

BVGer A-7029/2013 vom 20. Februar 2015

Bundesverwaltungsgericht, 2015-02-20, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-7029_2013

FR: TAF A-7029/2013 du 20 février 2015

IT: TAF A-7029/2013 del 20 febbraio 2015

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), celui-ci 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. La procédure est régie par la PA, pour autant que la LTAF n'en dispose pas autrement (art. 37 LTAF). L'AFC étant une autorité au sens de l'art. 33 let. d LTAF et aucune des exceptions de l'art. 32 n'étant réalisée, le Tribunal administratif fédéral est matériellement compétent pour connaître du présent litige.

E. 1.2

Selon la loi fédérale régissant la taxe sur la valeur ajoutée du 12 juin 2009 (LTVA, RS 641.20), dont le droit de procédure est applicable dès son entrée en vigueur à tous les cas pendants (cf. consid. 1.4.2 ci-après), les décisions de l'AFC peuvent faire l'objet d'une réclamation dans les 30 jours qui suivent leur notification (art. 83 al. 1 LTVA). Il en résulte que l'assujetti a droit, en principe, à ce que l'AFC examine par deux fois son cas et prenne deux décisions successives à son sujet, dont la seconde est soumise à des exigences de forme plus élevées (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-704/2012 du 27 novembre 2013 consid. 1.2.1 et la jurisprudence citée). En l'occurrence, l'autorité inférieure a couplé la notification d'estimation n° *** du 10 octobre 2012 à une décision sujette à réclamation dans un délai de trente jours. Or, il résulte désormais clairement de la jurisprudence du Tribunal fédéral que cette pratique n'est pas conforme à la systématique et à l'esprit de la loi et qu'une notification d'estimation ne constitue pas, en soi, une décision susceptible de faire partir un délai de réclamation (cf. ATF 140 II 202 consid. 5 et 6; cf. également arrêt du Tribunal administratif fédéral A-704/2012 précité consid. 1.2.2 et la jurisprudence citée et A-707/2012 du 25 juillet 2013 consid. 4.2). Il s'ensuit que le prononcé du 13 novembre 2013 est l'unique décision rendue par l'autorité inférieure dans le cadre de la présente procédure et que, nonobstant l'intitulé de cette décision et les termes utilisés par le recourant dans ses courriers des 9 novembre 2012 et 10 octobre 2013, ce dernier a été privé d'une procédure de réclamation au sens de l'art. 83 LTVA. Toutefois, la décision du 13 novembre 2013, qui représente indéniablement une décision au sens de l'art. 5 PA, est motivée en détail. Attendu que le recourant l'a déférée directement et sans réserve au Tribunal administratif fédéral, on peut en déduire qu'il a renoncé, à tout le moins implicitement, à bénéficier d'une procédure de réclamation en bonne et due forme et qu'il consent à ce que son recours soit traité comme un recours "omisso medio", par application analogique de

l'art. 83 al. 4 LTVA (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-704/2012 précité consid. 1.2.3 et la jurisprudence citée). Le Tribunal administratif fédéral est donc compétent pour connaître du présent litige.

E. 1.3

Interjeté le 13 décembre 2013 par le destinataire de la décision attaquée, lequel a un intérêt digne de protection à ce qu'elle soit annulée ou modifiée (cf. art. 48 al. 1 PA), le mémoire de recours est intervenu dans le délai utile. Un examen préliminaire relève qu'il remplit en outre les exigences de forme et de contenu posées à l'art. 52 PA. Le recours est donc recevable et il convient d'entrer en matière au fond.

E. 1.4

Le 1er janvier 2010, la loi fédérale régissant la taxe sur la valeur ajoutée du 12 juin 2009 (LTVA, RS 641.20) est entrée en vigueur. S'agissant du droit applicable, il y a lieu de distinguer ce qui a trait au fond de ce qui concerne la procédure.

E. 1.4.1

Sur le plan du droit matériel, les dispositions de l'ancien droit ainsi que leurs dispositions d'exécution demeurent applicables à tous les faits et rapports juridiques ayant pris naissance avant leur abrogation (art. 112 al. 1 LTVA). Dans la mesure où l'état de fait concerne les périodes allant du 1er janvier 2007 au 31 décembre 2009, la présente cause tombe matériellement sous le coup de la loi fédérale du 2 septembre 1999 sur la TVA (aLTVA, RO 2000 1300 et les modifications ultérieures) et de son ordonnance du 29 mars 2000 (aOLTVA, RO 2000 1347 et les modifications ultérieures), toutes deux en vigueur depuis le 1er janvier 2001 (cf. arrêté du Conseil fédéral du 29 mars 2000 [RO 2000 1346] et art. 48 aOLTVA; cf. également art. 93 et 94 aLTVA).

E. 1.4.2

Sur le plan du droit formel, le nouveau droit de procédure s'applique à toutes les procédures pendantes à l'entrée en vigueur de la LTVA (art. 113 al. 3 LTVA; sur l'interprétation restrictive de cette disposition, cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1237/2012 du 23 octobre 2012 consid. 1.2, A-4136/2009 du 18 mars 2011 consid. 1.2 et A-3190/2008 du 15 juillet 2010 consid. 1.2.2). L'art. 81 LTVA fait partie des dispositions visées par l'art. 113 al. 3 LTVA, qui sont applicables immédiatement, pour autant que l'acte de procédure en question (ou la décision concernée) ait été accompli après l'entrée en vigueur de la LTVA. Toutefois, les alinéas 1 et 3 (première phrase) de l'art. 81 LTVA n'ont a priori pas de portée propre. Ainsi, le principe de la libre appréciation des preuves est applicable sans autre. En outre, la possibilité d'une appréciation anticipée des preuves demeure admissible, même dans le nouveau droit et a fortiori pour les cas pendants (arrêt du Tribunal administratif fédéral A-704/2012 du 27 novembre 2013 consid. 2.2.1 et les références citées; Pascal Mollard/Xavier Oberson/Anne Tissot Benedetto, *Traité TVA*, Bâle 2009, p. 1126 n. marg. 157; Message du Conseil fédéral sur la simplification de la TVA du 25 juin 2008 in : *Feuille fédérale [FF] 2008 p. 6394 s.*).

E. 1.5.1

Le recourant peut invoquer la violation du droit fédéral, y compris l'excès ou l'abus du pouvoir d'appréciation, la constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents ou l'inopportunité (art. 49 PA; cf. André Moser/Michael Beusch/Lorenz Kneubühler, *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, 2e éd., Bâle 2013, n. marg. 2.149; Ulrich

Häfelin/Georg Müller/Felix Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 6e éd., Zurich/St-Gall 2010, n. marg. 1758 ss). Le Tribunal administratif fédéral 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. Pierre Moor/Etienne Poltier, Droit administratif, vol. II, 3e éd., Berne 2011, p. 300 s.). La procédure est régie par la maxime inquisitoire, ce qui signifie que le Tribunal définit les faits et apprécie les preuves d'office et librement (art. 12 PA, applicable en vertu de l'art. 81 al. 1 LTVA). Les parties doivent toutefois collaborer à l'établissement des faits (art. 13 PA), 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 122 V 11 consid. 1b et 122 V 157 consid. 1a; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-3945/2013 du 2 avril 2014 consid. 1.5.1; Alfred Kölz/Isabelle Häner/Martin Bertschi, *Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes*, Zurich 2013, ch. 1135 s.).

E. 1.5.2

Si 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, et à défaut de disposition spéciale 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. Autrement dit, il incombe à l'administré d'établir les faits qui sont de nature à lui procurer un avantage et à l'administration de démontrer l'existence de ceux qui imposent une obligation en sa faveur. Le défaut de preuve va au détriment de la partie qui entendait tirer un droit du fait non prouvé (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-3945/2013 précité consid. 1.5.2; Moor/Poltier, op. cit., p. 299 s.; René Rhinow/Heinrich Koller/Christina Kiss/Daniela Thurnherr/Denise Brühl-Moser, *Öffentliches Prozessrecht*, 2e éd., Bâle 2010, n. marg. 996 ss; Thierry Tanquerel; Manuel de droit administratif, Genève 2010, n. marg. 1563). Appliquées au droit fiscal, les règles sur la répartition du fardeau de la preuve susmentionnées supposent que l'administration fiscale supporte la charge de la preuve des faits 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. Si les preuves recueillies par l'autorité fiscale apportent suffisamment d'indices révélant l'existence d'éléments imposables, il appartient 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 (ATF 133 II 153 consid. 4.3; arrêt du Tribunal fédéral 2C_1201/2012 et 1202/2012 du 16 mai 2013 consid. 4.6; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-704/2012 précité consid. 3.5.4).

E. 1.6

Concernant l'objet du litige, celui-ci tend uniquement à déterminer si dans le cadre du partage des frais généraux et des frais de personnel de l'étude, des opérations soumises à la TVA ont été réalisées entre le recourant et B._____. A cette fin, il sera dans un premier temps traité de la notion d'opération imposable (consid. 2). Il sera ensuite question de la qualité de fournisseur et de destinataire de prestations imposables (consid. 3 ci-après), de la réglementation de la représentation en matière de TVA (consid. 4.1 à 4.4), ainsi que de la prestation de refacturation (consid. 4.5). Il conviendra par la suite de présenter les conditions d'assujettissement (subjectif) à l'impôt (consid. 5.1), notamment s'agissant des sociétés simples (consid. 5.2) et, plus particulièrement, des études d'avocats organisées sous

cette forme (consid. 5.3). Il sera enfin question du traitement fiscal de l'opération de mise à disposition de personnel (consid. 6).

E. 2.1

Selon l'art. 5 aLTVA, sont notamment soumises à l'impôt, pour autant qu'elles ne soient pas expressément exclues de son champ au sens de l'art. 18 aLTVA (c'est-à-dire exonérées au sens impropre), les livraisons de biens (cf. art. 6 aLTVA) et les prestations de services (cf. art. 7 aLTVA) effectuées à titre onéreux sur le territoire suisse. Une transaction est effectuée à titre onéreux, soit contre rémunération, s'il y a échange d'une prestation et d'une contreprestation - entre lesquelles doit exister un rapport économique étroit - entre un ou plusieurs prestataires, dont l'un au moins est assujéti à la TVA, et un ou plusieurs bénéficiaires (ATF 138 II 239 consid. 3.2 et 132 II 353 consid. 4.1; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-704/2012 précité consid. 4.1; Mollard/Oberson/Tissot Benedetto, op. cit., p. 214 n. marg. 166 à 168; Alois Camenzind/Niklaus Honauer/Klaus A. Vallender, *Handbuch zum Mehrwertsteuer-gesetz*, 2e éd., Berne/Stuttgart/Vienne 2003, n. marg. 149 ss p. 72 ss).

E. 2.2

La contre-prestation est ainsi un élément constitutif de l'opération, au même titre que l'échange entre prestation et contre-prestation (cf. ATF 132 II 353 consid. 4.1 et 126 II 249 consid. 4a et 6a; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1107/2008 du 15 juin 2010 consid. 2.1; Daniel Riedo, *Von Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht*, Berne 1999, ch. 6, p. 223 ss, en particulier ch. 6.4.2, p. 239 ss, Camenzind/Honauer/Vallender, op. cit., n. marg. 159 ss p. 76 ss), et sert de base au calcul de l'impôt (cf. art. 33 al. 1 aLTVA). En d'autres termes, le caractère onéreux est une condition essentielle de l'opération imposable (cf. arrêts du Tribunal fédéral 2C_778/2008 du 8 avril 2009 consid. 2 et 2C_229/2008 du 13 octobre 2008 consid. 5.2).

E. 2.3

La prestation et la contre-prestation doivent être directement liées par le but même de l'opération réalisée (ATF 126 II 443 consid. 6a; arrêt du Tribunal fédéral 2A.650/2005 du 15 août 2006 consid. 3.1; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-412/2013 du 4 septembre 2014 consid. 2.2.2). Pour déterminer l'existence et l'étendue d'une prestation soumise à la TVA, il s'agit donc de considérer les choses d'un point de vue économique. Lorsqu'il s'agit d'évaluer la nature du lien économique entre la prestation et la contre-prestation, il faut en priorité se baser sur le point de vue du destinataire de la prestation imposable, ce qui correspond à la conception de la TVA comme impôt de consommation. Il convient en définitive de vérifier si la dépense est effectuée par le destinataire pour obtenir la prestation imposable par le fournisseur (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-412/2013 précité consid. 2.2.2 et A-1933/2011 du 29 mai 2012 consid. 4.3.2; Riedo, op. cit., p. 230 ss.).

E. 3.1

Les prestations sont en principe attribuées à celui qui, vis-à-vis de l'extérieur, en apparaissant comme prestataire, agit en son propre nom (arrêts du Tribunal administratif fédéral A-412/2013 précité consid. 2.2.3 et A-704/2012 précité consid. 4.1; Ralf Imstepf, *Die Zuordnung von Leistungen gemäss Art. 20 des neuen MWSTG*, in: *Archives de droit fiscal suisse [Archives]* 78 p. 757 ss [p. 761 s.]; Mollard/Oberson/Tissot Benedetto, op. cit.,

p. 148 n. marg. 472 ss). La question déterminante est 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 (cf. arrêts du TAF A-412/2013 précité consid. 2.2.3 et A-5747/2008 du 17 mars 2011 consid. 2.4.1). A ce titre, il convient de relever l'importance déterminante que revêt la facturation en matière de TVA. Selon un principe admis, elle constitue un indice important, voire une présomption, qu'une opération TVA a eu lieu et qu'elle a été effectuée par l'auteur de la facture, agissant en principe en son propre nom. En outre, et suivant la "théorie des stades", la facture crée un stade distinct dans la chaîne des opérations TVA, sa valeur dépassant celle d'un simple titre (ATF 131 II 185 consid. 3.3 et 5; arrêts du Tribunal fédéral 2C_309/2009 et 2C_310/2009 du 1er février 2010 consid. 6.7 et 2C_285/2008 du 29 août 2008 consid. 3.2; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-412/2013 précité consid. 2.2.4 et A-632/2013 du 19 février 2014 consid. 2.1.2; Mollard/Oberson/Tissot Benedetto, op. cit., p. 144 n. marg. 459; Pascal Mollard, La TVA : vers une théorie du chaos ? in : Festschrift SRK-Mélanges CRC, Lausanne 2004, p. 47 ss, ch. 4.2.2).

E. 3.2

S'agissant de la qualité de destinataire, il faut donc, tout d'abord, rappeler la présomption selon laquelle le destinataire de la facture est également le destinataire des prestations fournies (cf. consid. 3.1 ci-avant). Pour déterminer le destinataire matériel de prestations données, il faut en outre considérer les choses dans une perspective économique (arrêts du Tribunal fédéral du 23 décembre 2002 in : RF 2003 p. 542 s. consid. 3.2 et du 30 avril 2004 in : Revue de droit administratif et de droit fiscal [RDAF] 2005 II p. 174 consid. 3.3), 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 (arrêt du Tribunal fédéral 2A.202/2004 du 28 avril 2005 consid. 5.1 et les nombreuses références citées; Stephan Kuhn/Peter Spinnler, Mehrwertsteuer, Muri/Berne 1994, p. 38 i. f. et 41). Par ailleurs, le Tribunal administratif fédéral, et avant lui la CRC, ont rappelé la prééminence de l'appréciation économique sur l'analyse de droit civil (cf. décision de la CRC 2005-021 précité consid. 3b et 4b, confirmée par l'arrêt du Tribunal fédéral 2A.202/2006 précité; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-412/2013 précité consid. 2.2.5).

E. 3.3

Enfin, à titre de corollaire du principe qui veut que l'assujetti doit se laisser opposer les suites fiscales des formes juridiques qu'il a choisies pour organiser ses relations (arrêts du Tribunal fédéral 2A.351/2004 du 1er décembre 2004 consid. 5.5 et du 25 août 1998 in : Archives 65 p. 671 consid. 2d/bb; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-412/2013 précité consid. 2.2.5 et A-1388/2006 du 11 octobre 2007 consid. 3.2), l'administration doit elle-même en accepter les conséquences et ne peut intervenir, dans la mesure où l'organisation des relations économiques des parties concernées demeure dans les limites légales (arrêt du Tribunal administratif fédéral A-412/2013 précité consid. 2.2.5 et la jurisprudence citée; Xavier Oberson, Droit fiscal suisse, 4ème éd., Bâle 2012, § 4, n. marg. 12 ss.; a contrario Archives 65 p. 674 consid. 2d/bb et vol. 55 p. 72 consid. 4c).

E. 4.1

Conformément à l'art. 11 al. 1 aLTV, quiconque effectue une livraison de biens ou fournit une prestation de services expressément au nom et pour le compte du représenté, de sorte

que l'opération se réalise directement entre le représenté et le tiers, est considéré, dans le cadre de cette opération, comme un simple intermédiaire. L'art. 11 al. 2 aLTVA dispose pour sa part que si le représentant effectue une livraison de biens ou fournit une prestation de services pour le compte d'un représenté sans agir expressément au nom de celui-ci, il y a livraison de biens ou prestation de services aussi bien entre le représenté et le représentant qu'entre le représentant et le tiers. L'art. 11 aLTVA est ainsi une règle d'imputation qui détermine à qui la prestation doit être attribuée lorsqu'un assujetti l'effectue pour le compte d'un autre, dans le cadre de rapports de représentation (arrêt du Tribunal fédéral 2C_319/204 du 9 septembre 2014 consid. 5.3), et distingue à cet égard entre représentation directe (al. 1) et indirecte (al. 2).

E. 4.2

En cas de représentation directe, soit lorsque le représentant agit comme simple intermédiaire de prestations, de manière à ce que l'opération se réalise directement entre le représenté et le tiers, il n'y a de chiffre d'affaires imposable qu'entre ces deux derniers (art. 11 al. 1 aLTVA). Plus précisément, seule la commission prélevée par le représentant direct est alors imposée au sens de la TVA (arrêt du Tribunal administratif fédéral A-632/2013 précité consid. 2.2.1 et A-502/2007 du 26 mai 2008 consid. 3.3). En revanche, lorsque le représentant agit certes pour le compte d'un tiers - qui profitera en définitive de l'effet économique de l'acte - mais non pas expressément au nom de celui-ci (représentation indirecte), il y a livraison aussi bien entre le représenté et le représentant qu'entre le représentant et le tiers (art. 11 al. 2 aLTVA). Cela vaut en outre également s'agissant de la fourniture d'une prestation de services. Dans cette situation, le système de la TVA introduit une fiction totale, puisque le même service ne peut matériellement pas être fourni deux fois, contrairement à un bien qui peut être livré deux fois (arrêts du Tribunal administratif fédéral A-632/2013 précité consid. 2.3.5 et A-502/2007 précité consid. 3.4; Mollard, op. cit., p. 47 ss ch. 4.2.4.2).

E. 4.3

Comme cela résulte clairement du texte de l'art. 11 al. 1 aLTVA, pour qu'il s'agisse d'un rapport de représentation directe, il est nécessaire que le représentant agisse expressément au nom et pour le compte du représenté. Il ne suffit donc pas que le représentant indique simplement qu'il agit pour le compte d'un tiers, sans indiquer l'identité du tiers en question, ou que les circonstances parlent en faveur d'une représentation directe (arrêt du Tribunal fédéral 2C_319/2014 précité consid. 5.4; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-632/2013 précité consid. 2.2.1 et la jurisprudence citée). Il n'est pas non plus suffisant que l'identité des représentés soit portée à la connaissance des tiers. Il faut encore que cette communication mentionne expressément l'existence du rapport de représentation directe, ainsi que les opérations concernées (arrêts du Tribunal fédéral 2A.215/2003 du 20 janvier 2005 consid. 6.7; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-632/2013 précité consid. 2.2.1).

E. 4.4

La réglementation de la représentation en matière de TVA, qui diffère donc de celle de l'art. 32 al. 2 du Code des obligations du 30 mars 1911 (CO; RS 220; cf. à cet égard arrêt du Tribunal fédéral 2C_319/2014 précité consid. 5.4; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-623/2013 consid. 2.2.2), permet de déterminer de façon incontestable qui est le fournisseur et qui est l'acquéreur d'une prestation, garantissant ainsi une application correcte et simple de l'aLTVA (cf. arrêts du Tribunal fédéral 2C_319/2014 précité consid. 5.4,

2A.215/2003 du 20 janvier 2005 consid. 3.3 et 2A.323/2000 du 6 mars 2001 in : RDAF 2001 II p. 362 consid. 6d). Certes, la modification du 24 mai 2006 de l'ancienne ordonnance fédérale du 29 mars 2000 relative à la loi sur la TVA (aOLTVA; RO 2006 2353) a introduit notamment l'art. 45a aOLTVA, unique disposition de la Section 14a intitulée " Traitement des vices de forme ". De manière générale, cet article dispose qu'un vice de forme n'entraîne pas à lui seul une reprise d'impôt s'il apparaît ou si l'assujetti prouve que la Confédération n'a subi aucun préjudice financier du fait du non-respect d'une prescription de forme prévue par la loi ou cette même ordonnance sur l'établissement de justificatifs. Le Tribunal de céans a en outre déjà eu l'occasion de préciser - en relation avec le formalisme de la représentation directe - que l'art. 45a aOLTVA est désormais de nature à entamer la rigueur du formalisme de l'AFC, imposant - dans ses instructions - des documents qui ne sont pas prévus par la loi elle-même (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-632/2013 précité consid. 2.3.2 et A-502/2007 précité consid. 4.3; Christoph M. Meiler/Ivo Pollini, Schweiz-EU : Unterschiede im MWST- und Zoll-Recht, in : Revue fiscale [RF] 2007 n°7-8 p. 559 ch. 4.9 i. f.). Toutefois, il convient d'une part de garder à l'esprit que l'art. 45a aOLTVA concerne uniquement les vices de forme, mais ne protège aucunement le contribuable contre l'existence d'un véritable vice matériel ou l'absence de réalisation des conditions matérielles. D'autre part, cette disposition n'a pas modifié la définition légale de la représentation directe prévue à l'art. 11 aLTVA, d'après laquelle seul celui qui agit expressément au nom et pour le compte du représenté est considéré, en matière de TVA, comme un représentant direct (arrêt du Tribunal fédéral 2C_480/2008 du 13 octobre 2008 consid. 3.5; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-632/2013 précité consid. 2.3.2 et A-502/2007 précité consid. 4.3). Toutes ces conditions formelles et strictes, posées à la reconnaissance d'un rapport de représentation directe, n'ont été modifiées qu'à partir du 1er janvier 2010, avec l'entrée en vigueur de la LTVA et en particulier de son art. 20 (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_319/2014 précité consid. 5.4), disposition qui n'est cependant pas applicable au cas d'espèce (cf. consid. 1.4.2 ci-avant).

E. 4.5

La représentation, dans laquelle l'assujetti agit pour le compte du représenté (cf. consid. 4.1 ci-avant), doit être distinguée de la refacturation, qui constitue en principe une opération autonome dans laquelle un assujetti acquiert des prestations destinées à des tiers et se borne à les refacturer à ces derniers en son nom. La refacturation supposant un échange de prestations, il s'agit d'une opération soumise à TVA (arrêt du Tribunal fédéral 2A.520/2003 du 29 juin 2004 in : RDAF 2005 II p. 75 ss; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-4516/2008 du 5 janvier 2011 consid. 2.4 et A-3190/2008 du 15 juillet 2010 consid. 4.3 et 8.2). Sous l'angle de la TVA, l'existence d'une refacturation est donc un indice fort de la présence d'une nouvelle opération (décisions de la CRC 2002-090 du 2 septembre 2004 in : JAAC 69.8 consid. 2a/dd et du 20 juillet 2001 in : Archives 72 p. 483 ss consid. 5b/cc; cf. également Mollard, op. cit., p. 68 et 69; cf. également consid. 3.1 ci-avant). A titre d'exemple, il y a refacturation de frais et donc opération imposable si une société, agissant en son propre nom, acquiert des prestations (location, secrétariat, matériel, etc) destinées à ses associés, assujettis à titre individuel, et les refacture ensuite à ces derniers. L'assujetti, soit la société dans l'exemple cité, apparaît ainsi, vis-à-vis des destinataires, comme le fournisseur des prestations considérées. Il n'est pas nécessaire, pour retenir l'existence d'une opération TVA, qu'il produise lui-même physiquement les prestations ou qu'il facture un supplément. Il suffit que l'intéressé se soit inséré dans la chaîne des opérations avec les caractéristiques d'un assujetti et qu'il n'agisse pas en qualité de simple intermédiaire ou de

représentant direct (arrêt du Tribunal fédéral 2A.520/2003 précité consid. 7; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-4516/2008 précité consid. 2.4 et A-1656/2006 du 19 mars 2009 consid. 4.1).

E. 5.1

Selon le principe général énoncé à l'art. 21 al. 1 (1re phrase) aLTVA, est assujetti à l'impôt quiconque, même sans but lucratif, exerce de manière indépendante une activité commerciale ou professionnelle en vue de réaliser des recettes, à condition que les livraisons de biens, les prestations de services et les prestations à soi-même qu'il a effectuées sur le territoire suisse dépassent globalement la somme de 75'000 francs par an. Entrent en ligne de compte en tant que sujet de l'impôt les formes suivantes d'entreprise: les personnes physiques, les sociétés de personnes, les personnes morales de droit privé ou de droit public, les établissements publics non autonomes, et les collectivités de personnes n'ayant pas la capacité juridique qui effectuent des opérations sous une raison sociale commune (art. 21 al. 2 aLTVA). L'assujettissement repose donc sur l'activité économique, commerciale ou professionnelle (est assujetti "quiconque") et non sur la forme juridique de l'entreprise. Il en découle que la personnalité juridique ne constitue pas une condition de l'assujettissement.

E. 5.2.1

Pour autant qu'elles se manifestent sur le plan externe (cf. consid. 3.1 ci-avant) et qu'elles réalisent des opérations sous une raison sociale commune, les sociétés simples au sens des art. 530 ss CO font donc - entre autres - partie des collectivités de personnes n'ayant pas la capacité juridique susceptibles d'être assujetties à la TVA. Tel n'est toutefois pas le cas des sociétés purement internes, qui n'apparaissent pas à l'égard des tiers (sociétés "tacites"; cf. arrêts du Tribunal fédéral 2A.269/2006 du 20 juin 2008 consid. 3.2 et 2A.369/2005 du 24 août 2007 consid. 4.2; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1428/2006 du 29 août 2007 consid. 2.2 et 3.3.1; Mollard/Oberson/Tissot Benedetto, op. cit., p. 418 n. marg. 10; Camenzind/Honauer/Vallender, op. cit., n. marg. 1027 p. 352; Jean-Marc Rivier/Annie Rochat Pauchard, Droit fiscal suisse - La taxe sur la valeur ajoutée; Fribourg 2000, p. 103).

E. 5.2.2

Les opérations réalisées entre une société (simple) et ses membres sont également imposables, lorsqu'elles donnent lieu à un véritable échange de prestations. Le critère déterminant est en définitive celui d'un lien économique directe entre la prestation et la contre-prestation (cf. consid. 2 ci-avant; arrêts du Tribunal fédéral 2A.369/2005 précité consid. 4.3; décisions de la CRC 2003-042 du 24 septembre 2003 in : JAAC 68.54 consid. 2b et 2000-037 du 12 octobre 2001 in : JAAC 66.42 consid. 5c/bb; Rivier/ Rochat Pauchard, op. cit., p. 244 et 247 s.; cf. également ATF 138 II 239 consid. 3). Tel est notamment le cas lorsqu'en contrepartie de la prestation fournie à la société, l'associé reçoit une rémunération spéciale, mais non lorsque la prestation est couverte par une participation aux bénéfices et aux pertes de la sociétés (arrêts du Tribunal fédéral 2A.369/2005 précité consid. 4.3; décisions de la CRC 2003-042 précitée consid. 2b et 2000-037 précitée consid. 5c/bb et 5c/cc; cf. également Mollard/Oberson/Tissot Benedetto, op. cit., chap. 2 ch. 1.1.6., en particulier p. 182 ss n. marg. 63 ss; Camenzind/Honauer/Vallender, op. cit., n. marg. 422 p. 162).

E. 5.3

Lorsque plusieurs avocats - et/ou notaires - sont réunis au sein d'une même étude, ils peuvent être assujettis soit individuellement, soit collectivement en tant que société inscrite au registre du commerce ou, à défaut, en tant que société simple (cf. à cet égard AFC, Brochure TVA n° 17 ["Avocats et notaires"], éditions valables du 1er janvier 2001 au 31 décembre 2007 et du 1er janvier 2008 au 31 décembre 2009, ch. 3.1; cf. également arrêt du Tribunal fédéral 2A.520/2003 précité consid. 2.3; décision de la CRC 2003-042 précitée consid. 2c). En cas d'assujettissement individuel des avocats, la répartition des frais communs, respectivement leur refacturation, doit selon la pratique administrative s'opérer de l'une des deux manières suivantes (cf. Brochure TVA n° 17, ch. 3.2; cf. également arrêt du Tribunal fédéral 2A.520/2003 précité consid. 2.3.3; décision de la CRC 2003-042 précitée consid. 2c) : - l'un des avocats assume seul l'ensemble des coûts, puis refacture aux autres membres de l'étude leur part de frais; celle-ci doit en principe être imposée (cf. consid. 4.5 ci-avant); - les avocats constituent une communauté de frais généraux, en règle générale sous la forme d'une société simple, laquelle acquiert les prestations et engage le personnel en son nom, puis refacture individuellement à chaque membre de l'étude sa part de frais. La société est assujettie de manière indépendante si elle dépasse la limite de chiffre d'affaires de 75'000 francs (art. 21 al. 1 aLTVA; cf. consid. 5.1 ci-avant), respectivement en cas d'option pour l'assujettissement (cf. art. 27 aLTVA). Dans cette situation, les prestations facturées aux avocats individuellement sont soumises à la TVA et la société peut, le cas échéant, déduire au titre d'impôt préalable la TVA payée pour leur acquisition (cf. art. 38 aLTVA). A titre de simplification administrative, il est cependant admis que les études collectives dont les membres sont tous inscrits au registre des assujettis puissent à certaines conditions former une communauté de frais généraux non assujettie (cf. Brochure TVA n° 17 ch. 3.2 let. b i.f.).

E. 6.1

Le contrat de location de services (ou de personnel) est le contrat par lequel une personne (le bailleur de services) met des travailleurs à la disposition d'une autre (le locataire ou loueur de services), moyennant une rémunération due au bailleur. Etant considéré comme une exception au contrat d'entreprise (cf. décision CRC 2002-063 du 13 juillet 2004 consid. 3a/dd et les références citées), il est soumis à la forme écrite en vertu de l'art. 22 al. 1 de la loi sur la location de services du 6 octobre 1989 (LSE, RS 823.11) et doit en principe être conclu avant l'entrée en fonctions des travailleurs (cf. art. 50 de l'ordonnance sur la location de service du 16 janvier 1991 [OSE, RS, 823.111]). La loi énumère également les indications qui doivent impérativement figurer au contrat (cf. art. 22 al. 1 LSE). Si ces exigences de forme ne sont pas satisfaites, le contrat est nul (art. 11 al. 2 CO; Thévenoz, Travail intérimaire et location de services, in : FJS n. 772 ch. II.1; décision CRC 2002-063 précitée consid. 3a/dd). Selon l'art. 19 al. 1 LES, la forme écrite est en outre également prescrite s'agissant du contrat de travail au sens des art. 319 ss CO liant le bailleur de services et le travailleur (cf. art. 320 al. 1 CO). Contrairement à ce qui vaut pour le contrat de location de services, le non-respect de cette forme et/ou des exigences de contenu du contrat (cf. art. 19 al. 2 LSE) n'entraîne pas la nullité de celui-ci (cf. art. 19 al. 3 LSE; arrêt du Tribunal fédéral 4C.245/2006 du 12 décembre 2006 consid. 3; Pierre Tercier/Pascal G. Favre, Les contrats spéciaux, 4e éd., Genève 2009, n. marg. 3341; décision de la CRC 2002-063 précitée consid. 3a/dd; cf. également art. 320 al. 2 et 3 CO). On notera enfin que le travailleur et le locataire de services, entre lesquels se noue pourtant la "véritable" relation de travail, ne sont liés par aucun contrat et ce, bien que le locataire assume la plupart des droits et des obligations propres à l'employeur et se voit en particulier déléguer

le pouvoir de direction à l'égard du travailleur (cf. art. 12 al. 1 LES; arrêt du Tribunal fédéral 4C.245/2006 précité consid. 3; Tercier/Favre, op. cit., n. marg. 3297).

E. 6.2

Dans la mesure où elle s'inscrit dans le cadre d'un échange de prestations, la mise à disposition de personnel constitue une opération en principe imposable (cf. consid. 2 ci-avant; arrêts du Tribunal fédéral 2C_612/2007 précité consid. 7.4 et 2A.502/2004 du 28 avril 2005 consid. 5.1 et 5.2; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1137/2012 du 6 novembre 2013 consid. 3.3.1 et A-5232/2012 du 21 août 2013 consid. 2.3; Instructions 2008 sur la TVA, ch. 128 cf. toutefois art. 18 ch. 12 aLTVA), l'impôt étant calculé sur la base de la rémunération versée au bailleur par le locataire (art. 33 al. 1 aLTVA; cf. consid. 2 ci-avant). On notera que les prestations réalisées par le travailleur - pour le compte et sous la direction du locataire de services (cf. consid. 6.1 ci-avant) - en contrepartie du salaire versé par le bailleur de services ne sont quant à elles pas soumises à la TVA (cf. art. 19 al. 2 LES; art. 322 ss CO). En tant qu'il n'exerce pas son activité professionnelle de manière indépendante (cf. à ce propos ATF 121 I 259 consid. 3a), le travailleur ne fait en effet pas partie du cercle des personnes assujetties (cf. art. 21 al. 1 aLTVA; consid. 5.1 ci-avant; cf. également arrêt du Tribunal fédéral 2A.502/2004 précité consid. 5.1).

E. 7

En l'espèce, il s'agit de l'examiner si c'est à bon droit que l'autorité inférieure a considéré que la répartition, entre le recourant et B._____, des frais liés à leur étude avait donné lieu à des opérations de refacturation, respectivement de location de services, soumises à la TVA et qu'elle a corrigé la créance fiscale en conséquence. A cet égard, il sera distingué entre les frais généraux (électricité, téléphone, matériel de bureau, etc.) d'une part (consid. 7.1) et les frais de personnel (salaire et charges salariales) d'autre part (consid. 7.2).

E. 7.1.1

Concernant les frais généraux, il apparaît que de nombreuses factures y relatives ont été directement adressées au recourant assujetti, dont le nom est seul mentionné (cf. annexes au courrier de la recourante du 10 octobre 2013 [pièce AFC n° 8]) - à l'exclusion de celui de l'étude ou de B._____. Compte tenu de l'importance déterminante que revêt la facturation en TVA, il y a donc lieu de présumer que pour chacune des factures en question, une opération TVA a eu lieu, dont le recourant était le destinataire en nom propre (cf. consid. 3.1 et 3.2 ci-avant). Il ressort en outre de l'examen du dossier - et cela n'est pas contesté - que dans le cadre de la convention de répartition des frais de l'étude du 27 février 2002 (cf. annexes au courrier du recourant du 10 octobre 2013 [pièce AFC n° 9]), B._____ a remboursé partie des frais à charge du recourant. En d'autre terme, il apparaît que certains frais assumés par ce dernier ont été refacturés à B._____. Or, ainsi qu'il a été exposé, la refacturation constitue en principe une opération TVA autonome (cf. consid. 4.5 et 5.3 ci-avant). Certes, il ne semble pas, au vu du dossier, que des factures formelles aient été établies relativement à ces refacturations. Malgré l'importance fondamentale que revêt ce document en matière de TVA (cf. consid. 3.1 ci-avant), l'obligation de livrer une facture n'est cependant pas générale et il peut y avoir opération soumise à TVA en l'absence même d'un tel titre (cf. art. 37 aLTVA; Mollard, op. cit., p. 67; Rivier/Rochat Pauchard, op. cit., p. 220; cf. également l'arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1656/2006 du 19 mars 2009 consid. 5.1.1 [annulé par l'arrêt du Tribunal fédéral 2C_299/2009 du 28 juin 2010, mais non contredit sur ce point]), l'existence d'un échange de prestations étant à cet égard déterminant

(cf. consid. 2 et 4.5 ci-avant). Peu importe, au surplus, que le recourant n'ait pas retiré un bénéfice de cette opération, le fait qu'il se soit inséré dans la chaîne des opérations avec les caractéristiques d'un assujetti étant en soi suffisant pour retenir l'existence d'un second stade imposable (cf. consid. 4.5 ci-avant; cf. également consid. 5.3 ci-avant). Dans la mesure où le montant des prestations de refacturation litigieuses n'est en soi pas contesté, la correction de l'impôt opérée à ce titre par l'autorité inférieure apparaît a priori justifiée.

E. 7.1.2

Le recourant ne partage pas ce point de vue. Il estime d'un part que les conditions pour bénéficier de la simplification administrative prévue pour les communautés de frais non assujetties étaient en l'occurrence remplies (cf. mémoire de recours du 13 décembre 2013 [pièce TAF n° 1] p. 4 s.) et fait en substance valoir, d'autre part, que la société simple serait intervenue en qualité de simple intermédiaire entre les fournisseurs et ses associés, sur la base du mandat de représentation que lui conférait la convention du 27 février 2002 (cf. mémoire de recours, p. 5). Il sied au préalable de noter que ce faisant, le recourant soulève des arguments contradictoires, puisque, ainsi qu'il le relève par ailleurs lui-même, le bénéfice de la simplification requise suppose que la société - non inscrite au registre TVA - acquiert puis refacture en son nom les prestations aux associés assujettis (cf. consid. 5.3 ci-avant; cf. également consid. 5.2 ci-avant), alors que la représentation directe exige au contraire que la société déclare expressément agir au nom et pour le compte des associés (cf. consid. 4 ci-avant). Le recourant ne produit par ailleurs aucune pièce, tels que des contrats conclus au nom de l'étude en tant que société simple assujettie ou non, respectivement par représentation de celle-ci, de nature à renverser la présomption selon laquelle il doit être considéré comme l'unique destinataire des prestations acquises (cf. consid. 7.1.1 ci-avant; cf. également consid. 1.5.2 ci-avant). Contrairement à ce qu'il affirme dans son mémoire de recours (cf. p. 5), il ne ressort en particulier pas des factures y relatives qu'elles aient été adressées à l'étude du recourant, dès lors que seul le nom de ce dernier y est mentionné (cf. consid. 7.1.1 ci-avant). Au surplus, le recourant ne saurait tirer un quelconque argument du fait que sur le plan interne, l'étude constituée en société ait disposé des pouvoirs de représenter ses associés en vertu d'un supposé mandat en ce sens reposant sur la convention du 27 février 2002, dans la mesure où il n'apparaît nullement, sur le plan externe, que cette dernière soit apparue à l'égard des tiers et qu'elle ait donc participé aux opérations concernées - que ce soit en qualité de simple intermédiaire ou, du reste, de société destinataire susceptible d'être assujettie. Les arguments du recourant apparaissent ainsi mal fondés et doivent donc être écartés.

E. 7.2.1

Concernant en second lieu les frais du personnel, il n'est pas contesté que sur les périodes fiscales considérées, le salaire versé à la secrétaire C._____ et les charges sociales y relatives ont été directement acquittés par le recourant. Il sied au demeurant de relever que dans le cadre de leur convention du 27 février 2002, les parties ont expressément prévu que le recourant demeurerait formellement le seul employeur du personnel et que c'est en outre bien celui-ci qui est seul indiqué à titre d'employeur sur le certificat de salaire versé au dossier de la cause (cf. pièce AFC n° 11). Dès lors où il n'est au surplus pas contesté que C._____ était à cette époque également à la disposition de B._____, il apparaît ainsi que les versements opérés par ce dernier en faveur du recourant à titre de participation aux frais correspondants s'inscrivent dans le cadre d'un véritable échange de prestations soumis à la TVA (cf. consid. 2 ci-avant).

E. 7.2.2

Pour l'issue du présent litige, il n'est au surplus pas décisif qu'aucun contrat répondant aux exigences de la LES n'ait été conclu entre le recourant et B. _____ (cf. consid. 6.1 et 6.2 ci-avant), l'étendue et l'existence d'une opération TVA devant avant tout être appréciées sous un angle économique (cf. consid. 2 et 3 ci-avant). Or, de ce point de vue, force est de constater, compte tenu de ce qui précède, que le recourant doit bien être considéré comme le seul employeur, c'est-à-dire comme le "destinataire" des prestations - non soumises à la TVA (cf. consid. 6.2 ci-avant) - fournies par C. _____. En tant qu'il les refacture ensuite à B. _____, il apparaît en outre vis-à-vis de ce dernier comme le fournisseur des prestations de secrétariat en question. Dans la mesure où, par surcroît, le recourant reçoit de la part de B. _____ une contrepartie financière sous la forme du remboursement de partie des frais de personnel à sa charge, l'on se trouve bien en présence d'une prestation de services effectuée à titre onéreux, c'est-à-dire en échange d'une contreprestation qui y lui est directement liée par le but même de l'opération réalisée (cf. consid. 2 ci-avant; cf. également consid. 5.3.1 ci-avant). Le fait que le recourant n'ait facturé aucun surplus n'est en outre pas déterminant (cf. consid. 4.5 ci-avant). L'existence d'un échange de prestations soumis à la TVA est ainsi manifeste. Les montants versés par B. _____ au recourant sur les périodes fiscales considérées au titre de la refacturation des frais de personnel n'étant en soi pas contesté, la décision de l'autorité inférieure doit en conséquence être confirmée également en ce qu'elle porte sur la correction de l'impôt opérée sur cette base.

E. 8

Les considérants qui précèdent conduisent le Tribunal administratif fédéral à rejeter le recours. Vu l'issue de la cause, les frais de procédure, d'un montant total de Fr. 2'800.--, sont mis à la charge du recourant qui 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). L'autorité de recours impute, dans le dispositif, les avances sur les frais de procédure correspondants. Une indemnité à titre de dépens n'est allouée ni au recourant (art. 64 al. 1 PA a contrario, respectivement art. 7 al. 1 FITAF a contrario), ni à l'autorité inférieure (art. 7 al. 3 FITAF).

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