Bundesverwaltungsgericht

Tribunal administratif fédéral

Tribunale amministrativo federale

Tribunal administrativ federal

Cour I
A-1561/2007
{T 0/2}

Arrêt du 4 juillet 2008

Composition

Pascal Mollard (Président du collège), Markus Metz, Marianne Ryter Sauvant, juges
Marie-Chantal May Canellas, greffière

Parties

X._____, ***,
représentée par Me Jacques Philippoz, avocat, ***,
recourante,

contre

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

Objet

la taxe sur la valeur ajoutée (TVA); représentation directe; conditions; forfait détente; période du 1er janvier 1996 au 31 décembre 2000 (OTVA).

Faits :

A.
X._____ exploite une entreprise en raison individuelle à *** à l'enseigne de ***, par le biais de laquelle elle déploie diverses activités dans le domaine immobilier (gérance d'appartement, vente d'appartements, locations d'appartements et de chalets de vacances). Elle est inscrite au registre des contribuables en qualité d'assujettie à la TVA depuis le 1er janvier 1995.

B.
A la suite d'un contrôle effectué auprès de cette entreprise en juin et en octobre 2001, l'Administration fédérale des contributions (AFC) a relevé que l'assujettie agissait comme intermédiaire pour une société tierce dans le cadre de la location d'appartements et ne réalisait donc quasiment pas de prestations d'hébergement, raison pour laquelle elle a corrigé le taux de dette fiscale nette inadéquat de 2 %, respectivement de 2,3 %, utilisé par l'assujettie depuis le début de son assujettissement.

Au surplus, l'AFC a noté que l'assujettie proposait en son propre nom à ses clients divers types de forfaits de vacances (par ex. « forfaits ski et bain », « forfaits détente », « forfaits renouveau »), incluant - outre la location d'un studio, d'un appartement ou d'un chalet - diverses autres prestations, telles des repas au restaurant, l'accès à une piscine ainsi qu'aux installations de remontée mécanique de la station. L'AFC a ainsi repris (au taux de dette fiscale nette de 4,5 %, respectivement 5,1 %) la TVA correspondant aux prestations distinctes de la location, qui étaient incluses dans ces forfaits de vacances. L'assujettie n'avait en effet pas déclaré cette TVA, qui se montait à Fr. 31'230.40 pour la période du 1er janvier 1996 au 31 décembre 2000.

La reprise fiscale s'est dès lors montée à un total de Fr. 84'608.- pour la période en question, selon le décompte complémentaire n ° *** du 3 octobre 2001.

C.
Agissant par son mandataire, X._____ a contesté ce décompte complémentaire le 11 octobre 2001. Elle s'est opposée à la reprise fiscale relative aux divers forfaits de vacances, en soulignant qu'il ne

s'agissait pas de chiffres d'affaires relevant de son activité lucrative proprement dite et qu'elle n'en retirait aucun profit. Au surplus, elle a expliqué qu'elle s'était fiée aux informations fournies par l'AFC, selon lesquelles ces prestations n'étaient pas imposables. Enfin, elle a contesté la correction portant sur le taux de dette fiscale nette, dès lors que les commissions reçues dans le cadre de la location d'appartements de vacances ainsi que la rémunération du nettoyage desdits appartements et du blanchissage représentaient selon elle la contrepartie de prestations d'hébergement.

D.
Par décision du 19 avril 2002, l'AFC a confirmé la reprise fiscale querellée. Le 17 mai 2002, X._____ a formé réclamation contre ce prononcé s'agissant de la TVA relative aux prestations incluses dans les forfaits de vacances et représentant un total de Fr. 31'230.40. Elle a exposé qu'elle n'effectuait pas ces prestations pour son propre compte mais pour celui de tiers, à savoir l'entreprise de remontée mécanique, la société des bains ainsi que différents commerçants de la station. Au surplus, elle a rappelé qu'elle n'en retirait aucun bénéfice, dans la mesure où ces prestations étaient « vendues au prix payé ». Elle s'est finalement prévalue des assurances orales que lui aurait données l'AFC, concernant le traitement fiscal de ces prestations.

E.
Par décision sur réclamation du 12 février 2007, l'AFC a constaté que la décision susmentionnée était entrée en force pour un montant de Fr. 53'377.60 de taxe sur la valeur ajoutée, confirmé le montant de la dette fiscale et rejeté la réclamation pour le surplus. L'AFC a rejeté l'argument tiré d'un rapport de représentation directe entre l'assujettie et les tiers, dont elle revendait les prestations dans le cadre de ses « forfaits vacances ». L'assujettie n'avait en effet pas agi expressément au nom et pour le compte des personnes en question. Il importait peu qu'elle n'ait réalisé aucun bénéfice. Finalement, elle ne pouvait se prévaloir de la confiance placée dans d'hypothétiques assurances données par l'autorité.

F.
Par recours du 13 mars 2007, X._____ (ci-après : la recourante) a déféré cette décision au Tribunal administratif fédéral. Elle a repris en substance l'argumentation qu'elle avait déjà développée devant l'AFC.

Elle a au surplus fait valoir que la créance fiscale était prescrite. Dans sa réponse du 23 mai 2007, l'AFC a conclu au rejet du recours.

G.
Le 25 juin 2007, le Tribunal administratif fédéral a demandé aux parties de se prononcer sur l'application dans le cas présent de la communication de l'AFC du 27 octobre 2006 concernant la nouvelle pratique relative au traitement des vices de forme. Par pli du 4 juillet 2007, l'AFC a fait savoir qu'elle tenait cette pratique pour inapplicable en l'espèce, dès lors qu'il ne s'agissait pas d'un simple vice de forme mais d'un problème de réalisation des conditions matérielles à la base de la représentation directe. La recourante, pour sa part, ne s'est pas exprimée.

H.
Le 15 avril 2008, le Tribunal administratif fédéral a invité les parties à s'exprimer au sujet du caractère imposable de la location de logements, faisant partie des forfaits de vacances vendus par la recourante, étant précisé que cette location n'avait pas fait l'objet d'une reprise fiscale. Le 7 mai 2008, l'AFC a indiqué qu'elle estimait que les opérations de location étaient réalisées directement entre Y._____ et les locataires concernés, la recourante étant dans ce contexte une pure intermédiaire. En présence de prestataires distincts, le principe de l'unité de la prestation ne trouvait dès lors pas application. Par conséquent, le produit de ces locations n'était pas imposable auprès de la recourante. Pour sa part, la recourante n'a pas déposé d'observations.

Droit :

1.

1.1 Aux termes de l'art. 33 let. d de la loi du 17 juin 2005 sur le Tribunal administratif fédéral (LTAF, RS 173.32), le recours est recevable contre les décisions des départements et des unités de l'administration fédérale qui leur sont subordonnées ou administrativement rattachées. La procédure devant le Tribunal administratif fédéral est régie par la loi du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA, RS 172.021), pour autant que la LTAF n'en dispose pas autrement (art. 37 LTAF). Aux termes de l'art. 50 al. 1 PA, le recours doit être déposé dans les trente jours qui suivent la notification de la décision.

En l'occurrence, le recours du 13 mars 2007 contre la décision sur réclamation de l'AFC du 12 février 2007 a été interjeté dans le délai légal auprès du Tribunal administratif fédéral, lequel est effectivement compétent. Un examen préliminaire du recours révèle en outre que cet acte remplit les exigences posées à l'art. 52 PA et qu'il ne présente aucune carence de forme ou de fond. Il y a dès lors lieu d'entrer en matière.

1.2 Conformément à l'art. 8 al. 1 des dispositions transitoires (disp. trans.) de l'ancienne constitution fédérale de 1874 (aCst.), respectivement à l'art. 196 ch. 14 al. 1 de la constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 dans sa version antérieure au 1er janvier 2007 (Cst, RO 99 2556), le Conseil fédéral était tenu d'édicter des dispositions d'exécution relatives à la TVA, qui devaient avoir effet jusqu'à l'entrée en vigueur d'une législation fédérale en la matière. Sur cette base, le Conseil fédéral a adopté le 22 juin 1994 l'ordonnance régissant la taxe sur la valeur ajoutée (OTVA, RO 1994 258). Le 2 septembre 1999, le Parlement a accepté la loi fédérale régissant la taxe sur la valeur ajoutée (LTVA, RS 641.20). Cette dernière étant entrée en vigueur le 1er janvier 2001 (cf. arrêté du Conseil fédéral du 29 mars 2000, RO 2000 1346), il en résulte que l'OTVA a été abrogée à partir de cette même date. Selon l'art. 93 al. 1 LTVA, les dispositions abrogées ainsi que leurs dispositions d'exécution sont applicables, sous réserve de l'art. 94 LTVA, à tous les faits et rapports juridiques ayant pris naissance au cours de leur durée de validité. Aux termes de l'art. 94 al. 1 LTVA, le nouveau droit s'applique aux opérations effectuées dès son entrée en vigueur.

L'ordonnance régissant la taxe sur la valeur ajoutée s'applique dès lors au présent litige, qui concerne exclusivement sur les périodes fiscales allant du 1er janvier 1996 au 31 décembre 2000.

1.3 Le litige porte exclusivement sur l'imposition des forfaits de vacances que la recourante vend à ses clients. La question est de savoir si ces chiffres d'affaires sont attribuables à la recourante ou si celle-ci a agi comme simple intermédiaire.

Pour y répondre, il faut tout d'abord rappeler les conditions régissant la représentation en matière de TVA (consid. 2.1), non sans évoquer

l'évolution intervenue au niveau du formalisme (consid. 2.2). Les prestations litigieuses se présentant sous la forme d'un ensemble de prestations, il y aura lieu d'évoquer également le principe de l'unité de la prestation, en rapport avec les règles régissant la représentation en matière de TVA (consid. 3). Il s'agira ensuite d'en tirer les conséquences qui s'imposent au cas d'espèce (consid. 4). Les autres griefs de la recourante seront traités dans un deuxième temps, à savoir la protection de la bonne foi en relation avec les informations téléphoniques que lui aurait données l'AFC (consid. 5), ainsi que la prescription de la créance fiscale (consid. 6).

2.

2.1 Il y a lieu tout d'abord de rappeler les règles d'imputation en matière de TVA et la distinction fondamentale entre représentation directe et indirecte.

2.1.1 Un chiffre d'affaire est attribué du point de vue de la TVA à celui qui agit en son propre nom par rapport aux tiers (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1427/2006 du 23 novembre 2007 consid. 2.2, A-1341/2006 du 7 mars 2007 consid. 2.3.1; décision de la CRC du 4 décembre 2003 in: Jurisprudence des autorités administratives de la Confédération [JAAC] 68.71 consid. 2b). La manière dont l'assujetti se présente vis-à-vis des tiers revêt ainsi une importance cruciale, indépendamment de savoir comment s'analysent les relations des parties sur le plan du droit civil (cf. PIERRE-MARIE GLAUSER, in: mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Bâle/Genève/Münich 2000, ch. 3 et 17 ad art. 11 LTVA). Ce système prévalait déjà dans le cadre de l'impôt fédéral sur le chiffre d'affaires et il a perduré depuis l'introduction de la taxe sur la valeur ajoutée (cf. DIETER METZGER, Kurzkommentar zum Mehrwertsteuergesetz, Muri/ Berne 2000, p. 36 ch. 1 ad art. 11 LTVA). Selon une jurisprudence constante, le Tribunal fédéral se fonde dès lors sur la manière dont le représentant a agi vis-à-vis des tiers (cf. arrêts du Tribunal fédéral 2A.304/2003 du 14 novembre 2003 consid. 3.6.1, 2A.272/2002 du 13 janvier 2003 consid. 3 et 2A.42/2000 du 20 décembre 2000 consid. 3a).

2.1.2 L'art. 10 OTVA est une règle d'imputation : il détermine à qui la prestation doit être imputée lorsqu'un assujetti l'effectue pour le compte d'un autre, dans le cadre de rapports de représentation (cf. arrêts du Tribunal fédéral 2A.620/2004 du 16 septembre 2005

consid. 4.1 et 2A.215/2003 du 20 janvier 2005 consid. 3). Le système de la taxe sur la valeur ajoutée distingue en effet représentation directe (art. 10 al. 1 OTVA) et indirecte (art. 10 al. 2 OTVA).

2.1.3 Si 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'affaire imposable qu'entre ces deux derniers (art. 10 al. 1 OTVA). Plus précisément, seule la commission prélevée par le représentant direct est alors imposée au sens de la TVA. Pour qu'il s'agisse d'un rapport de représentation directe, il est toutefois nécessaire que le représentant agisse expressément au nom et pour le compte du représenté. Ceci résulte clairement du texte de l'art. 10 al. 1 OTVA, respectivement désormais de l'art. 11 al. 1 LTVA (cf. arrêts du Tribunal fédéral 2A.290/2004 du 24 mai 2004 consid. 2, 2A.272/2002 du 13 janvier 2003 consid. 2.2 et 2A.323/2000 du 6 mars 2001, in: Revue de droit administratif et de droit fiscal [RDAF] 2001 II 370 consid. 6d; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1427/2006 du 23 novembre 2007 consid. 2.4, A-1462/2006 du 6 septembre 2007 consid. 2.2.2 et A-1402/2006 du 17 juillet 2007 consid. 2.3). La simple intermédiarité suppose dès lors, pour tous types de livraisons ou prestations de services, que le représentant ait agi expressément au nom et pour le compte d'un représenté, lequel a été désigné nommément et en temps utile au tiers en question (cf. arrêts du Tribunal fédéral 2A.215/2003 du 20 janvier 2005 consid. 6.7 et 2A.272/2002 du 13 janvier 2003 consid. 3.3).

Il ne suffit pas que le représentant indique simplement qu'il agit pour le compte d'un tiers, sans indiquer l'identité du tiers en question (cf. décisions de la CRC du 5 juillet 2005 in: JAAC 70.7 consid. 5b, du 19 mai 2000 in: JAAC 64.110 consid. 4b; Pierre-Marie Glauser, op. cit., ad art. 11 LTVA ch. 14; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1427/2006 du 23 novembre 2007 consid. 2.3 et A-1462/2006 du 6 septembre 2007 consid. 2.2.2); il ne suffit pas non plus que l'identité des représentés soit portée à la connaissance des tiers; il faut encore que cette communication mentionne expressément l'existence des rapports de représentation ainsi que les opérations concernées (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2A.215/2003 du 20 janvier 2005 consid. 6.7; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1427/2006 du 23 novembre 2007 consid. 2.3).

Le système de la TVA diffère dès lors de celui de l'art. 32 al. 2 CO, selon lequel un rapport de représentation directe peut également exister lorsqu'il est indifférent pour le tiers de contracter avec telle ou telle personne ou lorsque le tiers doit inférer des circonstances qu'il existait un rapport de représentation (cf. arrêts du Tribunal fédéral 2A.215/2003 du 20 janvier 2005 consid. 3.3, 2A.304/2003 du 14 novembre 2003 consid. 3.6.2; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1427/2006 du 23 novembre 2007 consid. 2.3 et A-1462/2006 du 6 septembre 2007 consid. 2.2.2; DIETER METZGER, op. cit., p. 36 ch. 2 ad art. 11 LTVA; CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], 2ème éd., Berne/Stuttgart/Vienne 2003, ch. 281; PIERRE-MARIE GLAUSER, op. cit., ch. 15 ad art. 11 LTVA), par exemple lorsque les prestations – en raison de leur nature – ne peuvent pas être physiquement produites par l'assujetti (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2A.290/2004 du 24 mai 2004 consid. 2).

2.1.4 Il y a en revanche représentation indirecte lorsque le représentant agit certes pour le compte d'un tiers – qui profitera en définitive de l'effet économique de l'acte - mais pas expressément au nom de celui-ci (art. 10 al. 2 OTVA). Dans un tel cas, il y a alors livraison aussi bien entre le représenté et le représentant qu'entre le représentant et le tiers (cf. décision de la CRC in: TVA-Journal 4/00 p. 186 consid. 2b [confirmée par le Tribunal fédéral et publiée dans la RDAF 2001 II p. 362]; JAAC 64.80 consid. 5a/aa et JAAC 63.24 consid. 3a; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1374/2006 du 21 janvier 2008 consid. 2.2 et A-1427/2006 du 23 novembre 2007 consid. 2.3).

Dans le cadre d'une prestation de services également, l'intervention d'un représentant indirect entraîne, selon l'OTVA, une double prestation : une première du prestataire de services au représentant et une seconde du représentant au destinataire de la prestation. Dans cette situation, l'OTVA introduit une fiction totale, puisque la même prestation de services ne peut matériellement pas être fournie deux fois, contrairement à un bien qui peut être livré deux fois (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1428/2006 du 29 août 2007 consid. 2.4; PASCAL MOLLARD, La TVA : vers une théorie du chaos ? in: Festschrift SRK–Mélanges CRC, Lausanne 2004, p. 47 ss, ch. 4.2.4.2).

2.1.5 Cette réglementation de la représentation en matière de TVA s'avère indispensable pour éviter des fraudes, car elle 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'ordonnance régissant la taxe sur la valeur ajoutée (cf. arrêts du Tribunal fédéral 2A.215/2003 du 20 janvier 2005 consid. 3.3, 2A.323/2000 du 6 mars 2001 in: RDAF 2001 II p. 362 consid. 6d). Par ailleurs, il a déjà été établi par le Tribunal fédéral et la Commission fédérale de recours en matière de contributions que l'art. 10 al. 1 et al. 2 OTVA est constitutionnel (cf. arrêts du Tribunal fédéral 2A.272/2002, 2A.273/2002 et 2A.274/2002 du 13 janvier 2003 consid. 2 à 4; JAAC 68.71 consid. 2b, 68.54 consid. 2a, 67.19 consid. 3c et les références citées). Il est constitutionnel aussi bien du point de vue de la fiction de la double opération que du point de vue du formalisme qu'il introduit (cf. JAAC 63.24 consid. 5a/aa, 5b, 6a et 6b).

2.1.6 Dans les Instructions 1997 à l'usage des assujettis TVA puis dans les Instructions 2001 sur la TVA, l'Administration fédérale des contributions a précisé les exigences de forme auxquelles doit satisfaire la preuve de la représentation directe. Le représentant doit produire (a) un contrat de mandat écrit établissant que, pour chaque opération, il a agi en tant que simple intermédiaire, (b) des documents tels que contrat de vente, facture et quittance, indiquant clairement qu'il a agi expressément au nom et pour le compte du représenté et mentionnant le nom et l'adresse complète des deux parties au contrat, soit du représenté et du tiers, (c) ainsi qu'un décompte écrit du produit de la transaction et de la rémunération éventuelle lui revenant, document que le représentant a remis au représenté en lui communiquant le nom et l'adresse du tiers (cf. Instructions 1997 ch. 286 ss, Instructions 2001 ch. 192 ss).

La jurisprudence avait jusqu'à présent laissée ouverte la question de savoir si cette pratique administrative – débattue et critiquée par certains auteurs (cf. Pierre-Marie Glauser, op. cit., ad art. 11 LTVA ch. 16) – était bien légale (cf. entre autres : arrêt du Tribunal fédéral du 13 janvier 2003 in: Archives de droit fiscal suisse [Archives] 74 p. 239; décision de la CRC du 5 juillet 2005 in: JAAC 70.7 consid. 5b; cf. cependant l'arrêt du Tribunal fédéral 2A.620/2004 du 16 septembre 2005 consid. 4.2, où le Tribunal fédéral cite ces exigences formelles sans pour autant les déclarer illégales).

2.2 Le formalisme qui régit la représentation directe a cependant évolué. Cette évolution s'est faite sous l'égide de la novelle du 24 mai 2006 (RO 2006 2353) de l'ordonnance relative à la loi sur la TVA (OLTVA, RS 641.201), laquelle comporte l'art. 45a, unique article de la section 14a intitulée « Traitement des vices de forme » ainsi que l'art. 15a, seule disposition de la section 7a intitulée « Facturation ».

2.2.1 Cette novelle est entrée en vigueur le 1er juillet 2006. Toutefois, dans sa communication concernant la pratique du 27 octobre 2006 (Traitement des vices de forme, Introduction, en ligne sur le site internet de l'AFC www.estv.admin.ch / documentation / publications / taxe sur la valeur ajoutée / communications concernant la pratique / publiées en 2006), l'AFC a indiqué qu'elle n'appliquerait pas ces dispositions uniquement pour l'avenir mais également de manière rétroactive pour toutes les contestations pendantes au 1er juillet 2006 (communication concernant la pratique, op. cit., Introduction in fine). Conformément à l'intention du Conseil fédéral (cf. communication du Département fédéral des finances du 24 mai 2006), la jurisprudence a déjà observé que ces nouvelles normes, qui mettent un frein à une application excessivement rigide des prescriptions formelles de la loi, s'appliquent également aux cas pendants, soit aussi bien ceux soumis à la LTVA que ceux régis par l'OTVA (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C.263/2007 du 24 août 2007 consid. 4; plus réservé, ATF 133 II 153 consid. 7.4; cf. également : arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1438/2006 du 11 juin 2007 consid. 3.3 et A-1365/2006 du 19 mars 2007 consid. 2.3).

2.2.2 De manière générale, l'art. 45a OLTVA 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 déjà eu l'occasion de préciser – en relation avec le formalisme de la représentation directe – que l'art. 45a OLTVA 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. A l'évidence, ce formalisme outrancier n'est plus de mise (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1483/2006 du 16 octobre 2007 consid. 4.3.2 et A-1494/2006 du 21 septembre 2007 consid. 5.2.1; Christoph M. Meiler / Ivo Pollini, Schweiz-EU : Unterschiede im MWST- und Zoll-Recht, in: Revue

fiscale 2007 n°7-8 p. 559 ch. 4.9 in fine). En revanche, et comme le Tribunal de céans l'a également rappelé dans l'arrêt précité, il n'est pas concevable de prétendre que l'art. 45a OLTVA puisse primer, voire effacer la teneur des termes de la loi elle-même.

2.2.3 Par ailleurs, il convient de garder à l'esprit que l'art. 45a OLTVA concerne uniquement les vices de forme. Il ne protège aucunement le contribuable contre l'existence d'un véritable vice matériel ou l'absence de réalisation des conditions matérielles (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1374/2006 du 21 janvier 2008 consid. 2.3, A-1427/2006 du 23 novembre 2007 consid. 2.5.2, A-1388/2006 du 11 octobre 2007 consid. 2.8, A-1379/2006 du 10 septembre 2007 consid. 2.3 et A-1462/2006 du 6 septembre 2007 consid. 2.2.4).

2.2.4 Comme déjà dit, en matière de représentation directe, l'AFC a assoupli le formalisme résultant de sa pratique, compte tenu de l'introduction de l'art. 45a OLTVA, ainsi que cela ressort de la communication concernant la pratique du 27 octobre 2006 (p. 3, ch. 2.1), déjà citée sous consid. 2.2.1 ci-avant. Elle admet ainsi que, même si les conditions figurant dans les Instructions sur la TVA ne sont pas remplies (cf. ci-avant ch. 2.1.6), il y a tout de même représentation directe, pour autant (a) qu'il ressorte clairement de l'ensemble des documents pertinents que le contrat a été réalisé directement entre le prestataire et le destinataire, (b) que le représentant ne fournisse aucune prestation à l'acquéreur final ou qu'il n'ait pas à se porter garant de la prestation de l'une ou l'autre des parties au contrat (le représentant ne supporte pas le risque de ducroire ni aucune garantie etc), (c) que l'opération commerciale ait été correctement comptabilisée, en particulier que seule la commission ait été enregistrée chez le représentant, (d) que le représenté soit reconnaissable par le tiers et que l'ensemble des documents permettent de l'identifier clairement et (e) que le représentant fournisse un décompte au représenté.

Quoi qu'il en soit, ainsi qu'on l'a déjà rappelé ci-avant (consid. 2.2.3), l'art. 45a OLTVA vise uniquement les vices de forme et n'a aucun effet sur les vices matériels ou l'absence de réalisation des conditions matérielles. Or, l'exigence d'agir expressément au nom et pour le compte du représenté constitue précisément une condition matérielle du rapport de représentation directe. Il s'ensuit que l'application de

l'art. 45a OLTVA est exclue lorsque le représentant n'agit pas expressément au nom et pour le compte du représenté. L'art. 45a OLTVA ne peut intervenir que lorsque le représentant agit certes expressément au nom et pour le compte du représenté, mais ne remplit pas les exigences formelles résultant de la pratique administrative de l'AFC (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1427/2006 du 23 novembre 2007 consid. 2.5.4, A-1379/2006 du 10 septembre 2007 consid. 2.3, A-1462/2006 du 6 septembre 2007 consid. 2.2.4, A-1428/2006 du 29 août 2007 consid. 3.2 et A-1383/2006 du 19 juillet 2007 consid. 3.4.3).

En ce sens, il y a lieu de considérer que l'assouplissement adopté par l'AFC et décrit au ch. 2.1 de la communication du 27 octobre 2006 déjà citée, s'inscrit en marge de la loi et ne respecte pas le principe de la légalité, en tout cas dans la mesure où l'AFC en arriverait à nier la nécessité d'agir expressément au nom et pour le compte du représenté (cf. dans le même sens, pour l'exportation, voir également : ATF 133 II 153 consid. 7.4 et arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1344/2006 du 11 septembre 2007 consid. 3.3.4).

3.

3.1 Les principes rappelés ci-dessus (sous consid. 2) concernent bien sûr un assujetti, agissant en qualité de représentant, qui effectue une prestation au sens de la TVA. En cas de pluralité de prestations, indépendantes les unes des autres du point de vue de la TVA, l'examen de la représentation directe ou indirecte est alors nécessaire pour chacune des prestations effectuées, avec la conséquence que certaines peuvent faire l'objet d'une représentation directe alors que d'autres non. En revanche, l'analyse – fondée également sur le principe de l'unité de la prestation lorsque les circonstances le commandent - peut démontrer que les prestations en question ne sont pas complètement indépendantes les unes des autres, mais forment en réalité un tout économique indissociable. L'examen de la représentation directe ou indirecte doit alors nécessairement se faire pour la prestation conçue comme une unité et non pas individuellement pour chacune de ses composantes. Le résultat – à savoir le caractère direct ou indirect du rapport de représentation – vaudra pareillement pour l'ensemble de la prestation.

Par conséquent, l'analyse de l'état de fait à l'aune du principe de

l'unité de la prestation doit, le cas échéant, intervenir à titre préjudiciel, en ce sens qu'il doit précéder l'analyse de la nature du rapport de représentation (direct ou indirect). Il peut donc conduire à une analyse plus rapide des conditions de la représentation directe ou indirecte, s'il s'avère que la prestation constitue une unité, à mesure que chacune des composantes ne sera pas analysée individuellement.

3.2 Ceci étant précisé, il convient de rappeler les cas dans lesquels le principe de l'unité de la prestation trouve application.

3.2.1 En vertu de ce principe, lequel prévalait déjà sous le régime de l'impôt sur le chiffre d'affaires et a été repris sous celui de la taxe sur la valeur ajoutée, les prestations qui forment un tout économique et ne peuvent pas être dissociées constituent une seule prestation. En pareil cas, les différentes composantes de la prestation sont soumises à un seul et même régime fiscal, s'agissant notamment du lieu de la prestation, du taux de l'impôt ou d'une éventuelle exonération au sens impropre. Ce principe est désormais expressément ancré à l'art. 36 al. 4 LTVA. On ne peut conclure à l'existence d'une prestation unique que lorsque les différents éléments de la prestation sont liés sur un plan objectif, temporel et économique de telle manière qu'ils forment les composants indissociables d'une opération qui les englobe tous (cf. arrêts du Tribunal fédéral 2A.756/2006 du 22 octobre 2007 consid. 2.4 et 2A.452/2003 du 4 mars 2004 consid. 3.1 et les références; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1380/2006 et A-1381/2006 du 27 septembre 2007 consid. 4.2.1, A-1443/2006 du 25 septembre 2007 consid. 2.3; décisions de la CRC du 22 avril 2002 in: JAAC 66.95 consid. 3c et 3 et du 10 mars 1999 in: JAAC 63.92; DIETER METZGER, Handbuch zur Warenumsatzsteuer, Muri b. Bern 1983, ch. 542 ss; CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, op. cit., p. 86 ss ch. 187 ss; JEAN-MARC RIVIER/ANNIE ROCHAT PAUCHARD, Droit fiscal suisse, La taxe sur la valeur ajoutée, Fribourg 2000, p. 37 s. ch. 3b; HOWARD LIEBMAN / OLIVIER ROUSSELLE, VAT Treatment of Composite Supplies, in VAT International Monitor/2006 n° 2, vol. 17, p. 110 ss).

3.2.2 Des prestations liées les unes aux autres sont ainsi traitées comme une unité lorsqu'on se trouve en présence d'une prestation composite unique ou en présence de prestations distinctes les unes des autres, dont l'une est qualifiée de principale et les autres d'accessoires, ces dernières partageant le sort fiscal de la prestation principale.

Dans le premier cas, la prestation composite unique est formée de différentes composantes de nature différente, qui sont caractérisées par leur lien intrinsèque ou physique (dans le cas de livraisons) permanent. Le traitement fiscal de la prestation est analysé en fonction de son élément essentiel, c'est-à-dire d'après la composante qui apparaît au premier plan d'un point de vue économique (cf. arrêts du Tribunal fédéral 2A.40/2007 du 14 novembre 2007 consid. 2.2, 2A.567/2006 du 25 avril 2007 consid. 4.3 et 5.2, 2A.520/2003 du 29 juin 2004 consid. 10.1 et 2A.452/2003 du 4 mars 2004 consid. 3.1; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1443/2006 du 25 septembre 2007 consid. 2.3).

Dans le second cas, à savoir en présence de plusieurs prestations distinctes les unes des autres, dont l'une est principale et l'autre/les autres accessoire/s, ces dernières sont étroitement liées à la prestation principale d'un point de vue spatial ou temporel. La prestation principale caractérise l'opération, alors que la ou les prestations accessoires sont secondaires par rapport à celle-ci, se rattachent étroitement à elle - au sens d'un parachèvement et d'un complément économiquement justifiés - et s'inscrivent habituellement dans son prolongement. Les prestations accessoires suivent le sort de la prestation principale, qui caractérise l'opération (cf. arrêts du Tribunal fédéral 2A.40/2007 du 14 novembre 2007 consid. 2.2, 2A.756/2006 du 22 octobre 2007 consid. 2.4, 2A.567/2007 du 25 avril 2007 consid. 4.3, 2A.159/2004 du 11 mars 2005 et 2A.452/2003 du 4 mars 2004 consid. 3.1; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1380/2006 et A-1381/2006 du 27 septembre 2007 consid. 4.2.3, A-1443/2006 du 25 septembre 2007 consid. 2.3; ALOIS CAMENZIND, Einheitlichkeit der Leistung im Mehrwertsteuerrecht, in: IFF-Forum für Steuerrecht 2004, p. 243 ss ch. 4; JEAN-MARC RIVIER / ANNIE ROCHAT PAUCHARD, op. cit., p. 38 ch. 3c).

3.2.3 Si en revanche il n'y a ni prestation composite unique, ni prestations distinctes les unes des autres, dont l'une est principale et la ou les autres accessoires, partageant le sort fiscal de la première citée, il y a alors des prestations complètement indépendantes, qui doivent être traitées distinctement sur le plan de la TVA.

3.2.4 L'analyse des situations décrites ci-avant s'effectue selon une approche économique et, conformément à un principe général en

matière de TVA, cette analyse économique prime celle du droit civil (cf. arrêts du Tribunal fédéral 2A.40/2007 du 14 novembre 2007 consid. 2.2, 2A.756/2006 du 22 octobre 2007 consid. 2.4 et 2A.567/2006 du 25 avril 2007 consid. 4.3; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1380/2006 et A-1381/2006 du 27 septembre 2007 consid. 4.2.4, A-1443/2006 du 25 septembre 2007 consid. 2.3). Compte tenu de la nature de la TVA, qui est celle d'un impôt sur la consommation, l'appréciation doit se faire en priorité du point de vue du destinataire (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1380/2006 et A-1381/2006 du 27 septembre 2007 consid. 4.2.4, A-1443/2006 du 25 septembre 2007 consid. 2.4; DANIEL RIEDO, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Berne 1999, p. 96 et 228).

Il ne s'agit cependant pas de connaître l'opinion subjective du destinataire concret, mais bien plutôt de savoir si l'ensemble de prestations en question est perçu, par une certaine catégorie de destinataires donnée, typiquement comme une prestation unique (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2A.452/2003 du 4 mars 2004 consid. 3.1; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1380/2006 et A-1381/2006 du 27 septembre 2007 consid. 4.2.4; MICHAELA MERZ, in: mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Bâle/Genève/Münich 2000, p. 645 ch. marg. 2).

4.

4.1

4.1.1 En l'espèce, dans une première étape, il incombe au Tribunal de céans d'analyser la prestation au regard du principe de l'unité. Le Tribunal relève ainsi que l'AFC a distingué deux opérations distinctes dans les forfaits de vacances vendus par la recourante, dont l'une, à savoir la location de logements, qu'elle n'a pas considéré comme imposable et l'autre, à savoir l'ensemble des autres prestations incluses dans le forfait, qu'elle a considéré comme une opération composite unique. Après analyse, le Tribunal de céans retient que la location du logement est effectivement une prestation totalement indépendante des prestations litigieuses.

4.1.2 La location de logements, pour laquelle l'AFC a admis un rapport de représentation directe, ne fait certes pas partie de l'objet du

litige. Cela étant, elle pourrait faire l'objet d'une reformatio in pejus, si un tel rapport s'avérait inexistant.

S'agissant de la représentation directe en relation avec la prestation de location de logement, le Tribunal administratif fédéral observe que les explications de l'AFC ne sont guère satisfaisantes (cf. observations de l'AFC au Tribunal administratif fédéral du 7 mai 2008). L'AFC expose en effet que les opérations de location sont réalisées directement entre Y._____ et les locataires concernés. La recourante agirait ainsi comme pure intermédiaire dans le cadre de cette opération, de sorte que le chiffre d'affaire correspondant ne lui serait pas attribuable. L'argument décisif avancé par l'AFC consiste dans le fait que la recourante établit des confirmations de location, sur lesquelles le nom et le logo de la société « Y._____ » (le représenté) est indiqué, à la fois en entête et au regard de la signature, en même temps que celui de l'entreprise de la recourante elle-même (cf. pièce n° 11 du bordereau de pièces complémentaires de l'AFC). Le prospectus d'Y._____ « *** – Location de vacances » est également joint à ces confirmations (cf. pièce n° 12 du bordereau de pièces complémentaires de l'AFC). L'AFC invoque au surplus l'art. 45a OLTVA qui élargit les conditions dans lesquelles la représentation directe peut être admise et permettrait, selon elle, de considérer que ces conditions sont satisfaites lorsque le représenté est reconnaissable par le tiers et que l'ensemble des documents permettent de l'identifier clairement (cf. observations de l'AFC au Tribunal administratif fédéral du 7 mai 2008, p. 1).

L'AFC omet toutefois que l'art. 45a OLTVA vise uniquement les vices de forme et n'a aucune influence sur la condition matérielle – résultant directement de l'art. 10 al. 1 OTVA, respectivement de l'art. 11 al. 1 LTVA – d'agir expressément au nom et pour le compte du représenté (cf. consid. 2.2.4 ci-avant). En ce sens, il y a lieu d'émettre des réserves quant à la nouvelle pratique de l'AFC, dans la mesure où elle serait de nature à éliminer cette exigence matérielle, condition qui en soi n'est pas une notion juridique imprécise et n'a donc pas à faire l'objet d'une interprétation.

Tout bien pesé, le Tribunal administratif fédéral estime que l'admission par l'AFC d'un rapport de représentation directe pour les locations de logement de vacances constitue une tolérance au niveau du droit et qu'il peut donc se dispenser en l'occurrence d'un examen plus

approfondi, le principe de l'égalité de traitement devant bien sûr être respecté par l'AFC.

4.1.3 Est en revanche litigieuse l'autre opération effectuée par la recourante, à savoir les autres éléments composant le forfait de vacances, qu'elle facture à ses clients. Il s'agit de voir, dans cet ordre, si ces composantes sont intégrées dans une opération unique ou non (ci-après : consid. 4.2), le cas échéant quelle est sa nature (ci-après : consid. 4.3) et si l'on se trouve en présence d'un rapport de représentation directe (ci-après : consid. 4.4).

4.2

4.2.1 Le Tribunal observe tout d'abord que le « forfait ski et bain » comprend l'accès aux remontées mécaniques de la station, des entrées à la piscine, des cours privés de ski et des repas auprès de divers établissements publics. Le « forfait détente » ainsi que le « forfait renouveau » incluent des entrées à la piscine, divers repas thématiques ainsi que des points de station service (cf. pièce n° 9 du dossier de l'AFC). D'après les différents prospectus correspondants, les diverses offres spéciales (« enfant », « parents », « Jeune fédéral », etc.) comprennent également une série d'éléments similaires (cf. pièces n° 8 du dossier de l'AFC).

4.2.2 Du point de vue du destinataire, qui est déterminant en matière de TVA, il paraît clair que le choix de ces offres forfaitaires englobe l'intégralité des éléments qu'elles incorporent. En choisissant une semblable offre forfaitaire, le destinataire entend bien acquérir une prestation composite unique, c'est-à-dire une prestation comprenant des repas ainsi que la possibilité d'utiliser certaines infrastructures de loisir (pistes de ski/piscine), voire d'autres composantes encore en fonction du type de forfait. Ceci est d'autant plus manifeste pour les forfaits thématiques (par ex. « offre spéciale enfant », « offre spéciale parents », « forfait détente » ou « forfait renouveau »). Les diverses composantes – prises ensemble - donnent au tout son caractère propre, alors que leur dissociation aurait pour effet de dénaturer la prestation. En cela, le cas d'espèce est donc similaire à celui des accès VIP, qui faisaient l'objet de l'arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1443/2006 du 25 septembre 2007 (consid. 3.2), où le principe de l'unité de la prestation a trouvé application (voir aussi : décisions de la CRC 2003-165 du 12 avril 2005 consid. 3d, CRC 2001-044 du 22 avril 2002 in JAAC 66.95 consid. 3c et

CRC 1997-020 du 25 septembre 1998 in TVA-Journal 4/98 p. 161 consid. 4b, CRC 1998-079 du 10 mars 1999 consid. 3e).

Au surplus, le total de chaque facture est compris de manière forfaitaire, en ce sens qu'il englobe l'intégralité des composantes évoquées ci-avant, selon l'énumération faite par la recourante dans ces mêmes documents. Sous cet angle, la prestation se présente également comme un ensemble de différentes composantes indissociables les unes des autres.

Il s'agit dès lors d'une prestation composite unique, qui doit être qualifiée (consid. 4.3 ci-après), puis analysée comme telle au regard des règles sur la représentation directe ou indirecte (consid. 4.4 ci-après).

4.3 S'agissant de la nature (livraison de bien ou prestation de service) de cette prestation composite unique, le Tribunal observe que l'élément central consiste, selon les cas, dans l'activité sportive, relaxante ou ludique qui est rendue possible par le biais de l'accès aux installations spécifiques (piscine, pistes de ski, parc de loisir). Celle-ci caractérise le forfait (par ex. le « forfait ski et bain », le « forfait détente », le « forfait renouveau ») même si l'on peut, selon les cas, s'interroger sur une éventuelle prépondérance de l'aspect culinaire (par ex. pour le « forfait renouveau » ou le « forfait détente »). En revanche, l'élément central n'est aucunement didactique; ainsi, il est clair que le cours de ski qui est l'une des composantes du forfait « ski et bain » n'apparaît pas au premier plan. Ceci étant précisé, l'ensemble revêt les caractéristiques d'une prestation de services, puisque l'élément essentiel ne consiste manifestement pas dans la livraison d'un bien.

4.4 Demeure à établir si un rapport de représentation directe peut être admis, s'agissant de cette prestation composite unique fournie par la recourante.

4.4.1 La recourante affirme dans ce contexte avoir agi expressément au nom et pour le compte de tiers. A suivre son argumentation, il s'agirait de l'entreprise de remontées mécaniques, de celle qui exploite la piscine ainsi que de divers commerçants de la station. Elle se prévaut ainsi d'un rapport de représentation directe, dont il résulterait que les chiffres d'affaires en question ne lui seraient pas

attribuables. A cet égard, il faut relever ce qui suit.

Les factures (intitulées : confirmations de location) relatives aux différents forfaits de vacances sont établies à l'en-tête de la recourante et comportent ses seules coordonnées, mises à part celles d' « Y._____ », qui lui sont simplement juxtaposées et n'entrent de toute manière pas en ligne de compte s'agissant de la prestation composite unique précitée, celle-ci n'ayant rien à voir avec « Y._____ ». Aucun autre tiers n'est mentionné sur les pièces dont il s'agit et la mention d'un éventuel rapport de représentation fait totalement défaut. Les prospectus concernant les forfaits proposés par la recourante ne sont guère plus explicites et ne font référence à aucun tiers, au nom et pour le compte duquel la recourante agirait comme représentante, avec la mention expresse du rapport de représentation (cf. pièces n° 8 du dossier de l'AFC). Il est dès lors manifeste, sur la base de ces documents, que la recourante a agi en son propre nom vis-à-vis de ses clients. En effet, il apparaît clairement que la recourante ne leur a pas indiqué expressément qu'elle agissait au nom et pour le compte de tiers dont elle aurait dûment indiqué l'identité, ce qui seul permettrait d'admettre l'existence d'un rapport de représentation directe au sens de l'art. 10 al. 1 OTVA (cf. ci-avant consid. 2.1.3).

4.4.2 La recourante affirme qu'elle remettait aux clients des bons d'entrées à présenter à la société de remontées mécaniques et à la piscine et l'on peut se demander si ces documents – qui ne figurent pas au dossier de l'AFC – auraient été plus explicites concernant le rapport de représentation entre la recourante et les sociétés visées. Cela étant, cette question peut demeurer ouverte car, ainsi que cela ressort des confirmations de location versées au dossier (sous pièce n ° 9 du dossier de l'AFC), les bons en question étaient remis par la recourante à ses clients après la finalisation de la transaction, c'est-à-dire après l'acceptation de l'offre forfaitaire, qui engendre le rapport d'échange entre prestation et contre-prestation (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_325/2007 du 13 février 2008 consid. 2.1.3) et même après le paiement complet de la contre-prestation. A ce stade, l'indication d'un éventuel rapport de représentation direct aurait quoi qu'il en soit été tardive. Il n'est dès lors pas nécessaire d'exiger la production des documents en question, qui ne sont pas susceptibles de conduire à une solution différente du litige.

4.4.3 Certes les clients ne tenaient certainement pas la recourante pour celle qui était censée produire physiquement les diverses prestations englobées dans leur forfait de vacances. Il n'empêche que, pour se prévaloir d'un rapport de représentation directe, la recourante était tenue leur faire savoir expressément qu'elle agissait au nom et pour le compte de tiers, en désignant ces derniers par leur nom; savoir si les clients de la recourante pouvaient inférer des circonstances qu'il existait un rapport de représentation n'est donc pas déterminant (cf. ci-avant consid. 2.1.3).

L'argument de la recourante, selon lequel elle aurait agi expressément au nom et pour le compte de tiers, dans le cadre de la vente de ces forfaits de vacances, ne résiste dès lors pas à l'examen.

4.4.4 Demeure encore à déterminer si l'introduction de l'art. 45a OLTVA concernant le traitement des vices de forme conduit à une appréciation différente de la situation.

Le Tribunal administratif fédéral a en effet cautionné la pratique de l'AFC qui consiste à appliquer cette disposition également aux contestations encore pendantes régies par l'OTVA (cf. consid. 2.2.1 ci-avant), ce qui vaut donc aussi pour la présente affaire. Toutefois, le Tribunal de céans a également souligné que l'art. 45a OLTVA concernait uniquement les vices de forme et ne protégeait aucunement le contribuable contre l'absence de réalisation des conditions matérielles (consid. 2.2.3 ci-avant). En matière de représentation directe, il a précisé que l'exigence d'agir expressément au nom et pour le compte du représenté constituait non pas un vice formel mais une condition matérielle du rapport de représentation directe (consid. 2.2.3 et 2.2.4 ci-avant). Or, il s'agit bien de cela en l'occurrence, de sorte que l'art. 45a OLTVA ne saurait trouver application.

4.4.5 Il s'ensuit que la recourante a tout au plus agi dans le cadre d'un rapport de représentation indirecte au sens de l'art. 10 al. 2 OTVA (cf. ci-avant consid. 2.1.4). Par conséquent, il existe du point de vue de la TVA deux prestations distinctes, l'une entre la recourante et les tiers qu'elle représente et l'autre entre la recourante et ses propres clients, ainsi que deux chiffres d'affaires correspondants, dont l'un est imposable auprès de la recourante.

La vente des forfaits de vacances évoqués est ainsi imposable auprès de la recourante. Etant précisé que la recourante ne conteste pas le taux de dette fiscale nette appliqué par l'AFC, la reprise fiscale effectuée par l'AFC s'avère ainsi justifiée.

4.5 Dans la mesure où ils s'avèrent pertinents, les autres griefs que la recourante fait valoir ne résistent pas à l'examen.

4.5.1 Il en va ainsi de l'argument selon lequel la recourante ne réalisait aucun bénéfice sur les prestations – distinctes de la location d'appartements ou de chalets - incluses dans les forfaits de vacances déjà cités. Non seulement cette circonstance n'a aucune importance pour déterminer la nature du rapport de représentation, directe ou indirecte (cf. décision de la CRC 2000-151 du 11 juillet 2001 in: JAAC 66.10), mais en plus elle est étrangère au système de la TVA, lequel est fondé sur le chiffre d'affaires, indépendamment du bénéfice réalisé (cf. art. 17 al. 1 OTVA; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1530/2006 du 18 mars 2008 consid. 3.1.3 et A-1408/2006 du 13 mars 2008 consid. 5.1).

4.5.2 Quant au grief de la recourante, selon lequel l'impôt serait ainsi prélevé à double, il s'avère également mal fondé. La recourante peut en effet déduire l'impôt préalable mis à sa charge par d'autres assujettis, y compris par conséquent la TVA que les entreprises et autres commerçants de la station lui ont facturée pour leurs prestations (art. 29 al. 1 OTVA). Cela étant, la recourante a choisi de décompter avec l'AFC au moyen d'un taux de dette fiscale nette, qui tient compte de manière forfaitaire de l'ensemble de l'impôt préalable contenu dans les acquisitions de marchandises, prestations de services, matériel d'exploitation, biens d'investissement et frais généraux (cf. brochure spéciale de l'AFC n° 3a, Taux de la dette fiscale nette, ch. 1.1). Ceci résulte d'un choix de la recourante, laquelle profite ainsi d'une simplification administrative, mais doit également en supporter les conséquences plus ou moins avantageuses pour elle selon les cas.

4.5.3 La recourante fait valoir qu'elle n'enregistre pas les montants reçus de ses clients comme des chiffres d'affaires, mais les comptabilise au crédit d'un compte « débiteurs », avec - au débit - les remboursements qu'elle effectue à ses divers partenaires. Toutefois, la manière dont elle comptabilise ces chiffres d'affaires ne change rien à l'analyse fondée sur une approche économique, telle qu'elle a été

effectuée plus haut. Les écritures comptables ne peuvent en effet modifier la réalité économique des faits. Plus précisément, ce n'est pas la perspective comptable qui est décisive, mais bien la vision économique, c'est-à-dire en l'occurrence la facture telle qu'elle se présente, libellée à l'entête de la recourante et sans mention d'un quelconque rapport de représentation (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1378/2006 du 27 mars 2008 consid. 3.4.6; décision de la CRC 2003-098 du 13 décembre 2004 consid. 4b, confirmée par l'arrêt du Tribunal fédéral 2A.65/2005 du 17 octobre 2005).

5. Enfin, la recourante se prévaut de la protection de la bonne foi, dans la mesure où elle aurait reçu des informations de l'AFC, selon lesquelles les prestations litigieuses n'étaient pas imposables.

5.1 Il faut tout d'abord rappeler les conditions auxquelles un administré peut se prévaloir du principe de protection de la bonne foi.

5.1.1 Le principe de la protection de la bonne foi, inscrit à l'art. 2 du Code civil suisse du 10 décembre 1907 (CC, RS 210) est un principe général du droit valable également en droit public, découlant à ce titre directement de l'art. 4 al. 1 aCst., respectivement de l'art. 9 Cst. (AUER/MALINVERNI/HOTTELIER, Droit constitutionnel suisse, vol. II, Les droits fondamentaux, Berne 2000, ch. 1115 ss ; PIERRE MOOR, Droit administratif, vol. I, 2e éd., Berne 1994, p. 428 ss). Le principe de la bonne foi protège le citoyen dans la confiance légitime qu'il met dans les assurances reçues des autorités, lorsqu'il a réglé sa conduite d'après des décisions, des déclarations ou un comportement déterminé de l'administration (cf. arrêts du Tribunal fédéral 2C_382/2007 du 23 novembre 2007 consid. 3, 2C_263/2007 du 24 août 2007 consid. 6.2, 2A.83/2006 du 18 octobre 2006 consid. 7.1, ATF 129 I 161 consid. 4.1; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1408/2006 du 13 mars 2008 consid. 3.7).

5.1.2 Selon la jurisprudence, un renseignement ou une décision erronés de l'administration peuvent obliger celle-ci à consentir à un administré un avantage contraire à la réglementation en vigueur, à condition que (a) l'autorité soit intervenue dans une situation concrète à l'égard de personnes déterminées, (b) qu'elle ait agi ou soit censée avoir agi dans les limites de ses compétences et (c) que l'administré n'ait pas pu se rendre immédiatement compte de l'inexactitude du renseignement obtenu. Il faut encore qu'il se soit fondé sur les

assurances ou le comportement dont il se prévaut pour (d) prendre des dispositions auxquelles il ne saurait renoncer sans subir de préjudice, et (e) que la réglementation n'ait pas changé depuis le moment où l'assurance a été donnée (cf. arrêts du Tribunal fédéral 2C_382/2007 du 23 novembre 2007 consid. 3, 2A.83/2006 du 18 octobre 2006 consid. 7.1, ATF 131 II 627 consid. 6.1, 129 I 161 consid. 4.1; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1408/2006 du 13 mars 2008 consid. 3.7, A-1377/2006 du 20 mars 2007 consid. 3.4, A-1338/2006 du 12 mars 2007 consid. 4.1, A-1366/2006 du 28 février 2007 consid. 2.3; BLAISE KNAPP, Précis de droit administratif, Bâle et Francfort-sur-le-Main 1991, p. 108, n° 509 ; RENÉ A. RHINOW/ BEAT KRÄHENMANN, Schweizerische Verwaltungsrechtsprechung, Ergänzungsband, Bâle 1990, p. 240 ss ; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER, Grundriss des Allgemeinen Verwaltungsrechts, 4e éd., Zurich 2002, p. 128 ss, plus particulièrement p. 138 ss ch. 668 ss).

En outre, l'intérêt privé à la protection de la confiance doit être supérieur à l'intérêt public à une correcte application du droit, afin que le principe de la bonne foi puisse trouver application (ATF 129 I 161 consid. 4.1; arrêt du Tribunal fédéral 2A.256/2003 du 8 janvier 2004 consid. 5.2; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1408/2006 du 13 mars 2008 consid. 3.7; BEATRICE WEBER-DÜRLER, Neuere Entwicklungen des Vertrauensschutzes, in: Zentralblatt für Schweizerisches Staats- und Verwaltungsrecht [ZBl] 2002 p. 301 s.).

Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, qui n'est pas unanimement approuvée par la doctrine, la protection de la confiance serait d'une étendue moindre en droit fiscal par rapport aux autres domaines du droit, en raison de l'importance que revêt le principe de la légalité dans ce domaine. Dès lors, un assujetti pourrait prétendre à un traitement différent de celui prévu par la loi uniquement dans la mesure où les conditions précitées sont réunies de manière claire et sans équivoque; l'appréciation devrait ainsi en être stricte (cf. ATF 131 II 627 consid. 6.1; ATF 118 Ib 312 consid. 3b; ERNST BLUMENSTEIN/ PETER LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 6ème éd., Zurich 2002, p. 28; contra: décision de la CRC du 13 décembre 1994, publiée in: JAAC 60.16 consid. 3c/bb; PIERRE MOOR, Droit administratif, vol. I, 2ème éd., Berne 1994, p. 429; XAVIER OBERSON, Droit fiscal suisse, 3ème éd., Bâle 2007, § 3 ch. 68 ss; JEAN-MARC RIVIER, Droit fiscal suisse, L'imposition du revenu et de la fortune, 2ème éd., Lausanne 1998, p. 95; XAVIER OBERSON/ANNIE ROCHAT PAUCHARD,

La jurisprudence du Tribunal fédéral rendue en 2004 en matière de TVA, in: Archives vol. 75 p. 49).

5.1.3 En ce qui concerne la communication d'informations de la part de l'administration à l'assujetti, il est déterminant que l'autorité questionnée soit en possession de tous les éléments nécessaires pour répondre correctement aux questions de l'assujetti. Des informations lacunaires, comme par exemple un état des faits incomplet ou qui n'est pas présenté de la même manière que celle dont il ressort au terme du dernier contrôle, ne sont ainsi pas susceptibles de lier l'autorité. Plus spécifiquement, les faits omis par l'assujetti lors d'un contact avec l'AFC constituent un point décisif dans l'examen de l'assujettissement de celui-ci. Un assujetti qui ne fournit pas tous les éléments nécessaires pour résoudre correctement la question de son assujettissement n'est pas susceptible de se prévaloir d'une garantie donnée par l'autorité. Ce qui est relevant est de constater que, au moment des renseignements, l'AFC ne connaissait pas l'état de fait complet, et celui-ci ne lui avait pas été présenté tel qu'il s'est avéré après le contrôle (cf. arrêts du Tribunal fédéral 2A.191/2002 du 21 mai 2003 consid. 3.2.2, 2A.75/2002 du 9 août 2002, consid. 4.8; décision de la CRC 2005-105 du 6 mars 2006 in JAAC 70.78 consid. 5c).

Par conséquent, il incombe à l'assujetti – qui supporte la charge de la preuve des faits censés conduire à une diminution ou une libération du montant de l'impôt - de prouver avoir soumis à l'AFC un état de fait véritablement complet de la situation.

5.1.4 S'agissant plus particulièrement de la protection de la bonne foi fondée sur un renseignement téléphonique, la jurisprudence a déjà précisé que la seule allégation de l'assujetti selon laquelle un renseignement ou une promesse lui aurait été donnée par téléphone ne suffisait pas à fonder un droit à la protection de la bonne foi. Un renseignement téléphonique qui n'est pas prouvé par un document écrit a en effet une valeur probante très limitée (cf. arrêts du Tribunal fédéral 2A.191/2002 du 21 mai 2003 consid. 3.2.2, 2A.75/2002 du 9 août 2002 consid. 4.8; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1681/2006 du 13 mars 2008 consid. 5.2.7, A-1402/2006 du 17 juillet 2007 consid. 3.4 et A-1377/2006 du 20 mars 2007 consid. 3.2; décision de la CRC 2005-105 du 6 mars 2006 in JAAC 70.78 consid. 5c et les réf. citées).

Un simple échange téléphonique, susceptible d'être entaché par des équivoques, des imprécisions ou des omissions, ne constitue pas une preuve suffisante, d'autant moins lorsque la procédure se déroule en principe en la forme écrite (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2A.191/2002 du 21 mai 2003 consid. 3.2.2). En réalité, le contribuable – qui supporte la charge de la preuve non seulement des renseignements que lui a donnés l'autorité, mais en sus des données qu'il a lui-même portées à la connaissance de celle-ci, ainsi qu'on l'a déjà évoqué - doit se faire confirmer par écrit les éléments déterminants pour la protection de sa bonne foi (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1681/2006 du 13 mars 2008 consid. 5.2.7, A-1391/2006 du 16 janvier 2008 consid. 3.2).

Une note téléphonique de l'assujetti ne constitue pas non plus une preuve suffisante, notamment dans la mesure où elle a tout au plus la valeur d'une allégation et où elle ne démontre pas que son rédacteur a correctement compris et retranscrit les renseignements donnés par l'autorité (cf. décision de la CRC 2001-135 du 23 avril 2003 consid. 5, 2003-112 du 3 février 2004 consid. 3c).

5.2

5.2.1 En l'occurrence, la recourante allègue avoir demandé des renseignements par téléphone à l'AFC, afin de savoir si les prestations comprises dans les forfaits de vacances étaient imposables. Elle se serait personnellement chargée de cette démarche, avec sa responsable de bureau, Mme Z._____ (cf. recours p. 3 ch. 2). La recourante n'indique en revanche pas à quelle date cet entretien téléphonique aurait eu lieu. Par ailleurs, la recourante ne dit mot des informations qu'elle aurait elle-même délivrées à l'AFC et sur la base desquelles l'administration se serait fondée pour lui répondre. Ainsi, la recourante n'allègue pas, et prouve moins encore, avoir présenté à l'AFC un état de fait complet qui aurait servi de base aux renseignements dont elle se prévaut, alors même que la charge de cette preuve lui incombe (consid. 5.1.3 ci-avant).

5.2.2 Au surplus, on ne trouve nulle trace au dossier d'une quelconque confirmation écrite de l'AFC relative à cette conversation téléphonique. La recourante ne prétend d'ailleurs pas l'avoir requise. L'assertion de la recourante, selon laquelle elle aurait obtenu par téléphone l'assurance selon laquelle les prestations litigieuses

n'étaient pas imposables, n'est donc aucunement prouvée et ne suffit manifestement pas, au regard de la jurisprudence déjà citée (consid. 5.1.4).

5.2.3 La recourante sollicite la possibilité d'être entendue au sujet de cet échange téléphonique et réclame au surplus l'audition en qualité de témoins de Mme Z._____, sa responsable de bureau à ***, ainsi que de M. A._____, employé du bureau fiduciaire B._____ à ***.

Il y a lieu de rappeler à cet égard que le juge peut procéder à une appréciation anticipée des preuves qui lui sont offertes, s'il a la certitude qu'elles ne pourraient l'amener à modifier son opinion (cf. ATF 122 II 469 consid. 4a in fine). En d'autres termes, l'autorité peut mettre un terme à l'instruction lorsque les preuves administrées lui ont permis de former sa conviction et que, procédant d'une manière non arbitraire à une appréciation anticipée des preuves qui lui sont proposées, elle a la certitude que ces dernières ne pourraient l'amener à modifier son opinion (cf. ATF 130 II 429 consid. 2.1; arrêts du Tribunal fédéral 2C_115/2007 du 11 février 2008 consid. 2.2, 2A.11/2007 du 25 octobre 2007 consid. 2.3.5, 2A.701/2006 du 3 mai 2007 consid. 5.2, 2A.285/1998 du 9 mars 1999 consid. 2; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1681/2006 du 13 mars 2008 consid. 5.4, A-1599/2006 du 20 mars 2008 consid. 2.4, A-1392/2006 du 29 octobre 2007 consid. 2 et 7.2). C'est aussi le cas si les moyens de preuve offerts par la partie sont sans pertinence ou si l'état de fait se laisse suffisamment appréhender en tant que tel (cf. décision de la CRC du 27 juillet 2004 in: JAAC 69.7 consid. 4b/cc).

Dans le cas présent, les témoignages requis ne paraissent nullement nécessaires. En effet, le Tribunal ne voit guère quel élément le témoignage de M. A._____ serait susceptible d'apporter, étant donné que – selon les explications de la recourante – il n'a pas participé à l'entretien téléphonique avec l'AFC, auquel la recourante se réfère.

Par ailleurs, s'agissant du témoignage de Mme Z._____, qui se trouve être l'employée de la recourante, ses liens avec cette dernière permettent de relativiser d'emblée ses affirmations sur la teneur d'un entretien téléphonique avec l'AFC datant au surplus d'un certain nombre d'années. Par ailleurs, la recourante n'allègue rien dans son recours concernant l'état de fait qui aurait été soumis à l'AFC lors de

cet entretien téléphonique. Tout porte à croire que cet élément ne pourrait plus être établi avec une précision suffisante, après un tel laps de temps. Le témoignage à ce sujet de Mme Z._____ ne permettrait ainsi pas de suppléer à l'exigence d'une confirmation écrite de la teneur exacte de l'entretien téléphonique en question, telle qu'elle résulte de la jurisprudence déjà citée. Procédant à une appréciation anticipée des preuves, le tribunal de céans renonce dès lors à l'audition des témoins requis par la recourante. Enfin, la recourante elle-même n'a aucun droit d'être entendue oralement, étant donné qu'elle a déjà exposé sa version des faits par écrit.

La recourante se prévaut dès lors vainement du droit à la protection de la bonne foi, fondé sur les renseignements téléphoniques qui lui auraient été donnés.

6. La recourante excipe enfin de la prescription de la créance fiscale.

6.1 Aux termes de l'art. 40 al. 1 OTVA, l'impôt se prescrit par cinq ans dès l'expiration de l'année civile au cours de laquelle il a pris naissance. L'alinéa deux prévoit que la prescription est interrompue par tout acte tendant au recouvrement et par toute rectification venant de la part des autorités compétentes.

Selon la jurisprudence, toute communication de l'AFC adressée à l'assujetti, par laquelle l'administration déclare clairement qu'elle considère un état de fait donné pour imposable, suffit à interrompre la prescription. Une simple lettre de l'AFC peut donc suffire à cette fin, de même que la notification d'un décompte complémentaire. L'OTVA ne connaît pas de prescription absolue. A chaque interruption, un nouveau délai de prescription de cinq ans recommence à courir (cf. arrêts du Tribunal fédéral 2C_382/2007 du 23 novembre 2007 consid. 2 et 2A.314/2006 du 10 octobre 2006 consid. 2.6; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1545/2006 du 30 avril 2008 consid. 5.1, A-1410/2006 du 17 mars 2008 consid. 3.4, A-1525/2006 du 28 janvier 2008 consid. 1.4, A-1427/2007 du 23 novembre 2007 consid. 2.6; décision de la CRC du 31 mars 2004 in: JAAC 68.126 consid. 3f).

6.2 En l'occurrence, pour la période fiscale relative à l'année 1996, la prescription pouvait donc intervenir au plus tôt à la fin de l'année 2001. Le délai de cinq ans prévu par l'art. 40 al. 1 OTVA a toutefois été interrompu une première fois par le décompte complémentaire du 3

octobre 2001, puis à nouveau par la décision de l'AFC du 19 avril 2002 et enfin par la décision sur réclamation de cette même autorité du 12 février 2007. Il est donc manifeste que la prescription n'est pas acquise à ce jour. Il en va ainsi a fortiori des périodes fiscales suivantes, à savoir celles du 1er janvier 1997 au 31 décembre 2000. Le grief de la recourante se révèle dès lors mal fondé.

7. Il s'ensuit que le recours doit être rejeté et la décision de l'AFC du 12 février 2007 confirmée.

7.1 Conformément à l'art. 63 al. 1 PA, les frais de procédure, lesquels comprennent en règle générale l'émolument d'arrêté, les émoluments de chancellerie et les débours, sont mis dans le dispositif à la charge de la partie qui succombe. Ces frais sont fixés conformément à l'art. 4 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 sur les frais de procédure correspondants et rembourse le surplus éventuel.

Aux termes de l'art. 64 al. 1 PA, l'autorité de recours peut allouer, d'office ou sur requête, à la partie ayant entièrement ou partiellement obtenu gain de cause, une indemnité pour les frais indispensables et particulièrement élevés qui lui ont été occasionnés (voir également art. 7 FITAF).

7.2 En l'occurrence, la recourante – qui succombe – supportera dès lors les frais de procédure fixés à Fr. 3'000.-. Ceux-ci seront compensés avec l'avance de frais, d'un montant équivalent, versée par la recourante le 25 avril 2007. En outre, vu le sort de la cause, la recourante n'a pas droit à des dépens.

Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :

1.
Le recours est rejeté.

2.
Les frais de procédure, d'un montant de Fr. 3'000.-, sont mis à la charge de la recourante. Ce montant est compensé par l'avance de frais, déjà versée, d'un montant équivalent.

3.
Il n'est pas octroyé de dépens.

4.
Le présent arrêt est adressé :

- à la recourante (Acte judiciaire)
- à l'autorité inférieure (n° de réf. *** ; Acte judiciaire)

Le président du collège : La greffière :

Pascal Mollard Marie-Chantal May Canellas

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 de la loi du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral [LTF, RS 173.110]). Le mémoire doit être rédigé dans une langue officielle, indiquer les conclusions, les motifs et les moyens de preuve, et être signé. La décision attaquée et les moyens de preuve doivent être joints au mémoire, pour autant qu'ils soient en mains du recourant (voir art. 42 LTF).

Expédition :