

BVGer A-5736/2019 vom 18. August 2021

Bundesverwaltungsgericht, 2021-08-18, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-5736_2019

FR: TAF A-5736/2019 du 18 août 2021

IT: TAF A-5736/2019 del 18 agosto 2021

Regeste

Taxe sur la valeur ajoutée

Erwägungen

E. 1.1

Sous réserve des exceptions prévues à l'art. 32 de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal administratif fédéral (LTAF, RS 173.32), non réalisées en l'espèce, celui-ci connaît, selon l'art. 31 LTAF, 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 citées à l'art. 33 LTAF. En particulier, les décisions rendues par l'AFC 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).

E. 1.2

Le recourant a pris part à la procédure devant l'AFC. Il est, en tant que destinataire de la décision du 1er octobre 2019, spécialement atteint par celle-ci et a un intérêt digne de protection à son annulation ou à sa modification. Il a dès lors manifestement qualité pour recourir (art. 48 al. 1 PA). Interjeté en temps utile (cf. art. 50 al. 1 PA), le recours répond en outre aux exigences de contenu et de forme requises (voir art. 52 al. 1 PA). Il convient donc d'entrer en matière.

E. 1.3.1

La LTVA, entrée en vigueur le 1er janvier 2010, s'applique, compte tenu de la période en cause, dans sa version en vigueur pendant l'année 2011 (cf. art. 112 al. 1 LTVA a contrario ; arrêt du Tribunal fédéral [ci-après : TF] 2C_135/2020 du 21 avril 2020 consid. 4.1).

E. 1.3.2

La jurisprudence relative à l'ancienne loi fédérale du 2 septembre 1999 sur la taxe sur la valeur ajoutée (RO 2000 1300) reste valable dans le cas présent, le contenu des dispositions légales pertinentes n'ayant pas été modifié pour ce qui nous intéresse ici (cf. arrêts du TAF A-4326/2019 du 22 juin 2021 consid. 1.9.2, A-777/2013 du 30 juillet 2014 [confirmé par le jugement du TF 2C_850/2014 {et 2C_854/2014} publié in ATF 142 II 388] consid. 2.1.1 ; Claudio Fischer, in : Zweifel/Beusch/Glauser/Robinson [éd.], 2015, n° 22 ad art. 10).

E. 1.4

Le recourant peut invoquer la violation du droit fédéral, y compris l'excès ou l'abus du pouvoir d'appréciation, la constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents ou l'inopportunité (art. 49 PA).

E. 1.5

Le TAF constate les faits et applique le droit d'office, sans être lié par les motifs invoqués à l'appui du recours (art. 62 al. 4 PA), ni par l'argumentation juridique développée dans la décision entreprise (parmi d'autres, arrêt du TAF A-5288/2018 du 10 septembre 2020 consid. 2.2.1 et les réf. cit., confirmé par jugement du TF 2C_859/2020 du 3 mars 2021). La procédure est régie par la maxime inquisitoire, ce qui signifie que le Tribunal définit les faits d'office et librement ; cette maxime doit toutefois être relativisée par son corollaire, à savoir le devoir des parties de collaborer à l'établissement des faits (cf. art. 12 et 13 PA, applicables eu égard à l'art. 81 al. 1 LTVA), en vertu duquel celles-ci doivent notamment indiquer les moyens de preuve disponibles et motiver leur requête (art. 52 PA). En conséquence, 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 et les réf. cit.).

E. 2.1

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 (art. 130 de la Constitution fédérale du 18 avril 1999 de la Confédération suisse [Cst., RS 101] ; art. 1 al. 1 LTVA). Selon l'art. 18 al. 1 LTVA, les prestations fournies sur le territoire suisse par des assujettis moyennant une contre-prestation sont soumises à l'impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse. Ces prestations sont imposables pour autant que la LTVA ne l'exclue pas.

E. 2.2

Est, selon l'art. 10 al. 1 LTVA, assujetti à l'impôt quiconque exploite une entreprise, même sans but lucratif et quels que soient sa forme juridique et le but poursuivi. Une personne exploite une entreprise lorsque, suivant les conditions prévues à l'ancien art. 10 al. 1 2e phrase - abrogé au 31 décembre 2017 et depuis repris presque mot pour mot par le nouvel art. 10 al. 1bis LTVA (RO 2017 3575 ; arrêt du TF 2C_387/2020 du 23 novembre 2020 consid. 5.2) - , elle exerce à titre indépendant une activité professionnelle ou commerciale en vue de réaliser, à partir de prestations, des recettes ayant un caractère de permanence (let. a.) et elle agit en son propre nom vis-à-vis des tiers (let. b.).

E. 2.3

D'un point de vue général, sont assujetties à la TVA les opérations économiques qui font l'objet d'un échange de prestations entre deux ou plusieurs sujets fiscaux distincts - le prestataire et le destinataire - et qui engendrent des chiffres d'affaires externes ("Aussenumsätze" ; cf., pour ces notions, arrêts du TF 2C_1120/2013 du 20 février 2015 consid. 9.3 et 2C_904/2008 du 22 décembre 2009 consid. 7.1). Partant, les opérations qui demeurent purement internes à la sphère d'un même sujet fiscal ("Innenumsätze") ne sont pas imposables (ATF 142 II 113 consid. 7 ; voir aussi arrêts du TF 2C_195/2007 du 8 janvier 2008 consid. 2.1, 2A.748/2005 du 25 octobre 2006 consid. 3.2). Ce principe inhérent au système de la TVA transparaît de manière explicite à l'art. 18 al. 2 let. j LTVA. Cette disposition prévoit que les indemnités versées pour une activité exercée à titre salarié ne constituent pas une contre-prestation à une prestation de services soumise à TVA : en effet, la personne salariée par une entreprise n'exerce pas une activité indépendante de celle-ci et le salaire qu'elle reçoit constitue une dépense interne à l'entreprise (arrêt du TF 2C_387/2020 précité consid. 5.1 et les réf. cit.).

E. 2.4.1

Déterminer du point de vue de la TVA si une activité est exercée à titre indépendant ou non, implique une appréciation d'ensemble des facteurs pertinents (cf. ATF 138 II 251 consid. 4.3.2 ; arrêts du TF 2C_387/2020 précité consid. 5.3, 2C_927/2019 du 10 février 2020 consid. 2.2.2, 2C_1001/2015 du 5 juillet 2016 consid. 3.3 s., 2C_850/2014 précité consid. 8.1.1 [non publié in ATF 142 II 388], 2C_554/2010 du 21 septembre 2011 consid. 2.2). A cet égard, l'analyse s'effectue en premier lieu selon une approche économique (parmi d'autres, arrêt du TAF A-777/2013 précité consid. 2.1.2).

E. 2.4.2

Le fait de supporter le risque économique, d'agir et d'apparaître sous son propre nom vis-à-vis des tiers, ainsi que la liberté d'accepter ou non une tâche et de s'organiser en vue d'exécuter celle-ci dénotent une activité indépendante. Employer du personnel, effectuer des investissements importants, disposer de ses propres locaux (commerciaux), avoir différents partenaires d'affaires et être indépendant du point de vue de l'économie d'entreprise et de l'organisation du travail jouent aussi un rôle (cf. arrêts précités du TF 2C_387/2020 consid. 5.3, 2C_927/2019 consid. 2.2.2, 2C_1001/2015 consid. 3.3 s., 2C_850/2014 consid. 8.1.1, 2C_554/2010 consid. 2.2 ; parmi d'autres : arrêt du TAF A-1418/2018 du 24 avril 2019 consid. 2.4.2 et les réf. cit.). Le statut au plan des assurances sociales et en matière d'impôts directs, de même que les relations contractuelles de droit privé constituent des indices, mais ne sont pas déterminants à eux seuls (arrêts du TF 2C_850/2014 précité consid. 8.1.1, 2C_262/2012 23 juillet 2012 consid. 3 et les réf. cit. ; voir aussi ATF 138 II 251 consid. 2.4.2). En dernier lieu, il convient d'indiquer que la notion d'activité indépendante doit être interprétée plutôt de manière large pour éviter de limiter l'assujettissement à la TVA d'une façon qui contrarie les principes de la neutralité concurrentielle et de la généralité de l'impôt (voir art. 1 al. 3 LTVA ; arrêt du TF 2A.47/2006 du 6 juillet 2006 consid. 3.2 ; arrêts du TAF A-5551/2019 du 14 janvier 2021 consid. 2.8, A-904/2017 du 18 décembre 2017 consid. 3.2 et A-777/2013 précité consid. 2.3).

E. 2.5.1

Selon l'art. 20 al. 1 LTVA, une prestation est réputée fournie par la personne qui apparaît vis-à-vis de l'extérieur comme le fournisseur de la prestation (à cet égard, cf. parmi d'autres : arrêt du TF 2C_767/2018 du 8 mai 2019 consid. 2.1 et les réf. cit.).

E. 2.5.2

Conformément à l'art. 20 al. 2 LTVA, lorsqu'une personne agit au nom et pour le compte d'une autre, la prestation est réputée fournie par la personne représentée si celle qui la représente remplit les conditions suivantes : elle peut prouver qu'elle agit en qualité de représentant et peut clairement communiquer l'identité de la personne qu'elle représente (let. a) et elle porte expressément le rapport de représentation à la connaissance du destinataire de la prestation ou ce rapport résulte des circonstances (let. b). Lorsque les conditions de la représentation directe aux fins de la TVA sont remplies, on considère qu'il y a prestation entre la personne représentée et le destinataire de la prestation (cf. arrêt du TAF A-2859/2019 du 5 décembre 2019 [confirmé par jugement du TF 2C_29/2020 / 2C_79/2020 du 3 avril 2020] consid. 2.3.4 et les réf. cit.). Dans un tel cas de figure, le rapport de prestations entre la personne représentée et celle qui la représente (activité d'intermédiaire) peut (aussi) être imposable ; l'impôt éventuel se calcule alors sur la contre-prestation effective correspondante (la provision ou la commission ; cf. Pierre-Marie

Glauser, in : Zweifel/Beusch/Glauser/Robinson [éd.], 2015, n° 37 ss ad art. 20).

E. 2.5.3

Le contrat d'agence est régi en droit civil par les art. 418a ss du Code des obligations suisse du 30 mars 1911 (CO, RS 220). L'agent est défini, à l'art. 418a al. 1 CO, comme étant celui qui prend à titre permanent l'engagement de négocier la conclusion d'affaires pour un ou plusieurs mandants ou d'en conclure en leur nom et pour leur compte, sans être lié envers eux par un contrat de travail. En tant qu'il agit au nom et pour le compte du mandant et qu'il remplit les conditions prévues à l'art. 20 al. 2 let. a et b LTVA, l'agent intervient dans le cadre d'une représentation directe du point de vue de la TVA (cf. arrêt du TAF A-4783/2015 du 20 février 2017 [confirmé par jugement du TF 2C_321/2017 du 23 mai 2018] consid. 4.2.2). La provision, et non la contre-prestation (du destinataire) pour la prestation attribuée au mandant, est alors imposable dans le chef de l'assujetti en tant qu'agent (cf. arrêt du TF 2C_29/2020 précité consid. 2.2.4).

E. 2.5.4

La distinction entre un contrat d'engagement de voyageurs de commerce, qui n'est autre qu'un contrat individuel de travail de caractère spécial, et un contrat d'agence peut s'avérer délicate. En effet, l'agent et le voyageur de commerce exercent une fonction économique identique : tous deux sont des représentants qui doivent établir ou maintenir la liaison entre l'entreprise qu'ils représentent et la clientèle. Seule leur situation juridique diffère. Le critère essentiel de distinction réside dans le fait que l'agent de commerce exerce sa profession à titre indépendant, tandis que le voyageur de commerce se trouve dans un rapport juridique de subordination à l'égard de son employeur (ATF 129 III 664 consid. 3.2 et l'arrêt cité). Parmi les éléments indiquant un lien de subordination, on peut mentionner les limitations imposées au voyageur de commerce d'organiser son travail comme il l'entend et de disposer de son temps à sa guise, alors que l'agent jouit d'une grande liberté à cet égard ; à la différence de l'agent, le voyageur de commerce est lié aux instructions et directives de son employeur ; l'obligation d'adresser des rapports périodiques à la maison représentée est aussi caractéristique du lien de subordination dans lequel se trouve le voyageur de commerce. Le fait de devoir visiter un certain nombre de clients ou celui d'avoir à justifier un chiffre d'affaires minimum sont aussi des indices permettant d'en déduire l'existence d'un contrat d'engagement de voyageurs de commerce (ATF 129 III 664 précité et la référence). En revanche, la déclaration fiscale en tant qu'indépendant ou l'absence de prise en charge des cotisations sociales par le cocontractant plaident en faveur d'un contrat d'agence (arrêt du TF 4C.359/2005 du 3 février 2006 consid. 2.1).

E. 3.1

En l'espèce, le recourant conteste en premier lieu avoir le statut d'indépendant. Selon lui, le contrat d'agence conclu avec la société serait en réalité assimilable à un contrat de travail et il se trouverait dans un rapport de dépendance avec elle. En outre, il soutient qu'il n'aurait pas affiché sa présence sur le marché en son propre nom et que par conséquent la condition en lien avec la nécessité d'agir en son propre nom vis-à-vis des tiers ne serait pas non plus remplie dans son cas. Il convient donc d'examiner ci-après ces deux conditions qui sont nécessaires à la reconnaissance de l'éventuel assujettissement du recourant.

E. 3.2

Cela posé il est, à titre liminaire, mis en exergue que les autres conditions de l'assujettissement à l'impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse ne sont ici

pas contestées. Il est en particulier incontesté que le recourant a exercé pour la période fiscale 2011 une activité professionnelle ou commerciale en vue de réaliser, à partir de prestations, des recettes ayant un caractère de permanence. Il n'est pas non plus remis en question qu'au cours de l'année 2010, dans l'hypothèse où le caractère indépendant de son activité serait reconnu, le recourant a réalisé un chiffre d'affaires dépassant le seuil limite de 100 000 francs prévu à l'art. 10 al. 2 let. a LTVA (dans sa version valable à l'époque), ce qui aurait pour effet de déclencher son assujettissement pour le début de l'année 2011 (art. 14 al. 3 LTVA dans sa version de l'époque). On relèvera en sus que la créance fiscale fixée, de même que l'intérêt moratoire retenu, en l'occurrence par l'AFC ne font pas, non plus, l'objet d'une contestation (voir encore consid. 7 ci-après).

E. 4.1

Sous l'angle du critère de l'indépendance, il convient de relever ce qui suit. Les parties ont formellement conclu un "Contrat d'agence selon les articles 418a à 418v du C.O." (ci-après : le contrat), le recourant étant désigné en tant que "l'Agent". Il ressort de ce document que les parties ont convenu d'une provision versée au recourant, pour les affaires conclues par ce dernier. A défaut, le droit à la provision n'était ainsi pas garanti. Le recourant pouvait, par ailleurs, aussi être déchu de son droit à la provision en cas d'inexécution (absence de paiement) d'une affaire conclue. Pour autant, tel que l'AFC l'a retenu et sans que ce ne soit contesté par le recourant, ce dernier engageait et supportait les frais nécessaires à l'exercice de son activité (téléphonie, informatique, benzine, repas, hôtels, etc.), lesquels n'étaient pas remboursés en sus de sa provision. Le contrat ne contient, à cet égard, pas de clause sur un droit au remboursement de frais. Il est en outre à relever que le recourant devait, selon le contrat, être au bénéfice d'une assurance "Responsabilité civile d'entreprise adéquate", et donc avoir assuré un certain nombre de risques liés à son activité. Il était par ailleurs personnellement responsable de tous engagements pris verbalement, ou par écrit, qui auraient engagé la société dans des conditions non prévues par des directives qui lui auraient été données.

E. 4.2

Le recourant était libre de prendre l'engagement ou non de conclure des affaires au nom et pour le compte de plusieurs mandants, dans les limites de l'interdiction qui pouvait lui être faite d'engager ses services auprès de concurrents. A ce sujet, les parties au contrat ont convenu d'une prohibition de faire concurrence. Elle était limitée néanmoins à des affaires incluant des "produits concurrents de ceux de la [s]ociété", quant au lieu (voir cependant ci-après au sujet du secteur) et au temps (une année dès la fin du contrat). Il apparaît ainsi que le recourant était libre d'accepter, dans la mesure où il ne lésait pas les intérêts de sa mandante, ou non, de fournir ses services d'agent à d'autres mandataires et de s'organiser en conséquence. Il découle du contrat, plus particulièrement, que la société n'a imposé qu'une tâche au recourant en vue de la conclusion d'affaires, soit que toute vente soit précédée d'une "démonstration confirmant aux clients l'efficacité des produits vendus". On peut en outre relever que le droit du recourant d'encaisser des factures et de changer, selon ses propres estimations, les conditions de la société concernant les prix et les conditions de paiement et de livraison, était soumis au consentement formel de cette dernière. Il ne ressort cela étant pas du dossier que d'autres directives aient été effectivement données au recourant. On précisera que la mention dans le contrat d'une "conduite d'un véhicule, par l'Agent, sous l'influence d'alcool ou de drogue" comme juste motif, parmi d'autres, de résiliation, ne saurait être sérieusement retenue par le recourant comme une instruction

caractéristique d'un éventuel rapport de subordination de ce dernier envers la société. Le fait, en revanche, que les parties au contrat ont prévu un chiffre d'affaires mensuel minimum du recourant "selon résultat des 3 premiers mois", peut plaider en faveur d'un tel rapport. Il y a lieu néanmoins de remarquer qu'aucun montant spécifique n'a été formulé, ni établi dans le présent cas, de même que d'éventuelles conséquences ne sont évoquées si le montant par hypothèse défini n'était pas atteint. On relève à cet égard des disparités assez importantes entre les montants des provisions déclarés par le recourant à l'AFC, lesquels se situent entre 5 325 fr. 25 (novembre 2014), ou 7 445 fr. 05 durant la période fiscale litigieuse, et 12 634 fr. 65 (décembre 2011). Il n'est, au surplus, pas établi que le recourant devait visiter un certain nombre de clients ou respecter un secteur déterminé, étant précisé que le contrat fait mention de manière peu claire d'un secteur "par profession". Enfin, il ne prouve pas qu'il ait été tenu de rendre compte à la société de son activité.

E. 4.3

Il n'est pas avancé que le recourant ait employé du personnel ou qu'il ait effectué des investissements importants. Il ne semble pas de plus qu'il ait disposé de locaux commerciaux. On note toutefois dans une table récapitulative du recourant relative aux frais pour la période fiscale litigieuse (document n° 4, pièce n° 15, AFC), que ce dernier y a fait mention d'un bureau une pièce pour lequel il a retenu un loyer mensuel. L'AFC a au demeurant relevé que le recourant ne disposait pas de bureau au sein de la société, ce qu'il ne conteste pas.

E. 4.4

Le Tribunal de céans ne peut exclure que le recourant a eu différents partenaires d'affaires, pour le moins pour la période fiscale litigieuse. Si le recourant affirme que l'essentiel de ses revenus pendant la période litigieuse provient des provisions versées par la société, qu'il n'a pas conclu d'autre contrat qui lui aurait assuré une rémunération complémentaire (p. 5, réplique), ce n'est pas ce qui ressort du détail des bases imposables en matière d'impôts directs qu'il a produit (pièce n° 4, recourant). On constate en effet que l'autorité fiscale cantonale a apporté une modification à la déclaration du recourant en ajoutant un élément de revenu, un "salaire C. _____" (cf. à ce sujet, ci-après consid. 4.7). Le montant retenu, 32 045 francs, n'apparaît en l'occurrence pas de peu d'importance. Cela relativise, en tous les cas, l'allégation d'une dépendance économique du recourant à la société. La société C. _____ [IDE : {...}] ayant, au demeurant, un but, à savoir "[...]", pas si éloigné de celui de la société, il n'est pas impossible que le recourant ait déployé une activité semblable d'agent à son égard. Le silence du recourant, dans son recours, par rapport à l'activité précitée, qui ressort uniquement de sa taxation en matière d'impôts directs, interpelle quoiqu'il en soit le Tribunal de céans.

E. 4.5

Il appert des pièces du dossier que le recourant organisait son travail, sous les angles géographiques et temporel, de manière autonome. Il est rappelé que si le secteur mentionné dans le contrat est en l'occurrence indéterminé, le recourant pouvait à tout le moins en son sein s'organiser librement. La déclaration d'accident de 2008, produite par le recourant (pièce n° 8), contient, certes, des indications d'un taux d'occupation contractuel de 100 %, régulier ainsi que d'un "horaire de travail dans l'entreprise" de 42 heures par semaine. De par la nature même de l'activité exercée par le recourant, elles paraissent pourtant peu vraisemblables. Le recourant se base au surplus sur cette même pièce, laquelle mentionne

une fonction de cadre moyen, pour démontrer une intégration au sein de l'organisation de la société. Or s'il avait effectivement été notamment chargé de diriger ou de former ses collègues, ainsi qu'il le prétend, d'autres éléments de preuve auraient certainement pu être apportés.

E. 4.6

Au niveau des assurances sociales, le cas présent comporte certaines particularités. Les parties au contrat ont convenu d'inclure dans la provision "le montant total des charges sociales obligatoires (part patronale et vacances comprises)". Le recourant a, durant la période fiscale litigieuse, été déclaré à une caisse de compensation professionnelle, laquelle a attesté l'affiliation du recourant tout en précisant que le statut d'indépendant de ce dernier n'avait pas dû être examiné (pièce n° 2bis, recourant). Le total de cotisations aux assurances sociales (AVS/AC/allocations familiales/LAA/LPP) a été effectivement déduit, y compris des "part[s] patronale[s]" ou d'"agent indépendant" distinguées comme telles, de la provision. Cela étant, outre qu'elles étaient en proportion de celle-ci, elles étaient assumées dans les faits par le seul recourant (document n° 3, pièce n° 15, AFC). Ainsi, le statut de ce dernier ne semble pas avoir fait l'objet d'un examen particulier par la caisse compétente et il est permis de douter que la méthode utilisée par la société et le recourant eût en tous les cas été approuvée. A cet égard, les "frais réels" élevés déduits séparément de la provision pour le montant déterminant pour le calcul des cotisations paraît déjà critiquable. Dans de telles conditions, le système de rémunération voulu par les parties au contrat en ce qui a trait aux assurances sociales ne constitue pas un indice particulièrement probant.

E. 4.7

En matière d'impôts directs, les revenus du recourant ont été imposés pour la période fiscale litigieuse par l'autorité cantonale de taxation et de perception en tant que produit "d'une activité dépendante principale". L'on comprend d'une modification communiquée par l'autorité en question lors de la notification des taxations ICC et IFD au recourant, qu'elle a regroupé deux engagements de ce dernier sous l'activité précitée (cf. ci-avant consid. 4.4). L'ensemble des pièces soumises à son examen n'a cependant pas été produit par le recourant dans la présente cause. En particulier, ce dernier prétend que la société lui aurait toujours fourni un certificat de salaire au sens de l'art. 127 al. 1 let. a de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD, RS 642.11). Or une telle pièce n'a pas été apportée ici pour la période fiscale litigieuse, soit l'année 2011. Il en va de même de sa formule de déclaration d'impôts. L'on constate, à cet égard, que le total des montants déclarés à l'autorité fiscale cantonale ou celui retenu par celle-ci ne correspondent pas à la somme des montants en l'occurrence déclarés à l'AFC (pièce n° 1, AFC). Il découle de ce qui précède que l'examen de l'autorité en matière d'impôts directs ne peut déjà pas être vérifié, de même que son résultat transposé sans autre dans la présente procédure en tant qu'indice. C'est le lieu de relever, au surplus, que bien qu'il soit tout à fait bienvenu que la notion de l'activité indépendante soit appréhendée de manière analogue du point de vue des impôts directs et de la taxe sur la valeur ajoutée, il ne faut pas perdre de vue que l'impôt sur le revenu et le bénéfice, d'une part, et la taxe sur la valeur ajoutée, d'autre part, reposent sur des concepts différents. Alors que du point de vue des impôts directs il s'agit d'imposer le revenu, respectivement le bénéfice du fournisseur de prestations, c'est la consommation du destinataire des prestations qui doit être frappée du point de vue de la taxe sur la valeur ajoutée. L'harmonisation des notions trouve dès lors ses limites dans la mesure des buts différents attribués à ces deux types d'impôts (ATF 138 II 251 consid. 2.4.2, in RDAF 2012

II p. 364, 374). Le statut en matière d'impôts directs, de même que celui du reste au plan des assurances sociales, constitue dans ce sens un indice parmi d'autres en la matière.

E. 4.8

Finalement, certes, la qualification des relations contractuelles par les parties au contrat ne constitue aussi qu'un indice. Le Tribunal de céans considère néanmoins que l'on est, dans le cas d'espèce, effectivement en présence d'un contrat d'agence au sens des art. 418a à 418v CO et non, tel que le soutient le recourant, d'un contrat d'engagement des voyageurs de commerce. Un tel constat découle des éléments présentés ci-avant qui laissent apparaître un faible assujettissement aux instructions, un degré élevé d'indépendance du recourant dans l'exécution de son travail et une importante indépendance économique liée à sa rémunération basée uniquement sur les provisions obtenues lorsque des affaires pouvaient être conclues (cf. ATF 136 III 518 consid. 4.4, in JdT 2013 II 308). Dans ce contexte, les seuls éléments qui plaideraient en faveur d'une activité dépendante de voyageur de commerce seraient la longévité de la relation initiée en 1995 et le fait que la société paraîtrait être la seule mandante du recourant, ce dernier point devant encore être relativisé au vu des revenus non négligeables obtenus en 2011 auprès d'une autre entité (C._____) pouvant faire penser que le recourant était ouvert à d'autres collaborations (voir consid. 4.4 ci-dessus). A eux seuls, ces deux éléments ne suffisent cependant pas à considérer qu'il faudrait requalifier de manière évidente le contrat d'agence en contrat de voyageur de commerce.

E. 4.9

Sur le vu de ce qui précède, il résulte d'un examen d'ensemble des circonstances du cas d'espèce que même si la situation du recourant n'est pas des plus claires et présente des aspects contradictoires, il doit tout de même être retenu que les critères parlant en faveur d'une activité indépendante sont déterminants. Cette analyse s'impose du reste, compte tenu du fait que les conditions de l'assujettissement subjectif à la TVA doivent généralement être interprétées de manière plutôt large (cf. ci-avant consid. 2.4.2).

E. 5

Il reste cependant encore à examiner un dernier point déterminant de l'assujettissement subjectif, à savoir le fait d'agir en son propre nom vis-à-vis de l'extérieur (art. 10 al. 1 2e phrase let. b LTVA, dans sa version en vigueur en 2011).

E. 5.1

En effet, le recourant considère en substance qu'il n'a pas affiché sa présence sur le marché sous son propre nom, mais toujours sous celui de la société lorsqu'il s'est agi de promouvoir et vendre les produits de celle-ci. Il ajoute qu'il n'aurait pas agi en son nom propre mais pour le compte de la société.

E. 5.2

Les prestations, à savoir la promotion et la vente de biens de la société, moyennant contre-prestations versées semble-t-il directement à celle-ci, sont réputées avoir été fournies par elle à des tiers. Il a en effet été considéré par l'AFC, à bon droit, que le recourant a agi au nom et pour le compte de la société et remplissait les conditions d'une représentation directe au sens de l'art. 20 al. 2 LTVA. Les opérations ci-avant exposées, réalisées ainsi du point de vue de la TVA entre la société et des tiers, doivent toutefois être distinguées d'un rapport de prestations, dans une certaine mesure parallèle, entre le recourant et la société. Il

est ici question d'une prestation de services d'agent, en somme d'intermédiaire, fournie par le recourant à la société, moyennant une contre-prestation, en principe la provision.

E. 5.3

Dans le cas d'espèce, la relation déterminante pour examiner si le recourant a agi en son propre nom est celle qui le lie à la société, à laquelle il fournit ses prestations d'intermédiaire. Or, dans ce cadre et comme on l'a vu précédemment au considérant 4, le recourant est apparu comme agissant en son propre nom vis-à-vis de la société, laquelle s'est acquittée des commissions qui lui étaient mises en compte par celui-ci en raison de son activité d'agent. La convention conclue entre eux le confirme. Le critère de l'art. 10 al. 2 let. b LTVA est donc déjà rempli dans ce contexte et cela suffit pour confirmer que les conditions de l'assujettissement subjectif sont réunies en l'espèce. De plus, et par abondance d'argumentation, il ressort du dossier que le recourant avait aussi une certaine existence vis-à-vis des tiers autres que la société. Le recourant pouvait ainsi être perçu pour un tiers positionné sur le marché, où se rencontrent l'offre et la demande de prestations de services d'agent, comme prestataire. Le fait qu'il se présente sur un réseau professionnel sur Internet (pièce n° 18, AFC), en tant qu'"[a]gent commercial indépendant[,] Indépendant[,] 19** - aujourd'hui - 47 ans" permet de retenir qu'il s'affichait en tant que tel sous son propre nom vis-à-vis de l'extérieur. S'agissant des cartes de visite utilisées par le recourant au nom de la société (pièce n°11, recourant), celles-ci le présentent comme "Agent commercial" et indiquent une adresse email privée (@bluewin.ch), ce qui devrait conduire un tiers à considérer que le recourant ne fait pas partie intégrante de l'organisation de la société qu'il représente. Il existe donc des éléments qui permettent de considérer que, même en dehors de sa relation avec la société, le recourant s'est affiché en tant qu'indépendant.

E. 5.4

Le Tribunal considère, compte tenu de ce qui précède, que le recourant est apparu en tant que fournisseur de prestations de services d'agent et, comme tel, a agi en son propre nom vis-à-vis de la société. La condition prévue à l'ancien art. 10 al. 1 2e phrase let. b LTVA est partant également remplie et la rémunération résultant de cette activité, à savoir le montant des commissions encaissées, doit être soumise à la TVA.

E. 6

En définitive, et dans la mesure où les autres éléments de l'assujettissement subjectif à la TVA ne sont pas contestés (cf. ci-avant consid. 3.2), il doit être retenu que le recourant remplissait les conditions de l'assujettissement subjectif à la TVA pour la période fiscale 2011.

E. 7

S'agissant de la créance fiscale elle-même qui a été fixée par l'AFC dans sa première décision, puis confirmée dans la décision en réclamation, il appert qu'en cours de procédure par-devant le TAF, le recourant a contesté avoir reçu l'autorisation de l'AFC du 17 novembre 2016 concernant l'adhésion à la méthode des TDFN envoyée par courrier A. L'AFC a considéré qu'il est dès lors loisible au recourant d'établir ses décomptes selon la méthode effective dès le début de son assujettissement rétroactif et que, si tel est le cas, il lui incombe alors de fournir les éléments permettant de calculer et le cas échéant de modifier, la créance fiscale de 6 861 fr. 32. Dans son écriture du 8 juillet 2020, le recourant a fait valoir en substance que l'objet du recours n'est pas la méthode de décompte appliquée (TDFN ou méthode effective) mais bien la question de son assujettissement ; la question de

la méthode soulevée par l'AFC serait ainsi hors de propos. En l'état, il ne ressort donc pas de cette prise de position que le recourant s'oppose véritablement à l'application de la méthode des TDFN. Au demeurant, si le recourant avait formellement conclu à ce stade à l'application de la méthode effective, il se serait agi d'une nouvelle conclusion dont la recevabilité aurait été problématique, dans la mesure où elle aurait vraisemblablement étendu de manière inadmissible l'objet de la contestation défini par la décision sur réclamation attaquée (voir entre autres arrêt du TAF A-2661/2019 du 27 mai 2020 consid. 1.5 avec les références citées ; André Moser/Michael Beusch/Lorenz Kneubühler, *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, 2e éd. 2013, ch. 2.208 ss). La créance fiscale à hauteur de 6 861 fr. 32 doit donc être confirmée, y compris l'intérêt moratoire y afférent.

E. 8

Les considérations qui précèdent conduisent le Tribunal administratif fédéral à rejeter le recours. En conséquence, conformément à l'art. 63 al. 1 PA et aux art. 1 ss du règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixées par le Tribunal administratif fédéral (FITAF, RS 173.320.2), les frais de procédure, par 1 400 francs, comprenant l'émolument judiciaire et les débours, sont mis à la charge du recourant, qui succombe. L'autorité de recours impute, dans le dispositif, l'avance de frais déjà versée par le recourant, d'un montant équivalent. Une indemnité à titre de dépens n'est allouée ni au recourant (art. 64 al. 1 PA a contrario et art. 7 al. 1 FITAF a contrario), ni à l'autorité inférieure (art. 7 al. 3 FITAF). (Le dispositif de l'arrêt se trouve à la page suivante.)

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