

Bundesgericht  
Tribunal fédéral  
Tribunale federale  
Tribunal federal

2C 1067/2014

2C 1077/2014

{T 0/2}

Arrêt du 18 mars 2016

Ile Cour de droit public

Composition

MM. et Mme les Juges fédéraux Zünd, Président,  
Seiler, Aubry Girardin, Donzallaz et Stadelmann.  
Greffier : M. Chatton.

Participants à la procédure  
cause 2C 1067/2014

Administration fédérale des contributions (AFC), Division principale de la taxe sur la valeur ajoutée,  
recourante,

contre

1. A. \_\_\_\_\_,
2. B. \_\_\_\_\_,
3. C. \_\_\_\_\_
4. D. \_\_\_\_\_,
5. E. \_\_\_\_\_,
6. F. \_\_\_\_\_,
7. G. \_\_\_\_\_,
8. H. \_\_\_\_\_,
9. I. \_\_\_\_\_,
10. J. \_\_\_\_\_,
11. Groupe K. \_\_\_\_\_,

toutes les onze représentées par Me Michel Bussard, avocat,  
ainsi que

12. L. \_\_\_\_\_,
13. M. \_\_\_\_\_,

toutes les deux représentées par Dr. iur. Marcus Desax, avocat, et Martin Busenhardt, lic.iur.,  
intimées,

et

cause 2C 1077/2014

1. A. \_\_\_\_\_,
2. B. \_\_\_\_\_,
3. C. \_\_\_\_\_,
4. D. \_\_\_\_\_,
5. E. \_\_\_\_\_,

6. F. \_\_\_\_\_,  
7. G. \_\_\_\_\_,  
8. H. \_\_\_\_\_,  
9. I. \_\_\_\_\_,  
10. J. \_\_\_\_\_,  
11. Groupe K. \_\_\_\_\_,

tous les onze représentés par Me Michel Bussard, avocat,  
ainsi que

12. L. \_\_\_\_\_,  
13. M. \_\_\_\_\_,

toutes les deux représentées par Dr. iur. Marcus Desax, avocat, et Martin Busenhardt, lic.iur.,  
recourants,

contre

Administration fédérale des contributions (AFC), Division principale de la taxe sur la valeur ajoutée,  
intimée.

Objet

Taxe sur la valeur ajoutée (TVA); périodes fiscales du 1er trimestre 2010 au 4ème trimestre 2011,

recours contre l'arrêt du Tribunal administratif fédéral, Cour I, du 23 octobre 2014.

Faits :

A.

Les sociétés sises en Suisse A. \_\_\_\_\_ (ci-après: la Société 1), B. \_\_\_\_\_ (ci-après: la Société 2), C. \_\_\_\_\_ (ci-après: la Société 3), D. \_\_\_\_\_ (ci-après: la Société 4), E. \_\_\_\_\_ (ci-après: la Société 5), F. \_\_\_\_\_ (ci-après: la Société 6), G. \_\_\_\_\_ (ci-après: la Société 7), H. \_\_\_\_\_ (ci-après: la Société 8), I. \_\_\_\_\_ (ci-après: la Société 9), J. \_\_\_\_\_ (ci-après: la Société 10), L. \_\_\_\_\_ (ci-après: la Société 11), et M. \_\_\_\_\_ (ci-après: la Société 12), font ou faisaient partie, durant les périodes fiscales 2010 et 2011, d'un groupe d'imposition dénommé K. \_\_\_\_\_ (ci-après: le Groupe TVA). Ce dernier est immatriculé au registre des assujettis à la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après: la TVA) tenu par l'Administration fédérale des contributions (ci-après: l'Administration fédérale) depuis le 1er janvier 1997 et est représenté par la Société 1.

B.

En 2012, l'Administration fédérale a effectué un contrôle externe du Groupe TVA pour les périodes allant du 1er trimestre 2007 au 4ème trimestre 2011. Le 2 octobre 2012, elle a fait valoir une correction d'impôt en faveur de la Confédération de 1'241'421 fr. pour les périodes 2007 à 2009 et de 2'747'330 fr. pour les périodes 2010 et 2011. Après avoir entendu le Groupe TVA, qui contestait certaines reprises d'impôt, l'Administration fédérale, persistant dans ses prétentions, lui a adressé deux notifications d'estimation le 22 novembre 2012, l'une pour les périodes 2007 à 2009 et l'autre pour les exercices 2010 et 2011.

La réclamation formée par le Groupe TVA contre la notification d'estimation relative aux périodes 2010 et 2011, objet du présent litige, a été partiellement admise par l'Administration fédérale par décision du 2 juillet 2013, le montant de la correction d'impôt étant ramené à 2'579'033 fr. Le Groupe TVA et les Sociétés 1 à 12 ont recouru contre cette décision sur réclamation auprès du Tribunal administratif fédéral, qui, par arrêt A-4913/2013 du 23 octobre 2014, a partiellement admis le recours, renvoyé le dossier à l'Administration fédérale pour complément d'instruction et nouvelle décision au sens des considérants et rejeté le recours pour le surplus.

C.

Deux recours en matière de droit public contre l'arrêt du Tribunal administratif fédéral du 23 octobre 2014 ont été déposés au Tribunal fédéral, l'un formé par l'Administration fédérale (cause 2C 1067/2014), l'autre par le Groupe TVA et les Sociétés 1 à 12 (cause 2C 1077/2014).

C.a. L'Administration fédérale demande en substance, sous suite de frais à la charge des intimés: l'annulation partielle de l'arrêt attaqué; le constat que "la négociation dans les domaines du marché monétaire et du marché des capitaux ne suppose pas la représentation directe" et que les prestations acquises en 2010 et 2011 par la Société 12 "sur la base des Refferals and Distribution of Financial Products issued by EFG Financial Products AG et du Cooperation Agreement sont soumises à l'impôt sur les acquisitions"; la confirmation sur ce point de la décision sur réclamation du 2 juillet 2013, et la confirmation de l'arrêt querellé sur les autres points. Subsidièrement, l'Administration fédérale sollicite le renvoi de la cause au Tribunal administratif fédéral afin qu'il statue à nouveau sur le traitement fiscal applicable aux prestations acquises durant les années 2010 et 2011 par la Société 12 sur la base des accords précités, et la confirmation de l'arrêt entrepris sur les autres points.

C.b. Le Groupe TVA et les Sociétés 1 à 12 demandent au Tribunal fédéral, sous suite de frais et dépens et en sus de plusieurs réquisitions de preuve préalables, en substance, d'annuler l'arrêt attaqué et de constater que le montant de la reprise d'impôt est de 1'396'561 fr. 55; subsidièrement, d'annuler l'arrêt attaqué et de renvoyer la cause à l'Administration fédérale pour que celle-ci statue dans le sens des conclusions prises au principal.

C.c. Le Tribunal administratif fédéral a renoncé à se déterminer par rapport aux deux recours.

C.d. Dans leur réponse au recours de l'Administration fédérale (cause 2C 1067/2014), le Groupe TVA et les Sociétés 1 à 12 ont appuyé les conclusions du fisc tendant à l'annulation partielle de l'arrêt et au constat que la négociation n'exige pas de représentation directe; ils ont conclu au rejet des autres conclusions de l'Administration fédérale et au renvoi de la cause au Tribunal administratif fédéral, afin que celui-ci établisse la nature des prestations acquises par la Société 12 et statue à nouveau sur le traitement fiscal desdites prestations.

C.e. Dans sa réponse relative à la cause 2C 1077/2014, l'Administration fédérale a conclu à l'irrecevabilité du recours, subsidièrement, à son rejet dans la mesure où il est recevable.

D.

En parallèle, s'agissant des périodes fiscales allant du 1er trimestre 2007 au 4ème trimestre 2009 qui avaient également fait l'objet d'un contrôle et d'une correction d'impôt par l'Administration fédérale (cf. let. B supra), les Sociétés 1 à 5 et 9 à 12 ainsi que le Groupe TVA ont formé réclamation contre la notification d'estimation du 22 novembre 2012. Le 2 juillet 2013, l'Administration fédérale a rendu une décision, dénommée décision sur réclamation, par laquelle elle admettait partiellement les griefs du groupe recourant et fixait nouvellement le montant de la correction d'impôt à 1'123'171 fr. Saisi d'un recours contre cette décision, le Tribunal administratif fédéral a, par arrêt A-4917/2013 du 23 octobre 2014 reprenant en substance les motifs de l'arrêt A-4913/2013 au sujet des périodes 2010 à 2011, partiellement admis le recours, renvoyé le dossier à l'Administration fédérale pour complément d'instruction et nouvelle décision au sens des considérants et rejeté le recours pour le surplus.

Les Sociétés 1 à 5 et 9 à 12 ainsi que le Groupe TVA ont recouru auprès du Tribunal fédéral contre l'arrêt A-4917/2013 précité. Par arrêt 2C 1079/2014 du 5 janvier 2015 (résumé in RF 70/2015 p. 332), le Tribunal fédéral a déclaré le recours irrecevable. L'arrêt du Tribunal administratif fédéral entrepris était une décision de renvoi contre laquelle le recours en matière de droit public n'est ouvert qu'aux conditions des art. 92 et 93 LTF. Or, on ne voyait pas et les recourants n'avaient pas exposé, conformément aux exigences de motivation, que ces conditions fussent remplies (consid. 3.2).

Considérant en droit :

1.

Les recours en matière de droit public 2C 1067/2014 et 2C 1077/2014 sont tous deux dirigés contre le même arrêt et concernent le même complexe de faits. Il se justifie ainsi de les joindre, pour des motifs d'économie de procédure, et de statuer à leur sujet dans un seul arrêt (art. 24 PCF [RS 273] en relation avec l'art. 71 LTF).

2.

Le Tribunal fédéral examine d'office sa compétence (art. 29 al. 1 LTF) et contrôle librement la recevabilité des recours qui lui sont soumis (ATF 140 I 252 consid. 1 p. 254; 139 V 42 consid. 1 p. 44).

2.1. L'arrêt entrepris, qui concerne le domaine de la TVA, a été rendu par le Tribunal administratif fédéral (art. 86 al. 1 let. a LTF) dans une cause de droit public (art. 82 let. a LTF) et ne tombe pas sous le coup des exceptions de l'art. 83 LTF.

Il sied de s'interroger sur la qualité pour agir des recourants devant la Cour de céans.

2.2.

2.2.1. S'agissant de l'Administration fédérale, elle a en principe qualité pour former un recours en matière de droit public au Tribunal fédéral sur la base des art. 89 al. 2 let. a LTF et 141 de l'ordonnance du 27 novembre 2009 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (OTVA; RS 641.201), étant précisé que l'art. 89 al. 2 let. a LTF ("le droit fédéral") n'exige pas que la qualité pour recourir soit consacrée par une loi au sens formel (ATF 140 II 539 consid. 4.2 p. 542; arrêt 2C 153/2013 du 16 août 2013 consid. 1.3, non publié in ATF 139 II 460). En outre, elle saisit la Cour de céans d'un recours dans son domaine d'attribution (TVA).

2.2.2. Comme cela sera confirmé ultérieurement (cf. notamment consid. 2.3.5 supra), l'arrêt querellé constitue une décision préjudicielle ou incidente, au sens de l'art. 93 al. 1 LTF, qui peut en particulier faire séparément l'objet d'un recours auprès du Tribunal fédéral si elle est susceptible de causer un préjudice irréparable (art. 93 al. 1 let. a LTF). Selon la jurisprudence, est réputée subir un préjudice irréparable, au sens de cette disposition, l'autorité qui devrait, à la suite d'une décision de renvoi, rendre une nouvelle décision qui, de son point de vue, serait contraire au droit, sans pouvoir par la suite la remettre en cause devant l'instance supérieure (cf. ATF 134 II 124 consid. 1.3 p. 128; arrêt 2C 168/2014 du 29 octobre 2014 consid. 1.1); dans un tel contexte, l'autorité doit en principe pouvoir contester l'arrêt de renvoi, y compris en lien avec la motivation contraire à la sienne propre. Prima facie, l'Administration fédérale, à laquelle l'arrêt querellé enjoint de compléter l'instruction du dossier et de rendre une nouvelle décision au sens des considérants, pourrait se trouver dans une telle situation. Le recours de l'Administration fédérale n'est toutefois pas dirigé contre le résultat de l'arrêt attaqué, mais vise la motivation de cet arrêt sur un point par rapport auquel le Tribunal administratif fédéral a rejeté le recours formé par les entités assujetties à la TVA, en procédant à une substitution des motifs. Or, la contestation d'un tel point s'avère a priori incompatible avec la condition de l'intérêt actuel et pratique à obtenir l'annulation de la décision attaquée (voir notamment, pour cette notion, ATF 137 I 296 consid. 4.2 p. 299; arrêt 2C 1006/2014 du 24 août 2015 consid. 1.3), qui doit être satisfaite même lorsque l'autorité recourt en vertu d'un droit de recours spécial que lui accorde l'art. 89 al. 2 LTF (cf. arrêt 2C 510/2007 du 15 avril 2008 consid. 1; FLORENCE AUBRY GIRARDIN, ad art. 89 LTF, in Commentaire de la LTF, 2e éd., 2014, n. 43 p. 1029; KIENER/RÜTSCHKE/KUHN, Öffentliches Verfahrensrecht, 2e éd., 2015, n. 1478 p. 361). Le Tribunal fédéral se prononce en effet sur des questions concrètes et non pas théoriques (cf. ATF 136 I 274 consid. 1.3 p. 276; 131 I 153 consid. 1.2 p. 157; arrêt 6B 118/2009 du 20 décembre 2011 consid. 10.2, non publié in ATF 138 I 97) dont la résolution doit être propre à influencer

directement sur l'issue de la cause sous examen. Par ailleurs, l'Administration fédérale ne s'est pas prévaluée (art. 42 LTF) d'une exception qui justifierait qu'il fût renoncé à l'exigence de l'intérêt actuel et pratique supposant, cumulativement, que la contestation pourrait se reproduire en tout temps dans des circonstances identiques ou analogues, que sa nature ne permet pas de la trancher avant qu'elle ne perde son actualité et que, en raison de sa portée de principe, il existe un intérêt public suffisamment important à la solution de la question litigieuse (ATF 137 I 23 consid. 1.3.1 p. 24; arrêt 2C 1006/2014 du 24 août 2015 consid. 1.3.1, non publié au recueil officiel). A priori, le recours de l'Administration fédérale doit donc être déclaré irrecevable (cf. arrêt 2C 510/2007 du 15 avril 2008 consid. 1).

2.2.3. Cela étant, l'autorité fiscale invoque une jurisprudence rendue sous l'empire de l'art. 103 let. b aOJ qui reconnaît à l'Administration fédérale la qualité pour contester la motivation d'une décision judiciaire, même si celle-ci lui donne raison sur le fond, lorsque cette motivation diverge complètement de la sienne propre et est incorporée au dispositif par un rejet du recours au sens des considérants (ATF 123 II 16 consid. 2c p.

22). Cet arrêt rappelle également que le recours des autorités ne peut servir à concrétiser des intérêts privés ni ne peut être utilisé à l'avantage des contribuables. La qualité pour recourir des autorités implique donc qu'un intérêt public risque d'être mis en péril dans un cas d'espèce (ATF 123 II 16, loc. cit.). Dans cette affaire, qui concernait la taxe sur la valeur ajoutée, l'autorité judiciaire avait confirmé le taux d'imposition pratiqué par l'Administration fédérale en lien avec la livraison de pizzas à domicile, tout en excluant la livraison à domicile d'autres denrées alimentaires et de boissons. Dans un tel cas, il existait selon le Tribunal fédéral un intérêt public à se prononcer sur les critères utilisés par l'instance précédente, même si, dans son résultat, la décision de

l'Administration fédérale avait été confirmée.

Dans un ATF 125 II 326, la Cour de céans est en outre entrée en matière sur le recours formé par l'Administration fédérale contre une décision déboutant les assujettis de leur recours à l'encontre d'une décision sur réclamation rendue par cette même autorité, mais sur la base d'une motivation entièrement divergente de la sienne; quoique le dispositif de la décision entreprise ne renvoyait pas expressément à la motivation de la décision entreprise, le grand nombre de causes similaires en jeu justifiait, notamment pour des raisons liées à la sécurité juridique, que la cause fût examinée au fond (consid. 2c p. 329).

En l'espèce, la question de savoir si les deux jurisprudences précitées, rendues sous l'empire de l'aOJ, sont transposables à l'art. 89 al. 2 let. a LTF (cf. arrêt 2C 42/2008 du 14 mai 2008 consid. 2.3, qui les mentionne, mais sans examiner ce point) souffre de rester indécise. En effet, ces jurisprudences admettent non pas de manière générale le recours des autorités lorsque l'arrêt attaqué leur donne raison dans le résultat, mais uniquement à titre exceptionnel, lorsqu'un intérêt public est en jeu, ce qu'il appartient à l'autorité recourante de démontrer (art. 42 LTF). En l'espèce, si l'autorité recourante souligne à bon droit les divergences de motivation existant entre l'arrêt querellé et sa propre pratique, elle n'expose pas en quoi il se justifierait, à titre exceptionnel, que la Cour de céans entre en matière sur le recours. Elle ne fait en particulier pas valoir un très grand nombre de cas similaires en cours de traitement requérant une décision de principe pour mettre un terme à l'incertitude juridique, ni se prévaut, le cas échéant, de l'impossibilité qu'elle aurait de contester la motivation du Tribunal administratif fédéral dans le cadre d'un recours contre un arrêt dont le dispositif lui donnerait tort.

Dans ces circonstances, il sied de déclarer irrecevable le recours de l'Administration fédérale.

### 2.3.

2.3.1. S'agissant du recours déposé par les entités assujetties à la TVA, les destinataires directs de l'arrêt entrepris sont, d'une part, le Groupe TVA qui, bien qu'il soit dépourvu de la personnalité morale, est néanmoins traité par l'art. 13 al. 1 LTVA en tant que sujet fiscal à part entière (cf. aussi arrêt 2C 124/2009 du 10 mars 2010 consid. 2.3, in RDAF 2011 II 168; BAUMGARTNER/CLAVADETSCHER/KOCHER, Vom alten zum neuen Mehrwertsteuergesetz, 2010, n. 68 p. 91 s.), et d'autre part, les Sociétés 1 à 12 regroupées sous la direction du Groupe TVA durant la période fiscale concernée, lesquelles sont solidairement responsables avec l'assujetti pour l'ensemble de la dette fiscale du groupe (cf. art. 15 al. 1 let. c et al. 5 LTVA; ATF 139 II 460 consid. 2.4 p. 464 s.). Dans le cadre de litiges TVA qui, comme in casu, intéressent l'ensemble du Groupe TVA, il sied partant de reconnaître tant à celui-ci qu'aux Sociétés 1 à 12 un intérêt digne de protection à l'annulation ou à la modification de l'arrêt attaqué, de sorte qu'il faut admettre leur qualité pour recourir conjointement (art. 89 al. 1 LTF; cf. SUSANNE GANTENBEIN, ad art. 13 LTVA, in MWStG-Kommentar [Zweifel et al. (éd.)], 2015, n. 29 p. 323; comparer avec l'arrêt 4A 343/2012

du 19 septembre 2012 [recours d'un consortium]). La question de savoir si le Groupe TVA doit dans ce cadre agir pour le compte des sociétés qu'il rassemble ou s'il peut également agir pour son propre compte, souffre de rester indécise au vu de l'issue du litige (cf., notamment, ATF 131 I 153 consid. 4 p. 158 s.).

2.3.2. Encore faut-il, pour qu'il puisse être entré en matière sur le recours du Groupe TVA et des Sociétés 1 à 12, que l'arrêt attaqué constitue une décision susceptible de faire l'objet d'un recours immédiat au Tribunal fédéral.

Le recours en matière de droit public au Tribunal fédéral est recevable contre les décisions qui mettent fin à la procédure (décisions finales: art. 90 LTF). Il l'est également, selon l'art. 91 LTF (décisions [finales]partielles; voir aussi à ce sujet ATF 139 V 42 consid. 2.3 p. 46; 132 III 785 consid. 2 p. 789), contre toute décision qui statue sur un objet dont le sort est indépendant de celui qui reste en cause (let. a) ou qui met fin à la procédure

à l'égard d'une partie des consorts (let. b). Est en outre recevable le recours interjeté contre certaines décisions préjudicielles et incidentes. Il en va ainsi de celles qui concernent la compétence et les demandes de récusation (art. 92 LTF). Quant aux autres décisions préjudicielles et incidentes notifiées séparément, elles ne peuvent faire l'objet d'un recours immédiat qu'aux conditions de l'art. 93 al. 1 LTF. Alors qu'une décision finale met (partiellement, s'agissant de l'art. 91 LTF) fin à la procédure - que ce soit pour un motif déduit de la procédure ou du droit matériel -, une décision préjudicielle ou incidente est rendue en cours de procès et ne constitue qu'une étape vers la décision finale; elle peut avoir pour objet une question formelle ou matérielle, tranchée préalablement à la décision finale (cf. ATF 139 V 42 consid. 2.3 p. 45; 135 III 566 consid. 1.1 p. 568; arrêt 2C 990/2013 du 25 mai 2014 consid. 1.2.2).

2.3.3. Il ressort du dispositif de l'arrêt attaqué, en lien avec son considérant 6.1, que le Tribunal administratif fédéral a décidé de rejeter le recours en ce qu'il concernait la Société 2, de l'admettre et de renvoyer le dossier à l'autorité inférieure pour complément d'instruction et nouvelle décision pour ce qui avait trait à la Société 3, de rejeter le recours en relation avec les prestations d'apport de clients de la Société 12 et de l'admettre en renvoyant à nouveau le dossier pour complément d'instruction et nouvelle décision à l'égard des prestations fournies par la Société 12 en faveur d'une société de Guernesey. Selon le considérant précité, ces changements impliquaient également l'obligation pour l'autorité inférieure de recalculer l'impôt préalable déductible par les autres recourants, dans la mesure où les règles sur le forfait bancaire de groupe (ou l'imposition de groupe) avaient pour conséquence que tous les membres du Groupe TVA étaient potentiellement touchés par une modification du taux d'impôt récupérable par l'un d'eux.

2.3.4. On rappellera d'emblée que, dans une affaire parallèle concernant les périodes fiscales 2007 à 2009 et, partiellement du moins, les mêmes parties, dans laquelle le Tribunal administratif fédéral avait rendu un arrêt analogue à celui entrepris in casu, la Cour de céans a déclaré irrecevable le recours en matière de droit public interjeté par certaines des sociétés recourantes et par le Groupe TVA. Il a en effet été retenu que l'arrêt querellé constituait une décision préjudicielle ou incidente et que, le respect des conditions de recevabilité n'apparaissant pas évident, les recourants n'avaient pas motivé en quoi la décision attaquée pouvait exceptionnellement faire l'objet d'un recours immédiat devant le Tribunal fédéral, notamment en vertu de l'art. 93 al. 1 LTF (arrêt 2C 1079/2014 du 5 janvier 2015 consid. 3.2, résumé in RF 70/2015 p. 332).

Or, l'arrêt entrepris dans la présente cause appelle la même qualification juridique de décision incidente. En effet, même s'il résout partiellement ou à titre préalable plusieurs questions de fond, il renvoie la cause pour une large partie des points litigieux à l'Administration fédérale pour nouvelle décision. Ce faisant, il s'agit d'un arrêt de renvoi qui ne met pas un terme au litige portant sur l'imposition du Groupe TVA pour la période 2010 et 2011.

Ce constat vaut en dépit du rejet du recours par le Tribunal administratif fédéral concernant la Société 2 et le volet des prestations d'apport des clients de la Société 12. L'arrêt querellé forme en effet une unité indissociable, en ce qu'il porte sur l'assujettissement à la TVA d'un groupe de sociétés placées sous une direction unique, solidairement responsables, traitées comme un seul sujet fiscal (cf. consid. 2.3.1 supra) et dont le sort en matière de TVA de l'une d'entre elles peut affecter celui de toutes les autres (cf. le nouveau calcul de l'impôt préalable déductible ordonné par l'instance précédente). S'ajoute à cela que si les conclusions du recours soulèvent divers points de controverse, elles se réfèrent au même objet du litige, à savoir à l'assujettissement à la TVA d'un groupe de sociétés traité en tant que sujet fiscal unique au cours des mêmes périodes fiscales. Outre l'hypothèse d'un cumul subjectif d'actions niée ci-dessus, cette circonstance exclut donc également l'hypothèse d'un cumul objectif d'actions qui permettrait de traiter des divers griefs dans le cadre de procédures séparées. Quand bien même l'influence de l'issue des différents points litigieux sur le montant final de l'impôt serait individuellement chiffrable, tel que le prétendent les recourants, l'imposition globale du Groupe TVA et, à travers lui, des Sociétés 1 à 12 reste en effet tributaire de l'issue de l'ensemble des griefs soulevés. La décision qui serait rendue sur une partie seulement des points ici litigieux, en tant qu'elle serait susceptible de se répercuter sur le sort des autres points (qui seraient dans ce cas artificiellement) renvoyés à une procédure ultérieure et à l'issue potentiellement contradictoire, irait ainsi à l'encontre de l'hypothèse visée par l'art. 91 let. a LTF, car elle statuerait uniquement sur un aspect partiel du droit matériel de la prétention, sans pouvoir entièrement liquider une ou plusieurs conclusions indépendantes (cf. HANS PETER WALTER, *Das Teilurteil vor Bundesgericht*, in *Der Weg zum Recht - Festschrift für Alfred Bühler* [Leupold et al. (éd.)], 2008, p. 241 ss, 248, 258 s.; CATHERINE

WENIGER, Les recours au Tribunal fédéral, les notions de décision finale, partielle et préjudicielle, in *Panorama en droit du travail* [Rémy Wyler (éd.)], 2009, p. 803 ss, 813 s.). Il sera encore précisé que la manière dont les conclusions du recours ont été formulées par les parties ne lie pas en tant que telle le Tribunal fédéral appelé à qualifier

une décision de finale (partielle) ou incidente (cf. ATF 132 III 785 consid. 3 p. 790; voir aussi a contrario ATF 135 V 141 consid. 1.4 à 1.4.7 p. 144 ss [périodes de rentes distinctes]); seule la nature (scindable) de l'objet de la demande est déterminante (cf. BERNARD CORBOZ, ad art. 91 LTF, in *Commentaire de la LTF*, 2e éd., 2014, n. 12 p. 1052).

Il découle de ce qui précède qu'on ne saurait considérer l'arrêt attaqué comme un arrêt final ou final partiel statuant sur des objets indépendants les uns des autres ou mettant hors de cause certaines parties tandis que la procédure se poursuivrait entre les autres (cf. art. 91 LTF; ATF 136 II 165 consid. 1.1 p. 169; 135 V 141 consid. 1.4.1 p. 144 s.; 127 I 92 consid. 1a p. 93).

2.3.5. Un arrêt de renvoi peut néanmoins être considéré comme final s'il ne laisse aucune marge de manoeuvre à l'autorité à laquelle l'affaire est renvoyée. Ceci serait en particulier le cas s'il ne restait au fisc plus qu'à calculer le montant de l'impôt, en appliquant les règles définies dans la décision de renvoi (cf. ATF 138 I 143 consid. 1.2 p. 148; arrêt 2C 585/2014 du 13 février 2015 consid. 2.3.1). Il n'en va cependant pas ainsi en l'occurrence, dès lors que l'arrêt querellé renvoie le dossier sur plusieurs points importants à l'autorité inférieure pour complément d'instruction et nouvelle décision, sans que des consignes précises ne lui soient adressées quant au contenu ou aux modalités de cette future décision.

Il s'ensuit que, contrairement à ce qu'affirment les parties, l'arrêt sous examen constitue une décision préjudicielle ou incidente (cf. ATF 139 V 99 consid. 1.3 p. 101; 134 II 124 consid. 1.3 p.; arrêt 2C 370/2013 du 19 juillet 2014 consid. 1.2, résumé in *Archives* 83 p. 227). D'ailleurs, le Tribunal fédéral l'a déjà dit dans l'affaire parallèle 2C 1079/2014 susmentionnée.

2.3.6. Ne portant ni sur la compétence, ni sur une demande de récusation (art. 92 LTF), l'arrêt en cause ne peut faire l'objet d'un recours direct devant le Tribunal fédéral que dans le respect des conditions figurant à l'art. 93 LTF. D'après son al. 1, une décision préjudicielle ou incidente peut être entreprise immédiatement si elle peut causer un préjudice irréparable (let. a) ou si l'admission du recours peut conduire immédiatement à une décision finale qui permet d'éviter une procédure probatoire longue et coûteuse (let. b). Selon la jurisprudence, un préjudice ne peut être qualifié d'irréparable, au sens de l'art. 93 al. 1 let. a LTF, que s'il cause un dommage de nature juridique qui ne peut pas être réparé ultérieurement par un jugement final ou une autre décision favorable au recourant (cf. ATF 138 III 46 consid. 1.2 p. 47; 133 V 645 consid. 2.1 p. 647).

A moins que les conditions de l'art. 93 LTF ne sautent aux yeux, il appartient au recourant d'en démontrer la réalisation sous peine d'irrecevabilité (cf. art. 42 al. 2 LTF; ATF 137 III 324 consid. 1.1 p. 329; 136 IV 92 consid. 4 p. 95; 134 II 137 consid. 1.3.3 p. 141; arrêt 2C 533/2013 du 21 mars 2014 consid. 1.2, non publié in ATF 140 II 255 mais in *RDAF* 2014 II 322).

2.3.7. En l'occurrence, il n'apparaît pas de manière évidente que les conditions de l'art. 93 LTF soient réalisées s'agissant du recours 2C 1077/2014 interjeté par le Groupe TVA et par les Sociétés 1 à 12. En effet, il n'existe prima facie aucun indice, encore moins un élément manifeste, qui permettrait de supposer que les recourants ne puissent plus faire valoir leurs griefs devant le Tribunal fédéral (cf. art. 93 al. 3 LTF) dans l'hypothèse où ce dernier, une fois rendue la nouvelle décision de l'Administration fédérale, prononcerait sur recours une décision finale au fond qui leur serait à nouveau défavorable.

2.3.8. Il s'ensuit que, pour pouvoir directement recourir devant le Tribunal fédéral contre l'arrêt du Tribunal administratif fédéral du 23 octobre 2015, il appartenait aux recourants de démontrer, au travers d'une motivation suffisante, que les conditions de l'art. 93 al. 1 let. a ou b LTF étaient effectivement remplies.

Or, les Sociétés 1 à 12 et le Groupe TVA ont, à tort, retenu que l'arrêt du Tribunal administratif fédéral entrepris constituait une décision finale au sens de l'art. 90 LTF pouvant, en tant que telle, faire l'objet d'un recours immédiat devant le Tribunal fédéral. Ils n'ont en conséquence pas exposé, conformément aux exigences de motivation en la matière, en quoi il leur serait possible, à titre exceptionnel, de se prévaloir d'un préjudice irréparable ou d'un motif tiré de l'économie de procédure pour néanmoins saisir le Tribunal fédéral d'un re-

cours direct contre la décision incidente (cf. art. 93 al. 1 let. a et b LTF). Un tel préjudice n'apparaît en outre pas évident. Partant, le recours interjeté par les Sociétés 1 à 12 et le Groupe TVA doit lui aussi être déclaré irrecevable.

3.

Compte tenu de l'issue du litige, les recourants, à savoir le Groupe TVA et les Sociétés 1 à 12, ainsi que l'Administration fédérale, laquelle défend un intérêt patrimonial (art. 66 al. 1 et 4 in fine LTF), supporteront les frais judiciaires afférents à la procédure devant le Tribunal fédéral. A ce titre, d'une part, la moitié des frais judiciaires sera mise à la charge de l'Administration fédérale et, d'autre part, l'autre moitié sera demandée aux Sociétés 1 à 12 et au Groupe TVA, énoncés à la let. A du présent arrêt, débiteurs solidaires (art. 66 al. 5 LTF). Il ne sera en revanche pas alloué de dépens (art. 68 al. 1 et 3 LTF).

Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce :

1.

Les causes 2C 1067/2014 et 2C 1077/2014 sont jointes.

2.

Les recours 2C 1067/2014 et 2C 1077/2014 sont irrecevables.

3.

Les frais judiciaires, arrêtés à 8'000 fr., sont mis pour 4'000 fr. à la charge de l'Administration fédérale des contributions et, pour 4'000 fr., à la charge des Sociétés 1 à 12 et du Groupe TVA, solidairement entre eux.

4.

Le présent arrêt est communiqué aux mandataires des Sociétés 1 à 12 et du Groupe TVA, à l'Administration fédérale des contributions, Division principale de la taxe sur la valeur ajoutée, ainsi qu'au Tribunal administratif fédéral, Cour I.

Lausanne, le 18 mars 2016

Au nom de la IIe Cour de droit public  
du Tribunal fédéral suisse

Le Président : Zünd

Le Greffier : Chatton