Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal

Décision confirmée par le TF par arrêt du 08.12.2016 (2C_307/2016)

Cour I
A-1383/2015

Arrêt du 4 mars 2016

Composition

Pascal Mollard (président du collège),
Daniel Riedo, Michael Beusch, juges,
Raphaël Bagnoud, greffier.

Parties

Groupe TVA A._____,
représenté par DS Tax Consulting,
recourant,

contre

Administration fédérale des contributions AFC,
Division principale de la taxe sur la valeur ajoutée,
Schwarztorstrasse 50, 3003 Bern,
autorité inférieure.

Objet

TVA; télécommunications, réductions sur factures, *finder's fees*; périodes du 1er trimestre 2010 au 4e trimestre 2012.

Faits :

A.
La société B._____ (anciennement dénommée C._____; ci-après : la société), sise à *** et inscrite au registre du commerce du canton de *** depuis le 20 janvier 1998, a pour but la fourniture de prestations de services en tout genre dans le domaine de la télécommunication en Suisse, notamment la création et l'exploitation d'un réseau de téléphonie mobile. Elle est inscrite au registre des assujettis à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) en tant que chef du groupe d'imposition à la TVA A._____ (ci-après : l'assujetti ou le groupe), formé avec la société D._____.

B.
Suite à un courrier adressé à l'AFC le 20 septembre 2012 par un client de l'assujetti, indiquant qu'une réduction de Fr. 100.-- lui avait été accordée dans le cadre du programme mis en place par le groupe, intitulé "***", pour avoir recommandé à un tiers la conclusion d'un nouvel abonnement avec la société et ensuite de divers échanges de courriers, l'AFC procéda à un contrôle en date du 15 mars 2013. Elle constata à cette occasion que l'assujetti avait considéré les réductions allouées aux clients comme des diminutions de la contre-prestation et qu'il les avait portés au bilan en déduction de son chiffre d'affaires. Estimant pour sa part que ces montants étaient octroyés à titre de rémunération pour l'apport de nouveaux clients, l'AFC refusa cette diminution du chiffre d'affaires imposable et procéda dès lors à une correction de l'impôt à hauteur de Fr. 400'421.--, plus intérêt moratoire, pour la période du 1er trimestre 2010 au 4e trimestre 2012.

C.
Par courriers des 27 mai et 13 décembre 2013, l'assujetti remit en cause le résultat du contrôle et conclut à son annulation. Il contesta en particulier que les "recommandations de nouveaux clients" puissent remplir les conditions de la notion de prestation. Par décision du 10 février 2015, l'AFC maintint que les réductions accordées ne pouvaient être déduites du chiffre d'affaires. Cependant, en tenant compte des clients assujettis à la TVA ayant participé au programme "***" et, par conséquent, au droit à la récupération de l'impôt préalable, elle fixa la créance fiscale à Fr. 390'472.--, plus intérêt moratoire.

D.
Le 12 mars 2015, l'assujetti (ci-après : le recourant) a formé réclamation contre la décision du 10 février 2015, requérant que l'écriture soit transmise à titre de recours "*omissio medio*" au Tribunal administratif fédéral pour

jugement de la cause. Il conclut principalement à la réformation de la décision de l'AFC (ci-après : l'autorité inférieure), en ce sens qu'il soit reconnu que le groupe a correctement porté en déduction de son chiffre d'affaires imposable les rabais accordés et que la créance fiscale est donc infondée. Subsidiairement, le recourant conclut à l'annulation de la décision entreprise et au renvoi de la cause à l'autorité inférieure. Cette dernière a transmis le mémoire du recourant à l'autorité de céans par courrier du 13 mars 2015 et a conclu au rejet du recours par réponse du 7 mai 2015.

Pour autant que besoin, les autres faits et les arguments des parties seront repris dans les considérants qui suivent.

Droit :

1.

1.1

1.1.1 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 LTAF et aucune des exceptions de l'art. 32 LTAF n'étant réalisée, le Tribunal administratif fédéral est compétent *ratione materiae* pour connaître du présent litige.

1.1.2 S'agissant de la compétence fonctionnelle, il s'agit d'observer ce qui suit. La réclamation est conçue, non pas comme un moyen de droit dévolutif, mais comme un moyen de droit formel, par lequel une décision est soumise à nouveau à l'autorité décisionnelle en vue d'un nouvel examen. Cette procédure permet de clarifier des rapports de fait ou de droit complexes et de pondérer les intérêts divergents touchés par la décision (cf. ATF 132 V 368 consid. 6.1 et 131 V 407 consid. 2.1.2.1; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 7e éd., Zürich/St-Gall 2016, n. marg. 1194). Dans le domaine de la TVA, la procédure de réclamation est traitée à l'art. 83 de la loi fédérale du 12 juin 2009 sur la taxe sur la valeur ajoutée (LTVA, RS 641.20). Le recours "*omissio medio*" constitue une exception. Aux termes de l'art. 83 al. 4 LTVA, si la réclamation est déposée contre une décision de l'AFC motivée

en détail, elle est transmise à titre de recours, à la demande de l'auteur de la réclamation ou avec son assentiment, au Tribunal administratif fédéral.

1.1.3 En l'occurrence, la réclamation a été déposée à titre de recours "*omissio medio*" et porte contre la décision de taxation du 10 février 2015, qui est suffisamment détaillée. Formée en date du 12 mars 2015, elle est intervenue dans le délai légal de recours de 30 jours (art. 50 al. 1 PA) et remplit en outre les exigences de forme et de contenu de l'art. 52 PA. En tant que destinataire de la décision attaquée, le recourant dispose au surplus de la qualité pour recourir (cf. art. 48 PA). Il convient dans ces conditions d'entrer en matière.

1.2 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 et l'inopportunité (cf. art. 49 PA; ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 2e éd., Bâle 2013, n. marg. 2.149; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, op. cit., n. marg. 1146 ss).

1.3 Le Tribunal administratif fédéral constate les faits et applique le droit d'office, sans être lié par les motifs invoqués (cf. art. 62 al. 4 PA), ni par l'argumentation juridique développée dans la décision entreprise (cf. PIERRE MOOR/ETIENNE POLTIER, Droit administratif, vol. II, Berne 2011, p. 300 s.). L'autorité saisie se limite toutefois 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 157 consid. 1a et 121 V 204 consid. 6c; ALFRED KÖLZ/ISABELLE HÄNER/MARTIN BERTSCHI, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 3e éd., Zurich/Bâle/Genève 2013, ch. 1135 s.).

1.4 La LTVA est entrée en vigueur le 1er janvier 2010. Les dispositions de droit matériel qu'elle contient sont applicables à tous les faits et rapports juridiques ayant pris naissance à compter de cette date, alors que les dispositions de l'ancien droit et leurs dispositions d'exécution demeurent applicables à tous les faits et rapports juridiques ayant pris naissance avant leur abrogation (art. 112 al. 1 LTVA). Le droit en vigueur antérieurement découlait de l'ancienne loi sur la TVA du 2 septembre 1999 (aLTVA; RO 2000 1300 et les modifications ultérieures), entrée en vigueur le 1er janvier 2001 (cf. art. 94 al. 1 aLTVA; arrêté du Conseil fédéral du 29 mars 2000, RO 2000 1346; cf. ég. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6740/2012 du 6 juin 2012 consid. 1.2.1 et A-6299/2009 du 21 avril 2011 consid. 2.1). Sur le plan formel, le nouveau droit de procédure

s'applique à toutes les procédures pendantes à l'entrée en vigueur de la LTVA (cf. art. 113 al. 3 LTVA).

Dès lors que les périodes fiscales litigieuses s'étendent du 1er trimestre 2010 au 4e trimestre 2012, les faits de la présente cause doivent être examinés, s'agissant tant du droit matériel que de la procédure applicables, à la lumière de la LTVA.

2.

2.1 La TVA est un impôt général sur la consommation, qui trouve ses fondements à l'art. 130 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst., RS 101) et frappe la consommation finale non entrepreneuriale sur le territoire suisse. Elle vise la taxation de l'utilisation du revenu par le consommateur final (cf. PIERRE-MARIE GLAUSER, Les principes régissant la TVA: de l'utopie à la réalité, *in* : Archives de droit fiscal suisse [Archives] 84 97 p. 103). Conformément à l'art. 1 al. 2 let. a LTVA, la Confédération perçoit notamment, au titre de la TVA, un impôt sur les prestations que les assujettis fournissent à titre onéreux sur le territoire suisse (impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse; cf. ég. art. 18 al. 1 LTVA).

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 assujetti à la TVA, et un ou plusieurs bénéficiaires. La prestation et la contre-prestation doivent être directement liées par le but même de l'opération réalisée, ce qui est notamment le cas si l'échange repose sur un contrat synallagmatique (cf. ATF 138 II 239 consid. 3.2 et 132 II 353 consid. 4.1; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-7032/2013 précité consid. 2.1 et 2.3, A-412/2013 du 4 septembre 2014 consid. 2.2.2 et A-704/2012 du 27 novembre 2013 consid. 4.1; ALOIS CAMENZIND/NIKLAUS HONAUER/KLAUS A. VALLENDER/R. JUNG/SIMEON L. PROBST, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz, 3e éd., Berne 2012, n. marg. 594 ss p. 254 ss; PASCAL MOLLARD/XAVIER OBERSON/ANNE TISSOT BENEDETTO, Traité TVA, Bâle 2009, p. 214 s. n. marg. 166 à 168).

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; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-975/2015 du 17 décembre 2015 consid. 2.2.2, A-7032/2013 précité consid. 2.2 et A-412/2013 précité consid. 2.2.2; CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER/JUNG/PROBST, op. cit., n. marg. 627 ss

p. 262 s.; DANIEL RIEDO, Vom 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) et sert de base au calcul de l'impôt (cf. art. 24 al. 1 LTVA). 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).

Pour déterminer l'existence et l'étendue d'une prestation soumise à la TVA, il s'agit de considérer les choses sous un angle économique. Lorsqu'il s'agit d'évaluer la nature du lien 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 de la part du fournisseur (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-975/2015 du précité consid. 2.2.2 et 2.2.3, A-7032/2013 précité consid. 2.3 et A-6188/2012 du 3 septembre 2013 consid. 2.4; SONJA BOSSART/DIEGO CLAVADETSCHER, *in* : Zweifel/Beusch/Glauser/Robinson [éd.], Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Bâle 2015 [ci-après cité : Zweifel/Beusch/Glauser/Robinson], n°16 *ad* art. 18 LTVA; FELIX GEIGER, *in* : Geiger/Schluckebier [éd.], MWSTG-Kommentar, Zurich 2012, n° 2c *ad* art. 18 LTVA; RIEDO, op. cit., p. 230 ss.).

2.3 N'entrent ainsi pas dans le domaine de la TVA les opérations qui ne correspondent pas à un échange de prestations, comme les donations, les dommages-intérêts, les dividendes, les successions, les subventions, etc. On parlait, sous l'empire de l'aLTVA, de non-opération ou de non-chiffre d'affaires ("*Nichtumsätze*"; cf. ATF 132 II 353 consid. 4.3; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-5805/2011 du 18 novembre 2013 consid. 2.2.3; BOSSART/CLAVADETSCHER, op. cit., n°131 *ad* art. 18 LTVA), tandis que, sous le régime actuel de la LTVA, il est fait référence aux non contre-prestations ("*Nicht-Entgelt";* cf. BOSSART/CLAVADETSCHER, op. cit., n°131 *ad* art. 18 LTVA).

2.4 Bien qu'elles répondent aux conditions d'imposition susmentionnées, les opérations visées par l'art. 21 LTVA sont cependant distraites de l'imposition et – sous réserves des cas dans lesquels l'assujetti a opté pour leur imposition selon l'art. 22 LTVA – ne donnent par conséquent pas droit à la déduction de l'impôt préalable (cf. art. 29 LTVA). Le législateur a estimé, pour des motifs étrangers aux principes supérieurs de la TVA,

comme de politique sociale ou de formation, que certaines opérations – au sens de l'art. 18 al. 1 LTVA et entrant dès lors dans le champ d'application au sens technique de la TVA – devaient être exonérées au sens impropre (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-4388/2015 du 26 novembre 2015 consid. 2.1.4; ANNE TISSOT BENEDETTO, *in* : Zweifel/Beusch/Glauser/Robinson, n° 1 *ad* art. 21 LTVA). L'opération est ainsi – en soi – imposable, mais non imposée. Il sied de distinguer ces exonérations des non-opérations et des exemptions, qui concernent, pour ces dernières, l'assujettissement (cf. not. pour les distinctions : MOLLARD/OBERSON/TISSOT BENEDETTO, op. cit., p. 236 n. marg. 252 ss).

2.5 Afin qu'une prestation soit soumise à l'impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse, il est nécessaire qu'elle soit fournie par un prestataire assujetti (cf. art. 18 al. 1 LTVA). Conformément à l'art. 10 al. 1 LTVA, est assujetti à la TVA sur territoire suisse quiconque exploite une entreprise, même sans but lucratif et quels que soient sa forme juridique et le but poursuivi, pour autant qu'il ne soit pas libéré de l'assujettissement en vertu des art. 10 al. 2 ou 12 al. 3 LTVA. Exploite une entreprise quiconque, d'une part, exerce à titre indépendant une activité professionnelle ou commerciale en vue de réaliser, à partir de prestations, des recettes ayant un caractère de permanence et, d'autre part, agit en son propre nom vis-à-vis des tiers (art. 10 al. 1 LTVA; concernant ce dernier point, cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-7032/2013 précité consid. 3.1 et les références citées). Est notamment libéré de l'assujettissement quiconque réalise sur le territoire suisse un chiffre d'affaire annuel inférieur à Fr. 100'000.-- provenant de prestations imposables qu'il fournit, pour autant qu'il ne renonce pas à être libéré de l'assujettissement (art. 10 al. 2 let. a LTVA).

2.6 Enfin, en vertu de l'art. 28 LTVA, tous les impôts préalables accumulés dans le cadre de l'activité entrepreneuriale, soit les impôts grevant les livraisons de biens et les prestations de services fournies à l'assujetti ("*input*") et lui permettant de réaliser son chiffre d'affaires ("*output*"), sont en principe déductibles. *A contrario*, les dépenses qui n'ont aucun rapport avec l'activité entrepreneuriale, comme les dépenses dans le domaine privé, ne donnent pas droit à la déduction de l'impôt préalable. Bien qu'elles entrent dans le cadre de l'activité entrepreneuriale, les prestations énumérées aux art. 29 et 33 LTVA demeurent réservées. Les charges grevées de TVA qui sont affectées à du chiffre d'affaires imposable mais non imposé – soit les opérations exonérées au sens impropre pour l'imposition desquelles l'assujetti n'a pas opté – ne donnent ainsi pas droit à la déduction de l'impôt préalable (cf. art. 29 LTVA; cf. ég. consid. 2.4 ci-

avant), de même que les subventions obtenues par l'assujetti réduisent le droit de ce dernier à récupérer l'impôt ayant grevé, en amont, ses acquisitions de biens et de prestations de services ("*input*"; cf. art. 33 LTVA).

3.

3.1 La notion de prestation comprend aussi bien les livraisons de biens que les prestations de services. Elle est définie à l'art. 3 let. c LTVA comme "le fait d'accorder à un tiers un avantage économique consommable dans l'attente d'une contre-prestation; constitue également une prestation celle qui est fournie en vertu de la loi ou sur réquisition d'une autorité". Il ressort de cette définition légale plusieurs éléments constitutifs de la prestation, à savoir : (i) un avantage économique consommable, (ii) octroyé à un tiers, (iii) dans l'expectative d'une contre-prestation. Une quatrième composante est souvent mentionnée par les auteurs, à savoir la volonté de fournir la prestation (cf. BOSSART/CLAVADETSCHER, op. cit., n° 42 ss *ad* art. 18 LTVA; GEIGER, op. cit., n°14 *ad* art. 3 LTVA; CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER/JUNG/PROBST, op. cit., n. marg. 602 ss p. 256; CLAUDIO FISCHER/CLAUDE GROSJEAN, Der Leistungsbegriff, *in* : Archives 78 701 p. 707 ss). Toutefois, le Tribunal administratif fédéral considère que cette dernière découle directement des notions d'octroi (*"Einräumung"*) et d'expectative de contre-prestation, qui impliquent intrinsèquement que le prestataire doit fournir sa prestation intentionnellement, et qu'il n'est donc pas nécessaire de la relever en tant que telle (cf. ég. FISCHER/GROSJEAN, op. cit., p. 707). Enfin, la notion de prestation s'examine sous l'angle du prestataire (cf. BOSSART/CLAVADETSCHER, op. cit., n° 45 *ad* art. 18 LTVA; cf. ég. FISCHER/GROSJEAN, op. cit., p. 708, qui considèrent que l'octroi d'avantage économique ne peut être apprécié que du point de vue du destinataire).

3.1.1 Constitue un avantage économique consommable tout ce qui sert à satisfaire un besoin ou une demande du destinataire de la prestation sous une forme quelconque (cf. GEIGER, op. cit., n° 13 *ad* art. 3 LTVA; CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER/JUNG/PROBST, op. cit., n. marg. 607 ss p. 257 s.; Message du Conseil fédéral du 25 juin 2008 concernant la simplification de la TVA, FF 2008 6277, 6330). Cette notion doit être comprise dans son sens large. Ainsi, la simple jouissance constitue aussi un avantage économique consommable (cf. BOSSART/CLAVADETSCHER, op. cit., n° 49 *ad* art. 18 LTVA; IVO BAUMGARTNER/DIEGO CLAVADETSCHER/MARTIN KOCHER, Vom alten zum neuen Mehrwertsteuergesetz, Langenthal 2010, n. marg. 13 p. 118). Il en va de même des transferts de biens abstraits, tels que les *goodwill* et les *know-how* (cf. FF 2008 6277, 6330; GEIGER, op. cit., n° 13 *ad* art. 3 LTVA). Ce concept inclut également les

transferts de droits ainsi que les obligations de se prêter à l'inspection et de s'abstenir (cf. BOSSART/CLAVADETSCHER, op. cit., n° 49 *ad* art. 18 LTVA; FF 2008 6277, 6330).

Tout avantage doit être considéré comme économique dès lors qu'il peut être apprécié en argent d'une quelconque manière. En revanche, il n'est pas nécessaire que l'avantage économique aboutisse à un avantage pécuniaire (cf. FF 2008 6277, 6330; GEIGER, op. cit., n° 13 *ad* art. 3 LTVA). Bien que la loi mentionne le terme consommable, l'avantage économique doit être consomptible. Sa substance doit se réduire par l'usage ou par le temps. Au sens de la TVA, le sol et l'argent, qui ne subissent pas une réduction de leur substance s'ils sont utilisés, ne sont donc pas considérés comme consomptibles (cf. FF 2008 6277, 6330; FISCHER/GROSJEAN, op. cit., p. 708).

3.1.2 Le fait d'accorder l'avantage économique à un tiers suppose en premier lieu que le prestataire adopte un comportement volontaire (cf. BOSSART/CLAVADETSCHER, op. cit., n° 54 *ad* art. 18 LTVA; FISCHER/GROSJEAN, op. cit., p. 707; GEIGER, op. cit., n° 14 *ad* art. 3 LTVA; cf. ég. consid. 3.1 ci-avant). Celui-ci s'exprime généralement par une manifestation de volonté, qui peut être écrite, orale ou résulter d'actes concluants. La condition de la volonté permet de distinguer le chiffre d'affaires du non-chiffre d'affaires et exclut également les transferts de biens en cas de vols, d'héritage, etc. (cf. GEIGER, op. cit., n° 14 *ad* art. 3 LTVA; FISCHER/GROSJEAN, op. cit., p. 707).

L'octroi à un tiers implique la participation de plusieurs personnes, physiques ou juridiques. Par ailleurs, une société de personnes sans personnalité juridique peut être considérée comme un sujet fiscal, et donc comme une personne distincte, si elle agit en tant que telle dans ses relations externes. Enfin, il découle de la conception large de la notion d'avantage économique consommable que son octroi à un tiers peut prendre diverses formes. Il n'est ainsi pas nécessaire que le destinataire reçoive un avantage patrimonial effectif ou que l'octroi de l'avantage soit percevable aux yeux du public (cf. BOSSART/CLAVADETSCHER, op. cit., n° 51 *ad* art. 18 LTVA), même s'il prendra usuellement la forme d'un acte de disposition de droit civil.

3.1.3 L'octroi à un tiers d'un avantage économique consommable ne suffit pas, à lui seul, pour qualifier l'accomplissement d'un acte – ou son abstention – de prestation au sens de la TVA. Il est au surplus nécessaire que cet acte soit entrepris dans l'optique d'obtenir une contre-prestation.

Les prestations effectuées à titre gratuit, telles que les dons ou les transmissions successorales, sont ainsi explicitement exclues du champ d'application de l'impôt. Il n'est en revanche pas déterminant que la contre-prestation ait ou non été reçue. Seule l'expectative de cette dernière suffit pour qualifier l'acte de prestation au sens de l'art. 3 let. c LTVA (cf. FF 2008 6277, 6331; BOSSART/CLAVADETSCHER, op. cit., n° 58 ss *ad* art. 18 LTVA; GEIGER, op. cit., n° 16 s. *ad* art. 3 LTVA; FISCHER/GROSJEAN, op. cit., p. 710 s.).

3.2 Les prestations d'apporteurs d'affaires ("*finder's fees"*) sont en particulier présentes dans le secteur financier et dans le domaine des assurances. L'apport de nouveaux clients a été qualifié à plusieurs reprises de prestation de services dans le domaine de la publicité ou de la fourniture d'informations, par opposition à l'activité d'intermédiaire. La forme de la contre-prestation n'est à cet égard pas déterminante (cf. arrêts du Tribunal fédéral 2C_979/2011 du 12 juin 2012 consid. 4 et 2C_612/2007 du 7 avril 2008 consid. 6.3 et 8; Info TVA 14 concernant le secteur finance, valable dès le 1er janvier 2010, ch. 5.10.2. let. c). La communication de noms de clients intéressés est *un exemple* de ce type de prestations, imposable en application de la législation en vigueur (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_612/2007 précité consid. 8).

3.3 La contre-prestation est un élément constitutif, non seulement d'une opération soumise à la TVA, mais également, en tant qu'expectative (cf. consid. 3.1.3 ci-avant), de la prestation elle-même. La notion de contre-prestation est définie à l'art. 3 let. f LTVA comme une "valeur patrimoniale que le destinataire, ou un tiers à sa place, remet en contrepartie d'une prestation". La contre-prestation s'examine selon le point de vue du destinataire de la prestation. Elle se compose de deux éléments constitutifs, à savoir : (i) la remise de valeur patrimoniale, (ii) pour l'obtention de la prestation (lien économique étroit; cf. consid. 2.1 et 2.2 ci-avant). L'art. 3 let. f LTVA définit qualitativement la notion de contre-prestation. L'étendue de la base de calcul, soit la dimension quantitative, est précisée à l'art. 24 LTVA (cf. BOSSART/CLAVADETSCHER, op. cit., n°74 ss *ad* art. 18 LTVA; GEIGER, op. cit., n° 35 ss *ad* art. 3 LTVA; CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER/JUNG/PROBST, op. cit., n. marg. 627 ss p. 262 s.; cf. ég. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-975/2015 précité consid. 2.3.2).

La contre-prestation peut être fournie aussi bien par le bénéficiaire de la prestation que par un tiers. Sa forme ne joue aucun rôle. La contre-prestation peut notamment être effectuée par paiement d'une somme

d'argent, par un substitut monétaire, par une compensation de créance, ou encore par la fourniture d'une autre prestation au sens de la TVA (livraison de biens ou prestation de services). Elle peut même être versée à un tiers, par exemple à un créancier du prestataire (cf. BOSSART/CLAVADETSCHER, op. cit., n° 81 *ad* art. 18 LTVA; CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER/JUNG/PROBST, op. cit., n. marg. 632 ss p. 262 s.).

La contre-prestation doit obligatoirement être effectuée dans le but d'obtenir la prestation (cf. consid. 2.1 et 2.2 ci-avant). Il n'est cependant pas nécessaire que la prestation soit effectivement fournie pour que la remise de valeurs patrimoniales puisse être qualifiée de contre-prestation (cf. consid. 3.1.3 ci-avant). En outre, cette relation étroite entre les deux composantes de l'opération soumise à la TVA ne doit pas obligatoirement reposer sur un rapport juridique. Un lien économique est suffisant. On relèvera à cet égard qu'un paiement volontaire n'est pas de nature à briser le lien entre une prestation et sa contre-prestation, pour autant que celle-ci ait été effectuée pour obtenir – ou dans l'optique d'obtenir – la prestation (cf. PIERRE-MARIE GLAUSER, Subventions, dons et sponsoring, *in* : Archives 79 1 p. 7 s.).

3.4 Les règles concernant les modifications de la contre-prestation sont stipulées à l'art. 41 LTVA, qui reprend et synthétise les art. 40, 43 al. 4 et 44 al. 2 et 3 aLTVA (cf. GEIGER, op. cit., n° 2 *ad* art. 41 LTVA; MARLISE RÜEGSEGGER, *in* : Zweifel/Beusch/Glauser/Robinson, n° 1 *ad* art. 41 LTVA). Le premier alinéa de cette disposition traite des corrections ultérieures de la dette fiscale due par le prestataire (avant déduction de l'éventuel impôt préalable), alors que le second alinéa porte sur la modification de la déduction de l'impôt préalable. Ainsi, lorsque la contre-prestation acquittée est inférieure à celle qui avait été convenue, notamment en raison d'un escompte, d'un rabais, d'une remise ou d'une ristourne, le prestataire assujetti est en droit, au moment de la comptabilisation de cette correction ou de l'encaissement effectif de la contre-prestation corrigée, de porter cette différence en déduction du chiffre d'affaires imposable (cf. art. 41 al. 1 LTVA; effet *ex nunc*; voir aussi art. 44 al. 2 aLTVA).

L'art. 41 al. 1 LTVA ne s'applique que si la diminution de la contre-prestation est en relation directe avec la prestation fournie au destinataire ou, en d'autres termes, avec le chiffre d'affaires réalisé. Si la réduction est octroyée en raison d'une nouvelle prestation fournie par le destinataire à l'assujetti, ce dernier ne peut alors pas porter la correction en déduction de son chiffre d'affaires imposable (cf. ATF 136 II 441 consid. 3.2; arrêt du

Tribunal fédéral 2C_928/2010 du 28 juin 2011 consid. 2.3; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-975/2015 précité consid. 2.4 A-8534/2010 du 9 février 2012 consid. 2.4.3 et A-1386/2006 du 3 avril 2007 consid 2.4; JEAN-MARC RIVIER/ANNIE ROCHAT PAUCHARD, La taxe sur la valeur ajoutée, Fribourg 2000, p. 123).

3.5 Si une autre prestation est à l'origine de la diminution de la contre-prestation, il sied de déterminer si elle est liée à la prestation originelle, ou s'il s'agit d'une nouvelle prestation indépendante. A cet égard, il convient de se référer aux principes qui permettent de déterminer si une prestation et une contre-prestation forment un rapport de prestation au sens de l'art. 18 LTVA (cf. consid. 2.1 et 2.2 ci-avant). S'il n'existe aucun lien entre la prestation originelle et la nouvelle prestation, l'ensemble des conditions usuelles doivent être remplies pour que cette nouvelle prestation soit soumise à la TVA. En revanche, si un lien entre les deux prestations doit être constaté, l'opération prend alors la forme soit d'un échange tel que le prévoit l'art. 24 al. 3 LTVA, soit d'une prestation effectuée en paiement d'une dette au sens de l'art. 24 al. 5 LTVA.

3.5.1 Un échange consiste en la volonté commune de deux parties de procéder à la remise d'une prestation contre l'accomplissement d'une autre prestation. Le versement d'une somme d'argent peut également l'accompagner lorsque les parties estiment que la valeur des prestations n'est pas équivalente. Précisément, l'échange est composé de deux prestations distinctes. Ces dernières sont directement échangées au lieu de procéder réciproquement à la fourniture de chaque prestation contre le versement d'une contre-prestation en espèces. Chacune des prestations constitue la contre-prestation de l'autre prestation, et chacune est soumise à la TVA si les conditions d'imposition sont remplies. En d'autres termes, les deux parties sont considérées tant comme prestataires que destinataires d'une prestation. L'échange se distingue d'un rapport de prestations usuel uniquement en ce qui concerne la méthode de calcul de l'impôt (cf. ci-dessous). Au surplus, les règles légales usuelles en matière de TVA sont applicables. Ainsi, chaque rapport de prestations doit être examiné individuellement concernant, notamment, le lieu de la prestation, l'exonération au sens propre ou impropre, l'assujettissement du prestataire ou encore le taux de l'impôt (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_576/2013 du 20 décembre 2013 consid. 2.2.4; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-975/2015 précité consid. 2.3.3.1; BOSSART/CLAVADETSCHER, op. cit., n° 64 ss *ad* art. 24 LTVA; GEIGER, op. cit., n° 15 s. *ad* art. 24 LTVA; CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER/JUNG/PROBST, op. cit., n. marg. 1486 p. 550).

Dans le cadre d'un échange, l'impôt ne se calcule pas sur la valeur subjective de la prestation fournie, soit la valeur mutuellement convenue par les parties – ou, en d'autres termes, le montant effectif de la contre-prestation (cf. art. 24 al. 1 LTVA) – mais, selon l'art. 24 al. 3 LTVA, sur la valeur objective de la prestation obtenue, soit, en principe, sa valeur marchande. Cette dernière correspond au prix qui aurait usuellement été payé par un client semblable, au même stade du marché (producteur, grossiste, détaillant, etc.). Etant donné qu'il s'agit de deux prestations distinctes – entrant, certes, dans un rapport d'échange –, il convient en principe de les évaluer indépendamment l'une de l'autre. La base d'imposition peut en conséquence diverger. Cependant, s'il est impossible d'estimer cette valeur marchande, la valeur d'une prestation peut également être déduite de la valeur de l'autre prestation. En effet, un échange de prestations implique, dans la règle, que les valeurs respectives des prestations s'équivalent. Il s'ensuit que la valeur de la prestation qui ne peut être déterminée est présumée correspondre à la valeur de l'autre prestation, présomption qui peut être renversée par la preuve du contraire ("présomption légale simple"; cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_576/2013 du 20 décembre 2013 consid. 2.2.4; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-975/2015 précité consid. 2.3.3.1, A-1591/2014 du 25 novembre 2014 consid. 4.3.2 et A-1376/2006 du 20 novembre 2007 consid. 3.3; BOSSART/CLAVADETSCHER, n° 72 ss *ad* art. 24; GEIGER, op. cit., n° 17 *ad* art. 24 LTVA). Enfin, si l'échange est accompagné d'un versement d'une somme d'argent, celle-ci s'ajoute à la base de calcul de l'impôt.

3.5.2 A l'instar de l'échange, la prestation en paiement d'une dette comporte deux prestations distinctes et deux rapports de prestations. Cependant, au contraire de l'échange, il n'existe pas de volonté originelle des parties de fournir une prestation pour en obtenir une autre. Au contraire, les parties conviennent par la suite que la contre-prestation peut être acquittée – partiellement ou entièrement – par la fourniture d'une prestation (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-975/2015 précité consid. 2.3.3.2; BOSSART/CLAVADETSCHER, op. cit., n° 76 ss *ad* art. 24 LTVA; GEIGER, op. cit., n° 20 *ad* art. 24 LTVA; CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER/JUNG/PROBST, op. cit., n. marg. 1487 p. 550 s.).

Cette distinction, qui peut être ardue, est fondamentale dans la mesure où les règles pour le calcul de l'impôt diffèrent. En effet, alors que la valeur marchande de la prestation obtenue fait foi en cas d'échange (cf. art. 24 al. 3 LTVA; consid. 3.5.1 ci-avant), lorsqu'une prestation est effectuée en paiement d'une dette, la base d'imposition – c'est-à-dire la contre-prestation – est égale à la part de la dette ainsi éteinte (cf. art. 24 al. 5

LTVA). La valeur réelle de la prestation n'est donc pas pertinente dans ce dernier cas. Pour le prestataire de la prestation initiale, la contre-prestation originellement prévue reste en outre déterminante pour le calcul de l'impôt (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-975/2015 précité consid. 2.3.3.2; BOSSART/CLAVADETSCHER, op. cit., n° 79 *ad* art. 24 LTVA; GEIGER, op. cit., n° 21 *ad* art. 24 LTVA; CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER/JUNG/PROBST, op. cit., n. marg. 1487 p. 550 s.; concernant la distinction entre la notion de prestations en paiement d'une dette et celle d'escompte, de rabais, de remise ou de ristourne entrainant une modification de la dette d'impôt au sens de l'art. 41 LTVA [cf. consid. 3.4 ci-avant], cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-975/2015 précité consid. 2.4 et 2-5 et la jurisprudence citée).

4.

En l'espèce, il s'agit essentiellement de déterminer si les réductions accordées par le recourant à ses clients dans le cadre du programme "***" s'inscrivent, ou non, dans un échange de prestations soumis à la TVA et d'en tirer les conséquences qui s'imposent (cf. consid. 4.1 à 4.3 ci-après). Le cas échéant, il conviendra ensuite d'examiner les arguments du recourant (cf. consid. 4.4 ci-après).

4.1

4.1.1 Le programme "***" est un programme de parrainage suivant lequel l'adhésion de nouveaux utilisateurs parrainés par un client existant est récompensée par un avantage financier, sous la forme d'une réduction sur le montant que ce dernier doit acquitter en contrepartie des prestations de services de télécommunications fournies par le recourant. Celui-ci bénéficie ainsi des contacts de ses clients pour accroître son nombre d'abonnés. Pour bénéficier de cette offre, le parrain doit remplir un formulaire *ad hoc* et le transmettre à un tiers, qui doit le compléter et se rendre dans un point de vente du groupe afin de souscrire un abonnement, en présentant ledit formulaire. Ce n'est que par la conclusion d'un nouveau contrat de télécommunications entre le tiers et le recourant que le client existant est mis au bénéfice d'une réduction sur sa facture. En participant au programme, celui-ci permet donc au recourant de gagner des parts de marchés. La clientèle étant, d'une manière générale, à l'origine du chiffre d'affaires d'une entreprise et étant – entre autres – le gage de sa prospérité, il est indéniable que l'apport d'un nouveau client constitue *un avantage économique* pour le recourant. Partant, il y a lieu de constater que le premier élément constitutif de la notion de prestation au sens de l'art. 3 let. c LTVA est en l'occurrence donné (cf. consid. 3.1 et 3.1.1 ci-avant).

4.1.2 L'existence d'une prestation au sens de la TVA suppose en second lieu que l'avantage économique en question soit *octroyé à un tiers*, ce qui implique la participation d'au moins deux personnes distinctes et la volonté de concéder un avantage économique, lequel doit en outre effectivement découler du comportement du prestataire (cf. consid. 3.1 et 3.1.2 ci-avant).

Concernant d'abord la participation de plusieurs personnes distinctes, il s'agit de noter que le programme "***" est ouvert à l'ensemble des clients du recourant, à l'exclusion des entreprises membre du groupe A._____ (cf. pièce AFC n° 7, annexe II: "recommandez ***"). Il s'ensuit que le premier élément de la notion d'octroi à un tiers est en l'occurrence satisfait.

Concernant ensuite le caractère volontaire du comportement du prestataire, il convient de rappeler que le parrain doit remplir un formulaire et le faire compléter par la personne parrainée (cf. consid. 4.1.1 ci-avant). En indiquant ainsi ses données personnelles et en transmettant le formulaire à un tiers prêt à souscrire un abonnement chez le recourant, il ne saurait être nié que le client existant souhaite apporter un nouveau client à l'intéressé et en est conscient. Seule la souscription d'un nouvel abonnement du parrainé permet au parrain d'obtenir la réduction promise par le recourant. Le client existant doit ainsi convaincre un tiers de recourir aux services du groupe. Certes, des considérations d'ordre financier sous-tendent sa démarche. Cependant, ce sont précisément ces considérations pécuniaires qui incitent le parrain à agir de la sorte. La volonté du client d'amener un tiers à souscrire un nouvel abonnement – et, ce faisant, de procurer un avantage économique au recourant – doit dès lors être retenue.

Enfin, il est nécessaire que la souscription d'un nouvel abonnement auprès du recourant par la personne parrainée trouve sa cause dans le comportement du parrain. A cet égard, le formulaire joue un rôle central dans le programme "***". Il doit être complété tant par le parrain que par le parrainé. Si la saisie, en tant que telle, du formulaire par le parrain est anecdotique, celui-ci doit chercher et trouver un tiers prêt à souscrire un abonnement auprès du recourant. Il lui appartient ainsi non seulement de recommander les services de l'intéressé, mais également de convaincre le parrainé. En outre, il doit s'assurer que le client potentiel se rend dans un point de vente du recourant avec le formulaire dûment complété et qu'il souscrit un abonnement. La prestation du parrain réside dans ces actes successifs.

Il est ainsi évident, tant du point de vue du recourant que de celui du client existant, que la réduction concédée sur le prix des prestations de télécommunications est octroyée en contrepartie des prestations de parrainage fournies par ce dernier. Si celui-ci ne remplit pas le formulaire et ne le transmet pas à une tierce personne intéressée par la conclusion d'un abonnement de télécommunications avec le recourant, le programme de parrainage ne peut aboutir. Le parrain adopte donc un comportement actif qui, en ce qu'il permet précisément au recourant d'obtenir de nouveaux clients, procure un avantage économique à ce dernier.

Certes, le parrain ne fournit pas lui-même directement au recourant les informations concernant le parrainé. Cependant, sa prestation a été réalisée en amont du contact entre ce dernier et le groupe : si le client existant n'avait pas trouvé un nouveau client potentiel et transmis à celui-ci le formulaire *ad hoc* dûment rempli par ses soins, en lui indiquant en outre la marche à suivre, ce tiers n'aurait – dans cette situation – sans doute pas contracté un abonnement de télécommunications avec le groupe. Le client existant est ainsi à l'origine de l'accroissement de la clientèle du recourant. A cet égard, un parallèle peut être établi avec les campagnes de publicité. Dans un tel cas de figure, il est indéniable que l'entreprise qui fournit la prestation publicitaire et/ou son support ne transmet aucune information concernant d'éventuels clients. Elle convainc cependant ces derniers d'obtenir les produits ou services mis en avant dans la publicité et d'entreprendre les démarches nécessaires à cet effet. Or, on ne saurait nier que, ce faisant, elle réalise une prestation au sens de la TVA – plus particulièrement une prestation de services en matière de publicité ou de fourniture d'informations (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1533/2006 du 18 mai 2010 consid. 2.2 *i.f.*; cf. ég. mémoire de recours, p. 7) – en faveur de l'entreprise qui fournit les produits ou services en question. Les actes du parrain sont comparables, étant donné que celui-ci recommande les produits du recourant et détermine ainsi des tiers à recourir aux services de ce dernier (cf. ég. consid. 3.2 ci-avant).

Dans la mesure où la souscription d'un nouvel abonnement dans le cadre du programme de parrainage procure également un avantage financier au parrainé, sous la forme d'une réduction de sa première facture, l'on ne saurait exclure que de nouveaux clients aient eux-mêmes sollicité un client existant afin de participer audit programme. Toutefois, même dans ce cas, le parrain demeure étroitement lié à la conclusion de l'abonnement. En effet, il est de toute façon nécessaire que ce dernier remplisse le formulaire et tolère que ses informations soient utilisées dans le cadre de la souscription du nouvel abonnement. En d'autres termes, le recourant

obtient, malgré tout, un nouveau client par l'intermédiaire du parrain, de sorte que dans ce contexte également, ce dernier lui fournit une prestation.

4.1.3 Etant établi que, par son comportement, le client existant octroie effectivement un avantage économique à un tiers, à savoir le recourant, il reste encore à déterminer s'il a agi dans l'optique d'obtenir une contre-prestation (cf. consid. 3.1 et 3.1.3 ci-avant). A cet égard, on rappellera que l'apport d'un nouveau client au recourant dans le cadre du programme "***" permet au parrain d'obtenir une réduction de sa propre facture. Il est dès lors indubitable que ce dernier n'agit pas à titre gratuit, mais qu'il recommande les services du recourant pour bénéficier d'un avantage pécuniaire. Le recourant reconnaît d'ailleurs lui-même que le parrain est animé par des motifs financiers (cf. pièce AFC n° 7, ch. 2.1 p. 3). Il convient aussi de rappeler qu'il suffit que la prestation soit effectuée *dans l'attente* d'une contre-prestation, mais qu'il n'est pas nécessaire que le client existant obtienne effectivement la réduction promise (cf. consid. 3.1.3 ci-avant). Si le parrainé décide finalement de ne pas souscrire un abonnement, s'il fait par la suite appel à un autre client du recourant ou s'il s'avère que le parrain n'a pas droit à la réduction escomptée, le formulaire rempli par ce dernier atteste, dans tous les cas, de son expectative de contre-prestation.

Il suit de ce qui précède que l'ensemble des conditions énoncées à l'art. 3 let. c LTVA sont en l'espèce réunies. En recommandant les services du groupe et en amenant un tiers à souscrire un abonnement auprès de celui-ci, le parrain accorde au recourant un avantage économique dans l'attente d'obtenir une réduction de sa propre dette. Un client participant au programme intitulé "***" fournit donc une prestation au sens de la TVA.

4.2 Reste désormais à examiner si les réductions allouées aux parrains l'ont été en contrepartie des prestations d'apport de clients fournies par ceux-ci ou, au contraire, si elles ont été librement concédées. En d'autres termes, il s'agit à présent de déterminer si les conditions de la notion de contre-prestation sont remplies (cf. consid. 3.3 ci-avant).

A cet égard, il apparaît que le montant de Fr. 100.-- promis pour l'apport d'un nouveau client est porté en déduction de la dette de ce dernier envers le recourant par compensation de créances. Bien que ce montant ne soit pas versé directement au parrain, l'existence *d'une remise de valeurs patrimoniales* est dans ces conditions manifeste (cf. consid. 3.3 ci-avant; cf. ég. consid. 3.2 ci-avant). Celle-ci est accordée par le recourant si le parrainage aboutit, c'est-à-dire s'il débouche sur la conclusion d'un contrat

de télécommunications avec un nouveau client. En effet, cela ressort clairement de la marche à suivre décrite par le formulaire de parrainage (cf. mémoire de recours du 12 mars 2015, Annexes III et IV). Par ailleurs, le recourant l'admet expressément, en exposant dans son courrier à l'AFC du 13 décembre 2013 que "si le parrainé ne se rend pas dans un magasin [du recourant] pour souscrire un nouvel abonnement, aucun crédit n'est accordé ni au parrain, ni au parrainé" (cf. pièce AFC n° 7, ch. 1 p. 1).

Il s'ensuit que la réduction n'est pas octroyé à tous les clients du recourant – bien qu'il soit, en principe, ouvert à l'ensemble de ceux-ci –, mais uniquement à ceux qui apportent un nouveau client. Il est ainsi manifeste que la prestation du parrain est fournie dans le but d'obtenir une réduction sur sa facture et que cette contre-prestation vise à rémunérer le parrainage effectué par le client. Il existe donc bien *un lien économique étroit* entre la prestation et la contre-prestation, qui s'inscrivent dès lors dans un échange de prestations au sens de la TVA, sans qu'il soit au surplus besoin de déterminer si cet échange repose, ou non, sur un contrat, l'existence d'un rapport juridique n'étant à cet égard pas décisif (cf. consid. 3.3 ci-avant).

Il résulte des considérants qui précèdent que les réductions accordées aux clients ayant participé au programme de parrainage ne sont pas directement liés aux prestations de télécommunications du recourant, mais résultent des prestations d'apport de clients fournies par les parrains en question. L'art. 41 al. 1 LTVA ne trouve par conséquent pas application (cf. consid. 3.4 ci-avant). Le recourant ne saurait dès lors déduire les réductions octroyées de son chiffre d'affaires imposable et la TVA correspondante doit en conséquence être réintégrée dans le calcul de la créance fiscale. En d'autres termes, ces réductions constituent des charges pour le recourant, sans incidence sur son chiffre d'affaires.

Il s'agit encore de déterminer si les rapports de prestations représentent des opérations imposables au sens de l'art. 18 LTVA. A cet égard, il est manifeste que les prestations d'apport de clients fournies par les parrains ne sont pas exonérées au sens impropre en vertu de l'art. 21 LTVA (cf. consid. 2.4 ci-avant) et qu'elles sont en outre localisées sur le territoire suisse au sens de l'art. 3 let. a LTVA (cf. consid. 2.1 ci-avant), de sorte que seul l'assujettissement du prestataire demeure décisif pour déterminer si ces prestations doivent, ou non, être soumises à la TVA (cf. consid. 2.5 ci-avant). Le cas échéant, le droit à la récupération de l'impôt préalable du recourant, en sa qualité de destinataire desdites prestations, doit être examiné.

Il ressort en l'occurrence du dossier qu'aussi bien des clients assujettis à la TVA que des clients non assujettis ont participé au programme "***". Les prestations fournies par ces derniers ne sont pas soumises à l'impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse de sorte que, les concernant, le droit à la récupération de l'impôt préalable n'entre pas en ligne de compte. Par contre, les prestations d'apporteur d'affaires fournies par les clients assujettis du recourant sont soumises à la TVA. A cet égard, il est indiscutable que les charges permettant d'obtenir de nouveaux clients, notamment les charges de *marketing*, entrent dans le cadre de l'activité entrepreneuriale. La TVA grevant ces charges peut donc être récupérée (cf. consid. 2.6 ci-avant).

4.3 Reste enfin à déterminer le montant de l'impôt préalable déductible. A cet égard, il doit être relevé que les réductions ont été allouées sur les factures relatives aux prestations de télécommunications fournies par le recourant. En d'autres termes, la prestation fournie par le client lui permet d'acquérir – du moins partiellement – ces services de télécommunications, de sorte qu'un lien entre les deux prestations doit être constaté. Par conséquent, il s'impose de déterminer s'il s'agit d'un échange au sens de l'art. 24 al. 3 LTVA ou d'une prestation en paiement d'une dette au sens de l'art. 24 al. 5 LTVA (cf. consid. 3.5 ci-avant).

Lors de la conclusion d'un abonnement de téléphonie, la contre-prestation convenue entre le fournisseur des services de télécommunications et le client prend la forme d'un versement périodique d'une somme d'argent déterminée ou, du moins, déterminable en fonction de l'utilisation effective des services. Un échange se caractérisant généralement par la volonté des parties de procéder à la fourniture d'une prestation contre l'accomplissement d'une autre prestation (cf. consid. 3.5.1 ci-avant), cette situation ne saurait être retenue ici. Au contraire, en tant que le programme permet au parrain de réduire le montant de sa facture en fournissant une prestation à son créancier, c'est-à-dire au recourant, il faut clairement admettre l'existence d'une prestation en paiement d'une dette. La base de calcul est donc composée de la part de la dette éteinte (cf. consid. 3.5.2 ci-avant), qui, en l'espèce, correspond à la réduction de Fr. 100.-- accordé pour chaque parrainage, soit, TVA déduite, au montant de Fr. 92.59 (100 – [100 x 8/108]). Concernant chacune des réductions consenties à ses clients assujettis, le recourant peut donc se prévaloir du droit à la récupération de l'impôt préalable à hauteur de Fr. 7.41 (100 – 92.59), de sorte que la TVA retenue par ce dernier sur lesdites réductions est compensée par le remboursement de la TVA préalable correspondante. Selon le dossier, pour l'ensemble des clients assujettis du recourant, l'impôt

préalable déductible s'élève dès lors à Fr. 9'949.--, montant qu'il convient de soustraire du montant de la reprise fiscale de Fr. 400'421.--, comme l'a à juste titre retenu l'autorité inférieure. Ce point n'est d'ailleurs pas contesté.

4.4 Concernant les arguments du recourant qui n'ont pas encore été traités, il sied de relever ce qui suit.

En premier lieu, le recourant allègue que les réductions accordées sont en relation directe avec son chiffre d'affaires potentiel. Pour appuyer ses propos, il avance que le taux de participants au programme qui n'ont pas reconduit leur abonnement à l'échéance de sa durée légale est inférieur au taux des autres clients ayant changé d'opérateur téléphonique. Il s'attache à démontrer que le programme de parrainage est une réussite en matière de fidélisation de ses clients et, ainsi, que ledit programme est en relation direct avec son futur chiffre d'affaires. Ce faisant, le recourant oublie que la réduction doit être en relation économique, non pas avec son chiffre d'affaires futur, mais avec le chiffre d'affaires qu'il a effectivement réalisé. En outre, il a été établi, plus haut (cf. consid. 4.1.5 ci-avant), que les réductions ont en l'occurrence été allouées en contrepartie des prestations fournies par ses clients, ce qui exclut l'application de l'art. 41 LTVA (cf. consid. 3.4 et 4.1.6 ci-avant).

En second lieu, le recourant prétend que les parrains ne lui fournissent pas de prestations. Il appuie cette assertion sur le fait que, d'une part, les participants au programme ne lui communiquent pas directement les noms des clients potentiels et, d'autre part, que les éléments constitutifs d'une prestation – élaborés par la jurisprudence antérieure à l'entrée en vigueur de la LTVA – ne seraient en l'espèce pas réunis. Ces arguments ne résistent pas à l'examen. Il sied en effet de rappeler que le fait que les parrains ne transmettent pas – directement – au recourant les informations concernant les nouveaux clients (potentiels) n'est en soi pas décisif (cf. consid. 4.1.2.3 ci-avant). Par ailleurs, la loi contient désormais une définition – s'écartant de celle établie par la jurisprudence citée – de la notion de prestation, dont tous les éléments constitutifs sont en l'espèce réunis, ainsi que cela a été précédemment constaté (cf. consid. 4.1.1 à 4.1.4 ci-avant).

En résumé, le recourant n'était pas en droit de porter en déduction de son chiffre d'affaires imposable les réductions accordées aux clients ayant parrainé de nouveaux clients. La TVA correspondant au montant de ces réductions doit donc être réintégrée, à hauteur de Fr. 400'421.--, dans les

décomptes d'impôt pour les période fiscales du 1er janvier 2010 au 31 décembre 2012. Cependant, le montant de cette reprise ne prend pas en compte le droit du recourant à la récupération de l'impôt préalable versé à ses clients assujettis et doit par conséquent être diminué de Fr. 9'949.--. Le montant de la créance fiscale – sans compensation du solde créancier en compte auprès de l'AFC –, fixé par l'autorité inférieure à Fr. 390'472.--, plus intérêt moratoire dès le 31 décembre 2011 (échéance moyenne), doit donc être confirmé.

5.
Les considérants qui précèdent conduisent le Tribunal administratif fédéral à rejeter le recours. Vu l'issue de la cause, les frais de procédure, par Fr. 7'500.--, 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, l'avance de frais déjà versée. 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).

(Le dispositif de l'arrêt se trouve à la page suivante.)

Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :

1.
Le recours est rejeté.

2.
Les frais de procédure, d'un montant de Fr. 7'500.--, sont mis à la charge du recourant. Ce montant est compensé par l'avance de frais déjà versée, d'un montant équivalent.

3.
Il n'est pas alloué de dépens.

4.
Le présent arrêt est adressé :

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

Le président du collège : Le greffier :

Pascal Mollard Raphaël Bagnoud

Indication des voies de droit :

La présente décision peut être attaquée devant le Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14, 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 ne court pas du septième jour avant Pâques au septième jour après Pâques inclus (art. 46 al. 1 let. a LTF). Le mémoire doit être rédigé dans une langue officielle et doit 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 du recourant (art. 42 LTF).

Expédition :