économique de

celle-ci était domicilié (... [à l'étranger]) au cours de l'année 2017. Elle n'a toutefois pas produit de pièce permettant d'établir la qualité d'administrateur de N._____. La seule signature de N._____ au bas de l'attestation susmentionnée ne suffit pas à établir qu'il est administrateur de la société offshore. La recourante aurait, pour ce faire, dû produire une pièce telle qu'un extrait du registre du commerce, ou tout autre document présentant une force probante équivalente, comme l'avait d'ailleurs recommandé l'autorité inférieure. En l'absence de la preuve que N._____ est effectivement l'administrateur de la société F._____, l'attestation signée par ses soins ne constitue pas une pièce suffisante pour démontrer le domicile de l'ayant droit économique dans le cas d'espèce. Par ailleurs, cette attestation a été rédigée après coup ce qui, dans le contexte de sociétés offshores, suscite des réserves quant à sa fiabilité en tant qu'élément de preuve (cf. consid. 5.8.2 *supra*).

L'échange de courriels ne permet pas non plus d'apporter la preuve du domicile à l'étranger de l'ayant droit économique au cours de l'année 2017. En effet, le lien entre la société F._____ et O._____ n'est pas établi et une simple déclaration par courriel de ce dernier ne constitue pas un moyen de preuve suffisant pour démontrer le domicile des personnes contrôlant la société offshore. En conclusion, les pièces produites ne sont pas suffisantes pour prouver la localisation à l'étranger de la prestation de services fournie à la société F._____.

7.6 Comme exposé précédemment, il appartenait à la recourante d'apporter son concours à l'établissement des faits. Le fardeau de la preuve relatif à la localisation à l'étranger des prestations litigieuses lui incombait. Partant, c'est à tort que dans son mémoire de recours, elle affirme qu'il reviendrait à l'AFC de démontrer l'insuffisance des preuves fournies, inversant ainsi la charge de la preuve. On ne peut nier que la recourante a collaboré activement à l'établissement des faits et qu'elle a déployé des efforts considérables pour apporter la preuve requise. Cependant, sa bonne foi manifeste et sa coopération ne suffisent pas à pallier l'insuffisance des moyens de preuve fournis au vu des exigences de preuve élevées en matière de prestations de services rendues à des sociétés offshores. Comme détaillé plus haut (cf. consid. 7.3, 7.4 et 7.5 *supra*), la recourante a échoué à démontrer la localisation à l'étranger des prestations effectuées aux sociétés D._____, E._____ SA et F._____, et ce malgré les indications de l'autorité inférieure quant aux moyens de preuve qui seraient reconnus. N'étant pas parvenue à ce stade de la procédure à apporter la preuve requise, il s'ensuit qu'elle ne peut bénéficier de l'exonération de TVA sur les prestations susmentionnées.

Enfin, il convient de répondre aux griefs soulevés par la recourante en lien avec la violation du principe de la bonne foi, ainsi que l'interdiction de l'abus de droit et du formalisme excessif. Les exigences de preuve requises par l'AFC en l'espèce étant conformes à la jurisprudence, il ne saurait lui être reproché de faire preuve d'un formalisme excessif ou d'abuser de son droit. L'AFC a par ailleurs reconnu la collaboration de la recourante et admis que la prestation fournie à la société C._____ était localisée à l'étranger ce qui atteste de sa bonne foi. Les griefs formulés par la recourante à cet égard sont donc rejetés.

8.

Sur la base des considérants qui précèdent, le recours contre la décision sur réclamation du 2 septembre 2024 est partiellement admis en ce sens que la décision attaquée est confirmée s'agissant des prestations fournies à chacune des sociétés D._____, E._____ SA et F._____, tandis que s'agissant de la prestation fournie à la société C._____ la décision doit être réformée.

Il en découle que la base imposable doit être réduite à hauteur du montant de la prestation fournie à la société C._____, laquelle s'élève à CHF *** (selon l'annexe 1 à la notification d'estimation du 6 septembre 2023). La base imposable totale fixée dans la notification d'estimation du 6 septembre 2023 se chiffrait quant à elle à CHF ***. En déduisant la prestation susmentionnée à la base imposable initiale, l'on obtient un montant de CHF ***, correspondant au chiffre d'affaires brut, TVA incluse. En appliquant le taux applicable de 8% à ce montant, l'on obtient une somme de CHF **. Il y a donc lieu de fixer, dans le cas d'espèce, le montant de la correction de l'impôt dû par la recourante pour la période fiscale de 2017 à CHF **, plus intérêt moratoire dès le 1^{er} juin 2020 (art. 87 al. 1 LTVA).

9.

Demeure à régler la question des frais et dépens.

9.1 Les frais de la procédure sont fixés à CHF 6'100.00. La recourante obtenant partiellement gain de cause, les frais seront mis à sa charge pour CHF 4'575.00 (cf. art. 63 al. 1 2^{ème} phrase PA, en relation avec les art. 1, 2 et 4 du règlement concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral [FITAF, RS 172.320.2]). Ce montant est prélevé sur l'avance de frais de CHF 6'100.00 déjà perçue. Le solde de CHF 1'525.00 lui sera restitué une fois le présent arrêt entré en force.

Aucun frais de procédure n'est mis à la charge des autorités inférieures (art. 63 al. 2 PA).

9.2 Par ailleurs, la recourante peut prétendre à des dépens réduits (art. 64 al. 1 PA en relation avec l'art. 7 FITAF). En l'absence de note de frais, comme en l'espèce, l'indemnité est fixée sur la base du dossier (cf. art. 14 al. 2 FITAF). Au regard de l'ensemble des circonstances, le Tribunal fixe l'indemnité au titre de dépens réduits à CHF 2'300.00.

(Le dispositif de la décision se trouve à la page suivante.)

Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :

1.

Le recours est partiellement admis. La décision sur réclamation du 2 septembre 2024 est réformée en ce sens que le montant de la correction de l'impôt dû par la recourante est fixé à CHF ***, plus intérêt moratoire dès le 1^{er} juin 2020.

2.

Les frais de procédure sont fixés à CHF 6'100.00. Ils sont mis pour partie, par CHF 4'575.00, à la charge de la recourante. Ce montant est prélevé sur l'avance de frais de CHF 6'100.00 déjà perçue. Le solde de CHF 1'525.00 lui sera restitué une fois le présent arrêt entré en force.

3.

Une indemnité de CHF 2'300.00 est allouée à la recourante à titre de dépens à charge de l'autorité inférieure.

4.

Le présent arrêt est adressé à la 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 le mémoire est 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 recourante (acte judiciaire)
- à l'autorité inférieure (n° de réf.*** ; acte judiciaire)