Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal



Cour I
A-7385/2008 et A-957/2011

Arrêt du 7 décembre 2011

Composition

Pascal Mollard (président du collège),
Michael Beusch, Daniel Riedo, juges,
Marie-Chantal May Canellas, greffière.

Parties

X._____ (X._____), *** ,
représentée par Maîtres Pierre Gillioz et Nicole Fragnière Meyer, avocats, Gillioz Dorsaz & Associés, ***,
recourante,

contre

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

Objet

TVA (aLTVA); cotisations de membres; périodes fiscales du 1er janvier 2001 au 31 décembre 2005 et du 1er janvier 2006 au 31 décembre 2008.

Faits :

A.
X._____ (ci-après : X._____) est une association dont le but est la promotion *** du concept de ***. Une partie des recettes de l'association provient des cotisations de ses membres, qui se sont élevées à USD 30'000.- par membre entre 2001 et 2002, et à USD 33'000.- par membre de 2003 à 2005. Suite à un contrôle sur place, le 30 avril 2007, l'AFC a opéré une reprise portant sur la période fiscale du 1er janvier 2001 au 31 décembre 2005 d'un total de CHF 1'024'037.- de taxe sur la valeur ajoutée (cf. décompte complémentaire n° *** du 30 avril 2007 et avis de crédit n° *** du 5 juillet 2007). L'AFC a procédé également à un contrôle de la période fiscale du 1er janvier 2006 au 31 décembre 2006 et a corrigé la déduction de l'impôt préalable entreprise par l'assujettie à hauteur de CHF 20'500.- (cf. décompte complémentaire n° *** du 30 avril 2007).

B.
Le 30 mai 2007, l'assujettie s'est opposée à la réduction de l'impôt préalable déductible liée aux prétendues cotisations de membres, les montants versés à ce titre par ses membres l'étant, d'après elle, à titre de sponsoring, soit en contrepartie de prestations imposables qu'elle leur fournissait. Elle a confirmé cette opposition le 9 août 2007.

C.
Le 4 octobre 2007, l'AFC s'est prononcée par décision formelle. Elle a confirmé le bien-fondé de la créance fiscale pour les périodes fiscales allant du 1er janvier 2001 au 31 décembre 2005, écartant l'objection de l'assujettie relative à la qualification de cotisation de membre exonérée au sens impropre. Pour la période fiscale allant du 1er janvier 2006 au 31 décembre 2006, l'AFC a relevé qu'elle s'était trompée en admettant un fractionnement entre un montant représentant une cotisation de membre et un autre censé constituer un sponsoring; l'ensemble, à savoir CHF 60'000.- par année et par membre, représentait une cotisation exonérée au sens impropre. En application du principe de la bonne foi de l'assujettie, l'AFC a indiqué qu'elle ne reviendrait pas sur le traitement des contributions versées à l'assujettie par ses membres pour l'année 2007. En revanche, l'AFC a manifesté sa volonté d'opérer une réduction de l'impôt préalable en bonne et due forme dès 2008, sans tenir compte d'un quelconque fractionnement.

D.
Le 1er novembre 2007, l'assujettie a formé réclamation contre le prononcé

relatif à la période du 1er janvier 2001 au 31 décembre 2005, en concluant à son annulation. En outre, par courrier du 2 octobre 2008, l'assujettie a requis une décision formelle portant sur la qualification de cotisations de membres pour l'année 2008. Par décision sur réclamation du 28 octobre 2008, l'AFC a rejeté la réclamation de l'assujettie portant sur la période fiscale allant du 1er janvier 2001 au 31 décembre 2005 et confirmé la créance fiscale de CHF 1'024'037 de taxe sur la valeur ajoutée relative à cette période, plus intérêt moratoire dès le 31 décembre 2004, l'impôt dû en faveur de l'assujettie au titre de la période allant du 1er au 3ème trimestre 2006 étant porté en déduction de cette créance.

E.
Le 1er décembre 2008, l'assujettie a interjeté recours auprès du Tribunal administratif fédéral contre la décision sur réclamation du 28 octobre 2008 (procédure référencée A-7385/2008). Elle soutient que seule une partie des contributions financières versées par ses membres, plus précisément CHF 3'000.- par année et par membre, devrait être qualifiée de cotisation au sens de l'art. 18 ch. 13 aLTVA. Le solde représenterait la contre-prestation de prestations publicitaires fournies à ses membres. Ces prestations seraient imposables, dans la mesure où elles sont fournies à des membres domiciliés en Suisse, mais pas dans la mesure où elles sont destinées à des membres domiciliés à l'étranger. Elle conclut dès lors à l'annulation de la décision entreprise et à ce que le dossier soit renvoyé à l'autorité inférieure pour émission d'un nouveau décompte complémentaire fondé sur la qualification de contre-prestation de prestations publicitaires versées par ses membres pour la part excédant le montant de Fr. 3'000.- par année, ce qui représente CHF 49'800.- en 2001, CHF 47'700.- en 2002.-, CHF 51'700.- en 2003, CHF 46'300.- en 2004 et CHF 49'000.- en 2005. Parallèlement, elle a demandé la suspension de la procédure jusqu'à ce que le litige relatif à l'année 2008 puisse être transmis au Tribunal administratif fédéral.

F.
La procédure référencée A-7385/2008 a ainsi été suspendue, le 2 mars 2009. Le 6 juillet 2009, l'AFC a procédé à un contrôle fiscal auprès de l'assujettie portant sur la période allant du 1er janvier 2006 au 31 décembre 2008, relevé que l'assujettie n'avait pas déterminé correctement le taux de réduction de l'impôt préalable déductible et repris l'impôt corrélatif, à hauteur de Fr. 225'736.-, plus intérêt moratoire de 5 % dès le 31 décembre 2007 (décompte complémentaire n° *** du 6 juillet 2009). Le 19 février 2010, l'assujettie a contesté la méthode de calcul de la réduction de la déduction de l'impôt préalable, fait valoir que le splitting

décidé lors de l'assemblée générale d'octobre 2006 conduisait à admettre l'existence de chiffres d'affaires imposables et qu'au surplus, l'AFC était liée par les assurances données non seulement pour les contributions facturées en 2006 (pour l'année 2007), mais également pour celles facturées en 2007 (pour l'année 2008). Le 13 décembre 2010, l'AFC a rendu une décision relative à la période allant du 1er janvier 2006 au 31 décembre 2008, par laquelle elle a confirmé le montant de la reprise fiscale. La recourante a formulé une réclamation contre ce prononcé, le 28 janvier 2011, en concluant principalement à l'annulation de la décision et au renvoi de la cause à l'AFC pour l'émission d'un nouveau décompte complémentaire, le cas échéant d'un avis de crédit, tenant compte de ses griefs, l'AFC étant invitée à lui restituer les paiements effectués sous réserve. Elle a requis que son mémoire soit déféré directement au Tribunal administratif fédéral (recours omisso medio). Une fois cette réclamation (en fait, le recours) parvenue au Tribunal de céans (dossier référencé A-957/2011), aucun motif ne justifiant plus la suspension, la procédure référencée A-7385/2008 a été reprise, le 21 mars 2011.

G.
L'autorité inférieure a renoncé à déposer une réponse et a conclu au rejet du recours.

Les autres faits déterminants seront évoqués ci-après.

Droit :

1.

1.1. Le Tribunal de céans est saisi de deux recours, interjetés contre deux décisions, dont l'une intervient sur réclamation et l'autre constitue une première décision. Cela étant, la recourante a elle-même souhaité soumettre la contestation relative à cette dernière directement au Tribunal administratif fédéral, possibilité qui lui est offerte par l'art. 83 al. 4 de la loi fédérale du 11 juin 2009 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (RS 641.20). En outre, la décision dont il est question est motivée en détail, ce qui fait que le recours apparaît à cet égard recevable. Les deux recours ont, au surplus, été interjetés dans les délais légaux et en respectant la forme prescrite (art. 33 let. d de la loi du 17 juin 2005 sur le Tribunal administratif fédéral [LTAF, RS 173.32]), de sorte qu'il y a lieu d'entrer en matière.

1.2. Conformément à l'art. 24 de la loi fédérale de procédure civile fédérale du 4 décembre 1947 (PCF, RS 273) en relation avec l'art. 4 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA,

RS 172.021), il y a lieu de réunir en une seule procédure des recours qui présentent une étroite unité dans le contenu de leur état de fait et dans lesquels se posent les mêmes questions de droit (cf. ALFRED KÖLZ / ISABELLE HÄNER, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 2ème éd., Zurich 1998, ch. 155), une telle solution répondant à l'économie de procédure et étant dans l'intérêt de toutes les parties (ATF 122 II 368 consid. 1a; arrêt du Tribunal fédéral 2C_743/2007 et 2C_744/2007 du 9 juillet 2008 consid. 1). Tel est le cas, en l'occurrence, les deux décisions attaquées posant les mêmes questions juridiques et étant liées sur le plan des faits (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1496/2006 du 27 octobre 2008 consid. 1.2, A-1630/2006 du 17 mai 2008 consid. 1.2). Les deux causes, référencées A-7385/2008 et A-957/2011 seront ainsi jointes, sous le numéro de référence A-7385/2008.

1.3. La LTVA est entrée en vigueur le 1er janvier 2010. Sur le plan matériel, les dispositions de l'ancien droit ainsi que leurs dispositions d'exécution demeurent applicables à tous les faits et rapports juridiques ayant pris naissance avant leur abrogation (art. 112 al. 1 LTVA). Concernant les périodes fiscales ici en cause, à savoir celles allant du 1er janvier 2001 au 31 décembre 2005 et du 1er janvier 2006 au 31 décembre 2008, ce sont ainsi les dispositions de la loi fédérale du 2 septembre 1999 sur la TVA (aLTVA, RO 2000 1300 et les modifications ultérieures), entrée en vigueur le 1er janvier 2001 (arrêté du Conseil fédéral du 29 mars 2000, RO 2000 1346) et abrogée par la LTVA, qui trouvent application. S'agissant du droit de procédure, l'art. 113 al. 3 LTVA dispose en revanche que le nouveau droit s'applique à toutes les procédures pendantes à l'entrée en vigueur de la LTVA, étant rappelé que cette disposition doit être interprétée de façon restrictive, en ce sens qu'elle concerne uniquement les nouvelles règles traitant de la procédure au sens étroit (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-2387/2007 du 29 juillet 2010 consid. 1.2, A-3190/2008 du 15 juillet 2010 consid. 1.2.2).

1.4. La question cruciale est de déterminer si l'on se trouve en présence de cotisations de membres relevant de l'art. 18 ch. 13 aLTVA, ce qui impliquera de rappeler la distinction fondamentale entre opérations (dans le champ d'application de la TVA) et non-opérations (consid. 2.1 ci-après), entre cotisations au sens propre et au sens impropre (consid. 2.2 ci-après), avant de procéder à l'analyse du cas d'espèce (consid. 3 ci-après).

2.

2.1. S'il y a échange de prestations, l'opération se trouve dans le champ d'application de la TVA au sens technique. Dans ce cas, il faudra encore examiner si l'opération en question échappe à l'imposition en raison d'une exonération au sens impropre au sens de l'art. 18 aLTVA (cf. arrêts du Tribunal fédéral 2A.650/2004 du 23 juin 2005 consid. 4.3 in fine, 5 et 6; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1496/2006 du 27 octobre 2008 consid. 2.2; DANIEL RIEDO, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Berne 1999, p. 143 s.; PASCAL MOLLARD, La TVA suisse et la problématique des exonérations in Archives de droit fiscal suisse [Archives] vol. 63 p. 448). Si, en revanche, il n'y a pas d'échange entre prestation et contre-prestation, il ne s'agit pas d'une opération (dans le champ d'application au sens technique), mais d'une non-opération (activité qui n'est pas considérée comme une opération, car elle n'en remplit pas les conditions) ou de non-chiffres d'affaires ("Nichtumsätze"). A titre d'exemple, il faut citer les donations, successions, les dommages-intérêts, les peines conventionnelles, les garanties, les subventions et autres contributions des pouvoirs publics, les dons et contributions privées, les dividendes (cf. ATF 132 II 353 consid. 4.3; arrêt du Tribunal fédéral 2C_202/2011 du 24 octobre 2011 consid. 3.1, 2C_59/2009 du 3 septembre 2009 consid. 5.2; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1496/2006 du 27 octobre 2008 consid. 2.3; ALOIS CAMENZIND / NIKLAUS HONAUER / KLAUS VALLENDER, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz, 2ème éd., Berne/Stuttgart/Vienne 2003, n. 153 ss et 307 ss; DIETER METZGER, Kurz-Kommentar zum MWSTG, Muri/Berne 2000, n. 9 ad art. 38; PIERRE-ALAIN GUILLAUME, mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Bâle/Genève/Münich 2000, p. 1182 ss ch. 49 ss).

2.2. Il y a lieu de distinguer cotisations au sens propre ("echte Beiträge") et au sens impropre ("unechte Beiträge").

2.2.1. Sont considérées comme des cotisations au sens propre celles qui sont versées par les membres sans que cela soit en lien direct (au sens de la théorie générale de la contre-prestation au sens technique) avec une éventuelle prestation de l'association à ses membres. Il s'agit de non-chiffres d'affaires, hors du champ d'application de la TVA au sens technique et, de ce fait, non soumis à la TVA (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1615/2006 du 4 novembre 2009 consid. 2.3.1.1, A-6152/2007 du 21 août 2009 consid. 2.3.1.1 et les réf. citées).

Lorsqu'un membre verse un montant pour permettre à l'association de poursuivre son but statutaire, tel que décidé par tous les membres, et non parce que celle-ci lui fournit en échange une prestation, il n'y a pas d'échange entre prestation et contre-prestation (cf. arrêts du Tribunal fédéral 2C_59/2009 du 3 septembre 2009 consid. 5.3, 2C_744/2007 du 9 juillet 2008 consid. 4.3; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1615/2006 du 4 novembre 2009 consid. 2.3.1.1, A-3452/2007 du 16 septembre 2008 consid. 2.2.2). Ceci se juge sur la base des circonstances du cas d'espèce, en dégageant l'intention qui se trouve au premier plan. De manière générale, il faut constater que, dans de nombreux cas, l'activité de l'association, respectivement les versements des membres ne se trouvent pas dans un rapport d'échange l'un avec l'autre, au sens de la TVA. Ainsi, les membres actifs d'une société de sport dans le domaine des amateurs peuvent prétendre à divers avantages de la société (celle-ci leur procure une licence, tient à disposition du matériel d'entraînement et du personnel, les membres reçoivent gratuitement des entrées aux concours). Cela étant, il n'y a pas de lien direct entre ces "prestations" et les montants versés, à tout le moins pas au premier plan. Les membres veulent bien plutôt permettre à l'association de poursuivre son but (soit par exemple, l'activité sportive et les réunions conviviales) et ils sont eux-mêmes actifs à cette fin (par ex. par des prestations sportives, la mise à disposition d'un véhicule privé pour le transport en vue de jeux à l'extérieur).

Des montants identiques - ou fixés selon un schéma de calcul contraignant valable pour tous les membres - versés, conformément aux statuts, par tous les membres peuvent éventuellement constituer un indice pour admettre l'existence de "vraies cotisations" (entre autres : arrêts du Tribunal fédéral 2C_59/2009 du 3 septembre 2009 consid. 5.3, 2C_743/2007 et 2C_744/2007 du 9 juillet 2008 consid. 4.3, 2A.594/2006 du 9 novembre 2007 consid. 5.1, 2A.334/2003 du 30 avril 2004 consid. 2.2; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-3452/2007 du 16 septembre 2008 consid. 2.2.2, A-1420/2006 du 10 avril 2008 consid. 2.4.1; décision de la CRC du 24 août 2004 in JAAC 69.10 consid. 2b/aa; RIEDO, op. cit., p. 239 ss). Cela étant, ces circonstances ne sont pas cruciales, puisque, selon la conception de la TVA, il faut se placer prioritairement du point de vue du destinataire, à savoir dans ce cas le membre en question (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1615/2006 du 4 novembre 2009 consid. 2.3.1.1, A-6152/2007 du 21 août 2009 consid. 2.3). La TVA – conçue comme un impôt frappant le consommateur final – retient en effet comme étant déterminant le point de vue du destinataire (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1615/2006 du 4 novembre 2009 consid.

2.2.1.1, A-6152/2007 du 21 août 2009 consid. 2.3, A-1567/2006 du 28 décembre 2007 consid. 2.2.3; RIEDO, op. cit., p. 230 ss). En d'autres termes – pour juger du motif du versement – il faut se placer du point de vue du membre concerné, savoir s'il entend, par son versement, obtenir une prestation de la part de l'association, qui est dès lors dans son propre intérêt économique individuel – ou si sa motivation consiste essentiellement dans le fait de permettre à l'association de poursuivre ses buts, soit à des fins de soutien de l'association et de réalisation de son but (arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1615/2006 du 4 novembre 2009 consid. 2.3, A-6152/2007 du 21 août 2009 consid. 2.3; RIEDO, op. cit., p. 239). Certes, il s'agit là d'un élément subjectif. Cela étant, cette appréciation tiendra compte – le cas échéant – du point de vue de toute autre personne placée dans la même situation (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1615/2006 du 4 novembre 2009 consid. 2.3, A-6152/2007 du 21 août 2009 consid. 2.3).

2.2.2. Par cotisations au sens impropre (fausses cotisations), il faut entendre celles qui sont versées à titre de contre-prestation d'une prestation déterminée de l'association au membre concerné. Il y a alors échange entre prestation de l'association et contre-prestation du membre susdit, à mesure que l'association lui fournit une prestation particulière en contrepartie (cf. arrêts du Tribunal fédéral 2C_59/2009 du 3 septembre 2009 consid. 5.3, 2A.594/2006 du 9 novembre 2007 consid. 5.1, 2A.334/2003 du 30 avril 2004 consid. 2.2, 2A.191/2006 du 9 octobre 2006 consid. 2.2; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-3452/2007 du 16 septembre 2008 consid. 2.2.2), dans l'intérêt individuel du membre en question (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_743/2007 du 9 juillet 2008 consid. 4.3). Il n'est pas exclu que les montants corrélatifs soient fixés dans les statuts (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2A.594/2006 du 9 novembre 2007 consid. 5.1, du 25 août 2000 in Archives 71 p. 173 consid. 10c; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6152/2007 du 21 août 2009 consid. 2.3.2.1). Ces "cotisations" au sens impropre font, à ce titre, partie d'une opération située dans le champ d'application de la TVA au sens technique, la prestation corrélative étant alors imposable, à moins qu'elle ne soit exonérée au sens impropre en vertu de l'art. 18 ch. 13 aLTVA.

Des indices en faveur d'un échange entre prestation et contre-prestation peuvent résider dans la fixation du montant de la "cotisation", en fonction de l'importance ou du caractère exigible de la prestation (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-3452/2007 du 16 septembre 2008 consid. 2.2.2). Cela étant, il ne faut pas perdre de vue que l'intention subjective du destinataire est cruciale. Ainsi, le membre d'un club de tennis, par

exemple, verse sa cotisation de membre en général pour obtenir, en contrepartie, le droit d'utiliser les installations du club; il obtient dès lors une contre-prestation concrète en échange de sa prestation, indépendamment du fait que – d'une part - tous les membres du club aient le même droit et que – d'autre part – ils paient leur cotisation sans égard à l'utilisation effective desdites installations (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6152/2007 du 21 août 2009 consid. 2.3.1.1). De même, les montants versés à fonds perdus ainsi que les montants annuels versés par les membres d'un club de golf audit club le sont pour bénéficier des installations du club et pouvoir jouer au golf. Il s'agit dès lors de fausses cotisations, versées en réalité en échange de contre-prestations (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1615/2007 du 4 novembre 2009 consid. 3.1.3.1.1, A-6152/2007 du 21 août 2009 consid. 3.1; cf. également, arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1567/2006 du 28 décembre 2007 confirmé par l'arrêt du Tribunal fédéral 2C_90/2008 du 12 novembre 2008). La question de savoir si le membre en question est tenu ou non de jouer au golf n'est à cet égard pas déterminante. L'est tout au contraire le droit obtenu par le membre de jouer au golf en échange du versement des montants susdits et le fait que - selon l'expérience générale de la vie – le membre d'un club de golf verse ces montants pour utiliser les infrastructures du club (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1615/2006 du 4 novembre 2009 consid. 3.1.3.1.1, A-6152/2007 du 21 août 2009 consid. 3.1).

2.2.3. L'art. 18 ch. 13 aLTVA exonère (au sens impropre) les prestations que des organismes sans but lucratif, poursuivant des objectifs de nature politique, syndicale, économique, religieuse, patriotique, philosophiques, philanthropiques, culturelle ou civique, fournissent à leurs membres, moyennant une cotisation fixée statutairement. Cette exonération concerne les montants éventuels que les membres versent, le cas échéant à côté de leurs véritables cotisations – lesquelles sont des non-chiffres d'affaires et ne sauraient donc être exonérées au sens impropre -, sur la base des statuts (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-3452/2007 du 16 septembre 2008 consid. 2.2.3; décision de la CRC du 6 avril 2000 in JAAC 64.111 consid. 3e). Elle présuppose que l'opération se trouve dans le champ d'application de la TVA au sens technique. Une non-opération ne saurait, en effet, être exonérée au sens impropre (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1615/2006 du 4 novembre 2009 consid. 2.3.1.1, A-6152/2007 du 21 août 2009 consid. 2.3.1).

2.2.4. Selon la jurisprudence la plus récente, qui a opéré à cet égard un revirement (voir l'arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6152/2007 du

21 août 2009 consid. 2.4.1 et 2.4.2), l'analyse de toute problématique relative à des cotisations se déroule de la manière suivante. Il y a tout d'abord lieu d'examiner s'il s'agit d'opérations ou de non-opérations, c'est-à-dire de déterminer si le versement est en rapport (d'échange) ou non avec une prestation déterminée; ce n'est que si l'on se trouve en présence d'opérations que l'exonération de l'art. 18 ch. 13 aLTVA peut entrer en ligne de compte (voir l'arrêt du Tribunal fédéral 2C_59/2009 du 3 septembre 2009; également les arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1615/2006 du 4 novembre 2009 consid. 2.3.1.1, A-6152/2007 du 21 août 2009 consid. 2.3.1.1 et 2.3.3; voir également pour l'historique, PASCAL MOLLARD / XAVIER OBERSON / ANNE TISSOT BENEDETTO, Traité TVA, Bâle 2009, p. 175 ch. 30; contra : arrêt du Tribunal fédéral 2A.594/2006 du 9 novembre 2007 consid. 5.1).

3.
En l'espèce, il s'agit de distinguer fondamentalement deux périodes. Durant la période allant du 1er janvier 2001 au 31 décembre 2005, qui fait l'objet de la reprise d'impôt de Fr. 1'024'037.-, les membres de la recourante lui versaient une somme chacun par année, à titre de « member ship fee » (cf. statuts de l'association, art. 5, sous pièce n° 3 annexe au recours du 1er décembre 2008). A partir du 1er janvier 2006, la recourante a fractionné ce montant en deux sommes censées être versées à deux titres différents. Nonobstant, l'AFC a corrigé l'impôt préalable déductible de la période allant du 1er janvier 2006 au 31 décembre 2008 sans tenir compte de ce fractionnement, exception étant faite s'agissant des cotisations valant pour 2007, pour des motifs tirés de la protection de la bonne foi. Pour les besoins de la présente subsomption, le Tribunal de céans traitera tout d'abord de la période du 1er janvier 2001 au 31 décembre 2005 (consid. 3.1), puis de celle du 1er janvier 2006 au 31 décembre 2008 (consid. 3.2).

3.1. S'agissant de la reprise portant sur la période du 1er janvier 2001 au 31 décembre 2005, il s'agit de procéder en deux temps. En premier lieu, il convient d'analyser la nature du versement effectué par les membres de la recourante à son profit, pour déterminer s'il s'inscrit dans le cadre d'une opération au sens de la TVA (consid. 3.1.1). En second lieu, pour autant qu'il y ait bien opération, il s'agira de déterminer si la prestation correspondante est exonérée au sens impropre (consid. 3.1.2).

3.1.1. Tout d'abord, le Tribunal de céans relève que les versements de la part des membres de la recourante ne se scindent pas en plusieurs parties. Ceux-ci procèdent à un versement unique, chaque année. Il n'est

dès lors pas possible de distinguer artificiellement deux versements. La théorie de la recourante, selon laquelle il faudrait considérer qu'une part de ce versement, soit CHF 3'000.-, représenterait une cotisation et le solde un sponsoring est ainsi totalement dépourvue de fondement (cf. arrêts du Tribunal fédéral du 13 février 2002 in RDAF 2002 II p. 156 consid. 6b, 2A.43/2002 du 8 janvier 2003 in Archives 73 565 et 2A.275/2002 du 23 décembre 2002; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6152/2007 du 21 août 2009 consid. 2.5 et 3.3.3, A-1443/2006 du 25 septembre 2007 consid. 2.2). Ceci découle de la règle selon laquelle, s'il y a contre-prestation, celle-ci inclut tout ce que le destinataire, ou un tiers à sa place, dépense en contrepartie de la livraison de biens ou de la prestation de services (art. 33 al. 2 aLTVA; MOLLARD / OBERSON / TISSOT BENEDETTO, Traité TVA, ch. 105 p. 193).

Ensuite, il s'agit de discerner les motifs subjectifs qui ont conduit les membres de la recourante à effectuer le versement annuel de USD 30'000.-, puis USD 33'000.-, au profit de la recourante.

Premièrement, la recourante permet à ses membres de se faire connaître, par le biais de publications sur son site internet, comme un acteur du ***. D'après la recourante elle-même, ses membres "ont la possibilité de faire apparaître sur le site internet (…), à titre individuel et sous le nom de leur entreprise, des études de cas sur leurs réalisations les plus intéressantes, les textes d'allocutions ou les présentations récentes de leurs dirigeants (…)" (cf. courrier de la recourante à l'AFC du 19 septembre 2006, p. 2). La recourante offre ainsi à ses membres une plate-forme destinée au public, qui constitue une référence certaine dans le domaine en cause. Elle est largement consultée (cf. courrier de la recourante à l'AFC du 3 février 2006, p. 2, sous pièce n° 1 du dossier de l'AFC) et permet à ses membres de parfaire leur image. Compte tenu de cette publicité, des attentes et des préférences de nombre de consommateurs dans le contexte actuel, il s'agit-là d'un avantage économique indéniable, en d'autres termes d'une prestation effectuée par la recourante en faveur de ses membres.

Deuxièmement, un grand nombre de membres font usage de la possibilité de communiquer, sur leurs réalisations, par le biais du site internet de la recourante. Un extrait des publications parues sur son site internet, produit par la recourante, permet de se représenter la quantité importante d'articles fournis par les membres. Ceci démontre l'intérêt économique que représente ce site internet pour les membres en question. Il importe peu, dans ce contexte, de savoir si tous les membres

sans exception apparaissent sur le site web en question (consid. 2.2.2 ci-avant). Il s'agit surtout de considérer que cette possibilité leur est ouverte.

Troisièmement, le concept choisi par la recourante permet à ses membres de délivrer des informations sélectionnées sur des projets qui les présentent exclusivement sous un jour favorable. A titre alternatif, il aurait été imaginable que la recourante communique elle-même, de manière neutre, sur l'engagement ou au contraire le désintérêt de telle ou telle entreprise, par rapport au ***. Manifestement, le site internet de la recourante n'a pas été conçu à cette fin. Il ne se veut pas critique, pas plus qu'il n'a pour vocation de présenter, de manière neutre, des points-de-vue contradictoires, de les commenter et de les départager. La communication est dès lors sélective, tout comme il en va d'une publicité qui s'attache à présenter les qualités supposées d'un produit. Il s'agit d'un outil mis à disposition des membres pour démontrer leur activisme – ou à tout le moins – leur respect de la cause du *** et non site dédié à l'information neutre et critique sur ***. La possibilité de présenter des réalisations par le biais du site internet en question constitue ainsi une prestation au sens de la TVA.

Quatrièmement, le nom des membres qui publient via le site internet est mis en exergue, dans chaque article. C'est donc bien une entreprise déterminée qui apparaît au premier plan et non un autre élément. A cela s'ajoute qu'un lien internet permet d'accéder, via le site web de la recourante, au site internet de chacun de ses membres. L'internaute est ainsi, le cas échéant, redirigé vers des informations commerciales de l'entreprise en cause. Ceci plaide également en faveur d'une prestation au sens de la TVA.

Force est donc d'admettre que la thèse développée par la recourante s'avère correcte, à savoir que les versements des membres de la recourante à celle-ci constituent des contre-prestations. Ils sont, en effet, opérés en échange d'une prestation et s'inscrivent ainsi dans le cadre d'une opération au sens de la TVA.

3.1.2. Cette première conclusion étant tirée, il s'agit encore d'examiner si ces opérations sont exonérées au sens impropre, en vertu de l'art. 18 ch. 13 aLTVA (cf. ch. 2.2.4 ci-avant).

3.1.2.1 Il convient d'observer que les versements sont exclusivement le fait des membres de la recourante. En tant que tels, ils sont susceptibles d'entrer dans l'acception de cotisations, au sens de l'art. 18 ch. 13

aLTVA. Cela étant, les autres conditions de l'exonération doivent également être réunies. A ce titre, il faut relever que la recourante constitue un organisme sans but lucratif et est, d'ailleurs, organisée sous la forme d'une association, ce qui constitue la première de ces conditions (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1615/2006 du 4 novembre 2009 consid. 2.2.2, A-6152/2007 du 21 août 2009 consid. 2.2.2; CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, op. cit., ch. 752).

Quant à la nature des prestations, étant rappelé que celles-ci doivent se trouver d'une part en rapport avec le but social et, d'autre part, être offertes à tous les membres, il y a lieu de noter que le but social est, ici, défini de manière large. Aux termes de l'art. 2 des statuts, il est distingué entre mission (ch. 2.2) et objectifs (ch. 2.3) de l'association (voir, pour une traduction libre, pièce 3bis des annexes au recours). Selon le ch. 2.2, la mission de l'association est de fournir ***. La gestion d'un site internet rassemblant des articles publiés par les membres sur leurs réalisations concrètes mettant en jeu *** s'inscrit parfaitement dans cette seconde optique. La même observation peut être faite, sur la base des objectifs définis par l'association (ch. 2.3 des statuts) : ceux-ci englobent en effet, notamment, le but de démontrer la contribution de l'entreprise aux solutions en matière de ***, ce qui justifie pleinement la mise à disposition du site internet de la recourante à ses membres, pour leur permettre de démontrer leur action concrète. Il importe peu, à cet égard, que l'association n'ait pas pour objectif statutaire de mettre à disposition de ses membres, contre paiement, un espace leur permettant de s'exprimer sur le site internet dont il s'agit. Il se trouve que le site internet sert tout à la fois les objectifs de l'association et ceux de ses membres, dont l'intention est de parfaire leur image. Ce double intérêt n'est cependant pas problématique. Il n'en demeure pas moins que les publications qui apparaissent, à l'initiative des membres de la recourante, sur son site internet servent également directement le but social. Il ne s'agit pas simplement d'une activité – n'ayant rien à voir avec le but social - qui viserait à rassembler des fonds nécessaires à la poursuite du but social. A cela s'ajoute que les montants versés en échange de ces prestations sont les mêmes pour tous les membres (cf. consid. 2.2.3 ci-avant). Il doit donc, sur ce point, être donné tort à la recourante qui estime que les prestations litigieuses ne sont pas "statutaires", c'est-à-dire que ses statuts ne prévoient pas la prestation de services ou l'exercice d'une activité en faveur de ses membres (cf. courrier de la recourante à l'AFC du 19 septembre 2006 p. 1 et recours du 28 janvier 2011 p. 21). Toujours au chapitre des prestations, le Tribunal de céans constate qu'elles sont

offertes à tous les membres, ce qui permet d'observer que la seconde condition de l'exonération est réalisée.

Demeure l'exigence relative à la cotisation fixée statutairement. En définitive, la recourante ne s'attaque pas à cette condition. Son argument consiste bien plutôt à prétendre que les prestations litigieuses ne s'inscrivent pas dans le cadre du but statutaire, ce qui a déjà été examiné et écarté ci-avant. Le Tribunal de céans observe, à ce sujet, que l'art. 5.1 des statuts prévoit que l'association est financée par les cotisations de membres (membership fees) payables au début de chaque année et d'un montant fixé par le comité exécutif et approuvé par l'assemblée générale. Il s'avère ainsi que la compétence de fixer le montant de ces cotisations, dont le principe est inscrit dans les statuts, a été délégué – selon ces mêmes statuts – au comité. Ledit comité a, sur cette base, fixé les cotisations statutaires à USD 30'000.-, puis USD 33'000.- dès 2003, ce qui – après conversion en francs suisses – fait une cotisation d'un montant annuel variant entre CHF 50'700.- et CHF 60'000.- en fonction des années litigieuses (cf. document interne du 29 juin 2007 sous pièce n° 19 du bordereau de l'AFC), tenant compte du fait que la facturation intervient à la fin de l'année précédant celle pour laquelle valent les cotisations. De la sorte, il faut retenir – en accord avec la jurisprudence (cf. arrêts du Tribunal fédéral du 13 février 2002 in RDAF 2002 II p. 156 consid. 6b, 2A.43/2002 du 8 janvier 2003 in Archives 73 565 et 2A.275/2002 du 23 décembre 2002; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6152/2007 du 21 août 2009 consid. 2.5 et 3.3.3, A-1443/2006 du 25 septembre 2007 consid. 2.2) – que l'exigence de la cotisation statutaire est remplie, lors même que la fixation du montant en a été déléguée au Comité (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1615/2006 du 4 novembre 2009 consid. 2.2.2, A-6152/2007 du 21 août 2009 consid. 3.2.3).

En conclusion, les versements litigieux forment la contrepartie de prestations exonérées au sens impropre, selon l'art. 18 ch. 13 aLTVA, toutes les conditions y relatives étant remplies. Le Tribunal de céans parvient, à cet égard, à la même conclusion que l'AFC, mais sur la base d'autres motifs (à cet égard, cf. ATAF 2007/41 consid. 2; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-4516/2008 du 5 janvier 2011 consid. 1.4, A-6854/2008 du 25 novembre 2010 consid. 2; ANDRÉ MOSER/ MICHAEL BEUSCH/ LORENZ KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, Bâle 2008, ch. 1.54 s.).

C'est dès lors à bon droit que l'AFC a réduit l'impôt préalable déductible, en proportion du montant de ces prestations exonérées dont les cotisations de membres forment la contre-prestation. La méthode de réduction – à savoir la variante forfaitaire 2 – n'apparaissant pas à première vue hors de propos et ne faisant pas l'objet de critique particulière de la part de la recourante, que l'AFC a expressément rendue attentive aux désavantages qu'elle comportait (cf. courrier de l'AFC à la recourante du 11 avril 2006, sous pièce n° 4 du dossier de l'AFC), le Tribunal de céans ne voit nul motif de la revoir. Il faut donc considérer que la reprise fiscale relative à la période du 1er janvier 2001 au 31 décembre 2005 – dont les autres éléments ne sont pas attaqués – est correcte. Le recours s'avère mal fondé sur ce point.

3.2. S'agissant de la période fiscale allant du 1er janvier 2006 au 31 décembre 2008, le Tribunal de céans observe que la recourante a voté, lors de son assemblée générale d'octobre 2006, une modification de la contribution financière des membres qui serait facturée à ceux-ci fin 2006 pour l'année 2007. Celle-ci se scinde en une cotisation statutaire (statutory membership fee) de CHF 3'000.-, à laquelle s'ajoute un sponsoring (sponsorship fee) de CHF 57'000.- (cf. proposal for decision by AGM et courrier de la recourante à l'AFC du 15 novembre 2006, sous pièce n° 15 du dossier de l'AFC). Le 10 octobre 2007, l'assemblée générale a augmenté la contribution financière valant pour 2008 à CHF 70'000.- par membre, constituée d'une contribution statutaire de CHF 4'000.- et d'un sponsoring de CHF 66'000.-. Ce montant est demeuré équivalent l'année suivante (recours du 28 janvier 2011 p. 2 ch. 1). Il s'agit d'examiner, avant toute chose, dans quelle mesure cette décision sociale modifie la qualification des prestations dont il est question.

3.2.1. L'intention des destinataires des prestations apparaissant primordiale, il y a lieu d'examiner si l'intention des membres de la recourante a changé en 2006. En particulier, il convient de déterminer s'il y a eu, dès lors, d'une part, la volonté de soutenir les buts de l'association par le versement d'un montant de CHF 3'000.- et, d'autre part, celle d'obtenir une prestation publicitaire par le versement d'une somme de CHF 57'000.-. Le Tribunal de céans retient, à cet égard, que le fractionnement prétendu par la recourante n'a pas de portée juridique sur le plan de la TVA, pour les motifs suivants.

Premièrement, ce fractionnement n'a manifestement pas été inspiré par les membres de la recourante, mais par les conséquences fiscales que celle-ci espère en retirer pour elle-même. Il est, en effet, intervenu à

l'initiative de la recourante seule et non de ses membres. La volonté de ce derniers n'a donc pas été le moteur du changement prétendu. Or, c'est l'intention des membres qui apparaît primordiale et non celle de la recourante, en soi irrelevante, dès lors qu'elle intervient comme prestataire. Par ailleurs, ce changement apparent a eu lieu alors que la recourante et l'AFC se trouvaient en litige, relativement à la qualification des cotisations de membres perçues par la recourante. Ce ne sont donc pas des motifs subjectifs, personnels aux membres de la recourante, qui ont conduit au fractionnement apparent en question, mais des motifs fiscaux propres à la recourante. On ne peut donc retenir que l'intention des membres de la recourante se soit modifiée ou dédoublée entre 2005 et 2006.

Secondement, le montant de CHF 3'000.- ajouté à celui de CHF 57'000.- totalise CHF 60'000.-, ce qui constitue l'exacte valeur de la contre-prestation que les membres de la recourante étaient, en 2005 (pour 2006), disposés à payer – et payaient effectivement – pour les prestations de publicité dont ils bénéficiaient. Le document proposé pour approbation à l'intention de l'assemblée générale de la recourante indique d'ailleurs : "On a proposal from the Chairman the Council agreed unanimously that the Membership financial contribution for 2007 be at CHF 60'000, i.e. an amount unchanged compared to 2006 (…)" (cf. pièce n° 15 du dossier de l'AFC). Aucun élément concret, autre que des considérations purement fiscales, n'explique que les membres de la recourante ne soient plus disposés à payer que CHF 57'000.- pour des prestations qu'ils acquéraient au prix de CHF 60'000.- une année plus tôt, surtout si l'on considère qu'ils acquittent en même temps un montant de CHF 3'000.- représentant la différence avec ces CHF 60'000.-. Tout au contraire, il apparaît que les membres de la recourante lui versent, comme par le passé, CHF 60'000.- (respectivement CHF 70'000.- selon la décision sociale du 10 octobre 2007) au total pour bénéficier des avantages déjà décrits. La base de calcul est dès lors demeurée la même, conformément à l'art. 33 al. 2 aLTVA selon lequel la contre-prestation imposable comprend tout ce que le destinataire de la prestation dépense en contrepartie de cette dernière.

Troisièmement, rien ne permet de retenir que les deux montants dont il s'agit (CHF 3'000.- et CHF 57'000.-, respectivement CHF 4'000.- et CHF 66'000.-) puissent se concevoir indépendamment l'un de l'autre. En d'autres termes, il n'apparaît pas que certains membres verseraient en pratique uniquement CHF 3'000.- (resp. CHF 4'000.-) à titre de cotisation, sans être redevable des CHF 57'000.- (resp. des CHF 66'000.-) restants.

La modification adoptée par l'assemblée générale en octobre 2006 réunit, d'ailleurs, les deux versements sous l'acception unique de "membership financial contribution", avec la précision qu'elle est demeurée inchangée entre 2006 et 2007 (cf. pièce n° 15 du dosser de l'AFC). La rédaction de la proposition soumise à l'assemblée générale, de même que les explications données aux membres à cette fin, ne permet pas d'inférer que le versement de la somme de CHF 57'000.- serait facultatif. Il n'apparaît pas qu'un membre pourrait ainsi choisir de ne payer que CHF 3'000.- et renoncer à acquitter le surplus. Les mêmes observations peuvent être formulées s'agissant du rapport entre le montant de CHF 4'000.- et CHF 66'000.- que les membres de la recourante versent à celle-ci, selon décision de l'assemblée générale du 10 octobre 2007. La recourante a d'ailleurs confirmé que ses membres ne pouvaient pas choisir de verser seulement la contribution statutaire (cf. courrier de la recourante à l'AFC du 19 février 2008, p. 2, sous pièce n° 33 du dossier de l'AFC). Il faut donc en conclure que le versement de CHF 60'000.-, respectivement de CHF 70'000.- (dès le 10 octobre 2007) demeure une seule et même contrepartie en échange des prestations prodiguées par la recourante à ses membres, en dépit de la terminologie qui a été modifiée par la recourante.
Certes, il semblerait que, le "sponsoring" puisse varier dans quelques cas, lors de l'entrée de nouveaux membres dans l'association, en fonction de la date à laquelle celle-ci intervient. La recourante affirme en outre, sans autre explication, qu'une réduction peut également être accordée de manière ponctuelle (cf. courrier de la recourante à l'AFC du 19 février 2008, p. 2 et pièces annexes, sous pièce n° 33 du dossier de l'AFC). Cela étant, ces éléments n'entament en rien les conclusions ci-dessus.

Finalement, pour autant que cela s'avère encore nécessaire, il s'agit de rappeler qu'il n'est pas possible de subdiviser un flux d'argent en deux parties, qui seraient versées à deux titres différents (cf. arrêts du Tribunal fédéral du 13 février 2002 in RDAF 2002 II p. 156 consid. 6b, 2A.43/2002 du 8 janvier 2003 in Archives 73 565 et 2A.275/2002 du 23 décembre 2002; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6152/2007 du 21 août 2009 consid. 2.5 et 3.3.3, A-1443/2006 du 25 septembre 2007 consid. 2.2).

Il n'y a donc pas lieu de distinguer ces deux versements, sur le plan du droit de la TVA. L'un et l'autre ne constituent qu'une seule et même rémunération pour une prestation de publicité que la recourante offre à ses membres. Une opération, comprenant à titre de contre-prestation l'ensemble des versements des membres regroupés sous le titre

"member ship financial contribution", se trouve donc toujours réalisée, comme durant la période allant du 1er janvier 2001 au 31 décembre 2005.

3.2.2. Quant à la qualification de cotisation de membre au sens de l'art. 18 ch. 13 aLTVA des versements en question, il n'y a, à cet égard, pas non plus lieu de revenir sur les observations susdites en relation avec la période allant du 1er janvier 2001 au 31 décembre 2005. Ce sont toujours les membres de la recourante qui lui versent les montants en question. Les prestations correspondantes sont demeurées les mêmes. Le caractère statutaire de la cotisation doit être également confirmé, étant relevé à cet égard que la décision de l'assemblée générale d'octobre 2006 n'avait pas pour objectif de modifier les statuts. Ceux-ci laissent donc toujours au Comité la faculté de fixer le montant de la cotisation, dont il a déjà été jugé qu'elle englobe tout à la fois le montant de CHF 3'000.- et celui de CHF 57'000.- (resp. le montant de CHF 4'000.- et celui de CHF 66'000.-), alors même que la recourante leur a attribué une dénomination distincte. Il faut donc, comme pour la période précédente (du 1er janvier 2001 au 31 décembre 2005) et en accord avec la jurisprudence, reconnaître que la cotisation revêt un caractère statutaire. Les autres conditions n'ont par ailleurs pas changé, entre 2001 et 2008, de sorte qu'il faut considérer que l'exonération de l'art. 18 ch. 13 aLTVA a perduré, indépendamment du fractionnement décidée par la recourante dès 2006.

3.2.3. En conclusion de ce qui précède, c'est à bon droit que l'AFC a considéré que la recourante facturait un montant de CHF 60'000.- par an (en 2006 [cotisations pour 2007]), respectivement CHF 70'000.- par an (en 2007 et 2008 [cotisations pour 2008 et 2009]), à titre de cotisation statutaire, du 1er janvier 2006 au 31 décembre 2008. Il s'agit effectivement de contre-prestations fournies en échange de prestations, qui tombent sous l'acception de cotisations statutaires selon l'art. 18 ch. 13 aLTVA. Par voie de conséquence, l'AFC a procédé à juste titre à une réduction de l'impôt préalable déductible, pour tenir compte de l'art. 17 aLTVA.

3.2.4.

3.2.4.1 Cela étant, il s'agit d'examiner dans quelle mesure la recourante peut être mise au bénéfice du droit à la protection de la bonne foi. Ce principe 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. ATF 129 I 170 consid. 4.1, 128 II 125 consid. 10b/aa;

arrêts du Tribunal fédéral 2C_123/2010 du 5 mai 2010 consid. 4.1; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-4516/2008 du 5 janvier 2011 consid. 7.5.2, A-1107 et 1108/2008 du 15 juin 2010 consid. 10.1.1). Il présuppose la réalisation de conditions bien précises et cumulatives, à savoir que (i) l'autorité soit intervenue dans une situation concrète à l'égard de personnes déterminées, (ii) qu'elle ait agi ou soit censée avoir agi dans les limites de ses compétences et (iii) 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 (iv) prendre des dispositions auxquelles il ne saurait renoncer sans subir de préjudice, et (v) que la réglementation n'ait pas changé depuis le moment où l'assurance a été donnée (cf. ATF 131 II 627 consid. 6.1, arrêt du Tribunal fédéral 2C_350/2011 du 17 octobre 2011 consid. 2.4; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-4516/2008 du 5 janvier 2011 consid. 7.5.2, A-1107 et 1108/2008 du 15 juin 2010 consid. 10.1.2; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeinenes Verwaltungsrechts, 6ème éd., Zurich/St-Gall 2010, p. 151 ss ch. 668 ss).

3.2.4.2 En l'occurrence, il convient de remarquer que l'AFC avait – à un certain stade du litige, plus précisément par courrier du 23 janvier 2007 (cf. pièce n° 18 du dossier de l'AFC), affirmé à la recourante que le splitting décidé lors de son assemblée générale du 25 octobre 2006 serait reconnu, en ce sens qu'il y aurait, d'une part, une cotisation de membre relevant de l'art. 18 ch. 13 aLTVA de CHF 3'000.- et, d'autre part, un sponsoring de CHF 57'000.- versé en échange de prestations publicitaires, lesquelles seraient imposables – dans la mesure où le destinataire se trouvait en Suisse – et non imposables si le destinataire se trouvait à l'étranger. La reprise fiscale opérée par l'AFC lors du contrôle du 30 avril 2007 a été effectuée en conséquence. Lorsqu'elle a établi le décompte complémentaire n°*** à l'issue de ce contrôle, l'AFC a ainsi considéré que l'impôt préalable devait être réduit uniquement dans une proportion de 14,61 %, correspondant au montant des opérations imposables par rapport aux cotisations de membres – celles-ci se résumant à CHF 3'000.- par membre - et au montant des opérations de formation exonérées. Cela étant, par courrier du 4 octobre 2007 (cf. pièce n° 22 du dossier de l'AFC), l'AFC a signifié à la recourante son revirement. Elle l'a informée que, au vu d'un examen approfondi de la problématique, elle retenait que les cotisations de membres relevant de l'art. 18 ch. 13 aLTVA englobaient également le montant de CHF 57'000.-. Elle lui a, en revanche, indiqué que "en application du principe de la bonne foi, la part de Fr. 57'000.- par membre (était) imposable

conformément à (son) courrier du 23 janvier 2007. Par contre, dès 2008, la cotisation de membre ("Membership financial contribution" selon le folio "Proposal for decision by AGM" présenté lors de la dernière assemblée générale") (serait) exclue du champ de l'impôt en vertu de l'article précité (i.e. l'art. 18 ch. 13 aLTVA)." Finalement, dans le cadre du décompte complémentaire n° *** qu'elle a établi lors du contrôle sur place du 6 juillet 2009, l'AFC a estimé que la garantie donnée était exclusivement rattachée aux cotisations de membres valant pour 2007, que ces cotisations devaient être attribuées -pour les besoins du calcul de la réduction de l'impôt préalable - à la période fiscale 2007 et non à la période fiscale 2006 durant laquelle elles avaient été facturées. Elle a donc opéré une réduction de l'impôt préalable complète pour la période fiscale allant du 1er janvier au 31 décembre 2006 (revenant ainsi sur le décompte complémentaire n°***), le taux de réduction étant dès lors de 73,78 % (et non plus seulement de 14,61 %) et reconnu à la recourante le droit à la protection de sa bonne foi uniquement pour la période fiscale allant du 1er janvier 2007 au 31 décembre 2007. La recourante conteste ce procédé. Elle estime en substance que l'AFC est liée par la "décision" du 23 janvier 2007 tant pour "la période 2006" que "pour toutes les périodes qui suivent" (cf. recours du 28 janvier 2011, p. 17 let. E).

En premier lieu, il s'agit de discerner quelle assurance exacte a été donnée par l'AFC à la recourante, plus précisément – puisque tel est l'objet du litige – à quelle période fiscale les informations données se rapportent. Deux courriers sont à cet égard déterminants, à savoir celui du 23 janvier 2007 et celui du 4 octobre 2007. Le Tribunal de céans note, à ce propos, que le courrier du 23 janvier 2007 ne spécifie pas expressément quelle période fiscale est visée. Cela étant, il est fait références aux pièces remises par la recourante précédemment, qui ont exclusivement trait aux cotisations 2007 qui ont été facturées par la recourante fin 2006. Aucune garantie supplémentaire ne peut être déduite de ce document. Quant au courrier du 4 octobre 2007, il annonce clairement un revirement. Certes, il y est mentionné que "dès 2008" l'ensemble des montants regroupés sous le terme "membership financial contribution" relèverait de l'art. 18 ch. 13 aLTVA, ce qui pourrait prêter à confusion. Cela étant, dans le contexte de ce courrier, cette expression doit plutôt être comprise comme se rapportant aux cotisations valant pour 2008, facturées fin 2007. Il n'est d'ailleurs mentionné nulle part dans ce document qu'un traitement dérogeant à la loi serait accordé pour deux années consécutives. En tout état de cause, à défaut d'une assurance s'étendant clairement et indubitablement à la période fiscale du 1er janvier au 31 décembre 2007 (cf. ATF 131 II 627 consid. 6.1, arrêts du Tribunal

fédéral 2C_693/2009 du 4 mai 2010 consid. 2.1, 2C_123/2010 du 5 mai 2010 consid. 4.1), il faut considérer que seule la période fiscale allant du 1er janvier 2006 au 31 décembre 2006, durant laquelle les cotisations 2007 ont été facturées, peut faire l'objet d'un traitement dérogeant à la loi, pour protéger la bonne foi de la recourante, pour autant que les autres conditions déterminantes soient réunies.

A ce titre, il faudrait que la recourante se soit fondée sur l'assurance donnée le 23 janvier 2007 pour prendre des dispositions auxquelles elle ne saurait renoncer sans subir de préjudice (consid. 3.2.4.1 ci-avant). Or, dans le cas présent, cette condition ne paraît pas réalisée. D'une part, le courrier du 23 janvier 2007 est intervenu bien après l'assemblée générale d'octobre 2006, durant laquelle la recourante a décidé le splitting des cotisations. Il est même intervenu après la facturation de la recourante à ses membres des cotisations valant pour 2007. Il n'a donc logiquement pas pu servir de fondement à des dispositions préjudiciables qu'aurait prises la recourante. S'y ajoute que, suite à ses décisions sociales d'octobre 2006 et 2007, la recourante a certes facturé de la TVA à ses membres sis en Suisse sur la part constituant – d'après elle – du sponsoring. Cela étant, il n'en résulte manifestement pour elle aucun préjudice. Ces conditions faisant défaut et vu leur caractère cumulatif, la protection de la bonne foi ne devrait pas être reconnue. Le Tribunal de céans renonce toutefois à procéder à une reformatio in pejus sur ce point, les conditions n'en étant pas réunies. Comme admis par l'AFC, le calcul de l'impôt préalable déductible tiendra donc compte du splitting des cotisations valant pour 2007, facturées fin 2006, entre une part relevant de l'art. 18 ch. 13 aLTVA (CHF 3'000.- par membre) et une part qualifiée de sponsoring (CHF 57'000.- par membre). Toute autre ou plus ample application du principe de la protection de la bonne foi devant être écartée, le recours s'avère mal fondé à cet égard.

3.2.5. Finalement, la recourante conteste la méthode de calcul de la réduction de l'impôt déductible utilisée dans le cadre de la reprise fiscale afférente à la période allant du 1er janvier 2006 au 31 décembre 2008.

Premièrement, elle retient qu'une méthode proportionnelle n'a pas sa place, dès lors que "cela revient à considérer que l'impôt préalable a été affecté à des activités exercées en faveur des membres en contrepartie de leurs contributions annuelles". Elle prétend à l'application d'une clé de répartition "plus équitable", consistant par exemple en "l'examen des charges salariales du personnel affecté aux relations avec les membres et à l'organisation de séminaires de formation par rapport aux charges

salariales totales" (cf. recours du 28 janvier 2011, p. 26 ch. 2). A cet égard, le Tribunal de céans relève que, sur le principe, la méthode proportionnelle appliquée par l'AFC n'est pas exclue, à mesure qu'il a été constaté que l'intégralité des montants versés par les membres relevaient de l'art. 18 ch. 13 aLTVA, ce qui signifie qu'ils représentaient la contrepartie de prestations. Contrairement à ce que prétend la recourante, l'on ne se trouve donc pas en présence de non-chiffres d'affaires. Quant à la méthode alternative proposée par la recourante, fondée sur les salaires, sa pertinence n'est pas démontrée et elle n'est, au surplus, pas expliquée et chiffrée. Rien ne permet donc de lui accorder la préférence.

Secondement, la recourante estime que le droit à la récupération de l'impôt préalable doit être calculé sur la base des chiffres d'affaires facturés au cours de l'année dont il est question (cf. recours du 28 janvier 2011, p. 28 let. H), alors que l'AFC retient qu'il y a lieu de tenir compte du montant de cotisations affectées à l'exercice concerné, alors même qu'elles ont été facturées l'année précédente. Cela étant, le Tribunal de céans considère que rien – en l'occurrence – ne justifie de s'écarter de la date de la facturation pour les seuls besoins du calcul de l'impôt préalable déductible. L'AFC n'avait d'ailleurs pas procédé ainsi, dans un premier temps, puisqu'elle s'était fondée sur les cotisations de membres facturées en 2006 pour calculer le droit à déduction de la période fiscale 2006 (cf. le décompte complémentaire n°***). Son approche, telle qu'elle ressort du décompte complémentaire n°***, n'est pas expressément préconisée par le texte légal (art. 41 al. 1 aLTVA), qui commande de se fonder sur l'utilisation. Elle ne ressort pas non plus des brochures éditées par l'AFC. Selon l'appréciation du Tribunal de céans, elle ne s'impose pas dans le cas présent. Le recours s'avère bien fondé à cet égard. L'affaire doit être renvoyée à l'AFC, s'agissant de la période fiscale du 1er janvier 2006 au 31 décembre 2008, afin qu'elle procède à de nouveaux calculs de l'impôt dû, dans le cadre desquels elle aura soin – pour chacune des périodes fiscales considérées – de réduire l'impôt préalable déductible en proportion des cotisations de membres facturées durant la même période. L'AFC aura également le souci de placer la recourante au bénéfice de la protection de la bonne foi s'agissant de la période fiscale allant du 1er janvier 2006 au 31 décembre 2006, en ce sens que l'impôt préalable déductible de cette période sera réduit en fonction des cotisations de membres facturées durant cette même période et totalisant CHF 3'000.- par membre, le surplus (CHF 57'000.- par membre) représentant un sponsoring fourni en échange de prestations imposables. Si, au terme de ses calculs, le montant d'impôt à verser par la recourante

pour la période du 1er janvier 2006 au 31 décembre 2008 s'avère supérieur à celui ressortant de la décision attaquée, l'AFC est invitée à s'en tenir au montant ressortant du dispositif de celle-ci, les conditions d'une reformatio in pejus n'étant pas réalisées.

4.
Le recours du 1er décembre 2008, relatif à la décision sur réclamation portant sur la période fiscale du 1er janvier 2001 au 31 décembre 2005, est rejeté. La recourante supportera dès lors les frais de procédure y relatifs, fixés à Fr. 23'500.-, qui seront compensés par l'avance de frais correspondante. Vu le sort de ce recours, elle n'obtient pas de dépens. Le recours du 28 janvier 2011, relatif à la décision portant sur la période fiscale du 1er janvier 2006 au 31 décembre 2008, est admis au sens des considérants, l'affaire étant renvoyée à l'AFC afin qu'elle procède conformément au consid. 3.2.5. La recourante n'obtenant gain de cause que sur un point secondaire de ce recours, elle supportera l'essentiel des frais de procédure. Ceux-ci sont fixés à Fr. 7'500.- et la part mise à la charge de la recourante à Fr. 5'000.-. Ce montant est compensé avec l'avance de frais correspondante de Fr. 7'500.- et le solde de Fr. 2'500.- remboursé à la recourante. Celle-ci obtiendra – pour les mêmes motifs – une indemnité de dépens réduite de Fr. 5'000.-, TVA comprise.

Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :

1.
Les causes A-7385/2008 et A-957/2011 sont jointes et portent le numéro de référence A-7385/2008.

2.
Le recours du 1er décembre 2008 est rejeté.

3.
Le recours du 28 janvier 2011 est admis au sens des considérants et la décision de l'AFC du 13 décembre 2010 est annulée. La cause relative à la période fiscale du 1er janvier 2006 au 31 décembre 2008 est renvoyée à l'AFC, afin qu'elle procède conformément au consid. 3.2.5 ci-avant.

4.
Les frais de procédure sont fixés à Fr. 31'000.- (Fr. 23'500.- + Fr. 7'500.-). Un montant de Fr. 28'500.- (Fr. 23'500.- + Fr. 5'000.-) est mis à la charge de la recourante, la différence de Fr. 2'500.- par rapport à son avance de frais, lui étant restituée dès l'entrée en force du présent arrêt. Le solde des frais de procédure est laissé à la charge de l'Etat.

5.
Il est alloué à la recourante une somme de Fr. 5'000.- à titre de dépens.

6.
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 :

Le présent arrêt peut être attaqué 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 fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral [LTF, RS 173.110]). Le mémoire doit indiquer les conclusions, les motifs et les moyens de preuve, et être signé. La décision attaquée et les moyens de preuve doivent être joints au mémoire, pour autant qu'ils soient en mains du recourant (art. 42 LTF).

Expédition : le 12 décembre 2011