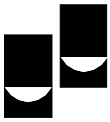
Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal



Cour I
A-6048/2008
{T 0/2}

Arrêt du 10 décembre 2009

Composition

Pascal Mollard (président du collège), Markus Metz, Daniel Riedo, juges,
Celia Clerc, greffière.

Parties

société X._____, ***,
recourante,

contre

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

Objet

TVA; représentation; unité de la prestation.

Faits :

A.
La société X._____ (originellement ***) est sise à ***. Selon l'inscription au registre du commerce, elle a pour but d'organiser [***] le service de la propagande, de l'information, du renseignement et de la promotion de la station de ***. Elle agrémente par ailleurs le séjour des hôtes à *** par tous les moyens possibles. Entre autres activités, cette société s'occupe de la location d'appartements et chalets. Elle a initialement été immatriculée au registre des contribuables de l'Administration fédérale des contributions (AFC) en qualité d'assujettie à la TVA dès le 15 mai 2005.

B.
A la suite d'un contrôle effectué auprès de la société X._____ dans le courant des mois de décembre 2006 et mars 2007, l'AFC a relevé que la facturation et le paiement des prestations de location, prestations de services annexes comprises, étaient réalisés au nom de Y._____, qui est un département de la société X._____. Constatant que les locations de logements facturées à des tiers ne remplissaient pas les conditions de la représentation directe, l'autorité fiscale a considéré que la société X._____ réunissait en réalité les conditions d'assujettissement depuis le 1er janvier 2001. Elle a procédé à son immatriculation rétroactive avec effet à cette date.

L'assujettie n'ayant pas déclaré la TVA correspondant aux prestations de location, y compris aux autres prestations de services, l'AFC a établi le décompte complémentaire no *** du 19 décembre 2006, portant sur un montant de Fr. 50'062.-- plus intérêt moratoire, à titre de TVA pour les périodes fiscales allant du 1er trimestre 2001 au 2ème trimestre 2005.

C.
Par courrier du 10 mai 2007, la société X._____ a contesté, par l'intermédiaire de Z._____, le décompte susmentionné. Elle s'est opposée à la reprise fiscale relative aux prestations de location, prestations de services annexes comprises. De l'avis de l'assujettie, en effet, les transactions s'opéraient directement entre les propriétaires des appartements et chalets et les locataires, elle-même n'intervenant qu'à titre de représentante directe.

D.
Par décision du 10 avril 2008, l'AFC a confirmé la reprise fiscale résultant du décompte complémentaire no ***. A son sens, les conditions matérielles de la représentation directe n'étaient pas réalisées. Le 6 mai 2008, la société X._____ a formé réclamation contre ce prononcé, en alléguant principalement qu'elle n'effectuait pas la mise à disposition de logements pour son propre compte mais pour celui de tiers, à savoir les propriétaires des appartements et chalets. Elle a également soutenu que les factures destinées aux locataires mentionnaient les coordonnées des propriétaires.

E.
Par décision sur réclamation du 25 août 2008, l'AFC a rejeté la réclamation et confirmé le montant de la dette fiscale. Elle a retenu, d'une part, que la société X._____ ne s'était pas limitée à encaisser les contre-prestations des locations d'appartements et chalets, mais qu'elle avait effectivement participé aux opérations, en entreprenant toutes les démarches y relatives (accueil des locataires, remise des clés, encaissement des loyers, etc.). D'autre part, l'AFC a exposé que l'assujettie, n'ayant pas agi expressément au nom et pour le compte des propriétaires des appartements et chalets, elle ne pouvait se prévaloir d'un rapport de représentation directe. Finalement, l'autorité fiscale a relevé que, dans la mesure où les recettes locatives réalisées durant l'année 2000 s'élevaient à Fr. 266'982.80, la société X._____ réunissait les conditions de l'assujettissement au 1er janvier 2001.

F.
Par recours du 22 septembre 2008, la société X._____ (ci-après : la recourante) défère cette décision au Tribunal administratif fédéral. Elle reprend en substance l'argumentation qu'elle avait déjà développée devant l'AFC. En outre, elle invoque la violation du principe de l'égalité de traitement, ainsi que l'interdiction de l'abus de droit. Dans sa réponse du 30 octobre 2008, l'AFC a conclu au rejet du recours.

G.
Par courrier du 14 novembre 2008, la recourante a réitéré ses objections, à savoir qu'elle avait agi en tant que représentante directe des propriétaires des appartements et chalets, s'agissant de la mise à disposition de logements. Elle a soutenu que l'autorité fiscale s'était fondée sur des quittances de caisse et non sur la facturation définitive, qui mentionnait les coordonnées tant des locataires que des

propriétaires. La recourante a en outre exposé qu'elle fournissait aux tiers, dont elle louait les biens immobiliers, des décomptes faisant état des dates d'occupation de leurs logements ainsi que des noms des locataires.

H.
Par ordonnance du 24 novembre 2008, le Tribunal administratif fédéral a demandé à l'AFC de se prononcer, d'une part sur la détermination de la recourante du 14 novembre 2008, et d'autre part, sur l'existence d'une pratique administrative topique en matière de représentation directe liée aux locations de logements de vacances, ainsi que sur la nature de la tolérance dont elle avait fait preuve dans le cas tranché par l'arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1561/2007 du 4 juillet 2008.

Faisant suite à cette ordonnance, adressée également pour information à la recourante, cette dernière a invoqué une nouvelle fois la violation du principe de l'égalité de traitement. De son côté, par courrier du 6 janvier 2009, l'AFC a fait savoir qu'il n'existait pas de pratique administrative topique en matière de représentation directe liée à la mise à disposition de logements de vacances, de sorte que la pratique générale - selon laquelle la représentation tacite ne suffit pas au regard de la TVA - trouvait pleinement application. Au surplus, l'autorité fiscale a exposé que le cas ayant donné lieu à l'arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1561/2007 du 4 juillet 2008 était un cas isolé. Dans cette affaire, lorsqu'elle avait rendu la décision sur réclamation en 2007, la prescription pour les locations réalisées durant les périodes objet de la procédure (1er semestre 1996 au 2ème semestre 2000) était à son sens acquise, si bien qu'une reformatio in pejus ne lui était plus apparue comme envisageable. Finalement, l'AFC a rappelé que la recourante n'avait pas prouvé avoir agi expressément au nom des propriétaires dans le cadre de la mise à disposition à titre onéreux des logements de vacances.

I.
Par courrier du 13 février 2009, la recourante a répété ses griefs. Invitée par ordonnance du 3 mars 2009 à se prononcer sur les observations de la recourante des 30 décembre 2008 - y compris son annexe - et 13 février 2009, l'AFC a renoncé à se déterminer.

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 22 septembre 2008 contre la décision sur réclamation de l'AFC du 25 août 2008 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 ni 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. La LTVA s'applique dès lors au présent litige, qui concerne exclusivement les périodes fiscales allant du 1er janvier 2001 au 30 juin 2005.

1.3 Le litige concerne exclusivement l'imposition des prestations que la recourante a octroyées à ses clients et qui porte sur un montant de Fr. 50'062.--, plus intérêt moratoire, dès le 31 décembre 2003. Plus précisément, la question est de savoir si les chiffres d'affaires résultant de la location des appartements et chalets de tiers, y compris d'autres prestations de services, 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), non sans évoquer l'évolution intervenue au niveau du formalisme (consid. 3). 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. 4). Il s'agira ensuite d'en tirer les conséquences qui s'imposent au cas d'espèce, tant au niveau de l'unité de la prestation (consid. 5) que de la représentation directe (consid. 6). Les autres griefs de la recourante, en particulier celui relatif à la violation du principe de l'égalité de traitement, seront traités séparément, dans la mesure où ils s'avèrent pertinents (consid. 7).

2.
Il y a lieu, premièrement, d'exposer les règles d'imputation en matière de TVA et la distinction fondamentale entre représentation directe et indirecte.

2.1 Un chiffre d'affaires 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 et 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 du fait 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/Munich 2000, ch. 3 et 17 ad art. 11 LTVA). En effet, ce

qui est primordial pour un impôt sur les transactions économiques, comme en matière d'impôt sur le chiffre d'affaires, est d'apparaître comme tel vis-à-vis d'autrui (cf. arrêts du Tribunal fédéral 2A.304/2003 du 14 novembre 2003 consid. 3.6.1 publié dans ASA 76 [2007-2008] p. 627 ss et 2A.520/2003 du 29 juin 2004 consid. 4.1 et 4.2; NICOLAS SCHALLER / YVES SUDAN / PIERRE SCHEUNER / PASCAL HUGUENOT, TVA annotée, Genève/Zurich/Bâle 2005, p. 79). 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 Mehrwertsteuer-gesetz, 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 publié dans ASA 76 [2007-2008] p. 627 ss).

2.2 L'art. 11 LTVA 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 d'un rapport de représentation (cf. arrêts du Tribunal fédéral 2C_480/2008 du 13 octobre 2008 consid. 2.1, 2A.620/2004 du 16 septembre 2005 consid. 4.1). Le système de la taxe sur la valeur ajoutée distingue en effet représentation directe (art. 11 al. 1 LTVA) et indirecte (art. 11 al. 2 LTVA).

2.3 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'affaires imposable qu'entre ces deux derniers (art. 11 al. 1 LTVA). 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. 11 al. 1 LTVA, respectivement anciennement de l'art. 10 al. 1 OTVA (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; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1427/2006 du 23 novembre 2007 consid. 2.4). La simple intermédiarité au sens technique suppose dès lors, pour tous les types de livraisons ou de prestations de services,

que le représentant ait agi expressément au nom et pour le compte d'un représenté, lequel a été désigné, en tant que tel, 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 donc pas que le représentant indique simplement qu'il agit pour le compte d'un tiers, sans indiquer l'identité du tiers en question (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_359/2008 du 23 février 2009 consid. 6.3; 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., ch. 14 ad art. 11 LTVA; 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 du rapport de représentation directe, 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 2C_480/2008 du 13 octobre 2008 consid. 2.1, 2A.215/2003 du 20 janvier 2005 consid. 3.3 et 2A.304/2003 du 14 novembre 2003 consid. 3.6.2 publié dans ASA 76 [2007-2008] p. 627 ss; 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).

2.4 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 non pas expressément au nom de celui-ci (art. 11 al. 2 LTVA). 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 la LTVA, une double prestation : une première du prestataire de services au représentant et une seconde du représentant au destinataire de la prestation. Dans cette situation, la LTVA introduit une fiction totale, puisque la même prestation de services ne peut, en principe, pas être fournie deux fois, contrairement à un bien qui peut être livré à deux reprises (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).

2.5 Finalement, et pour être complet, on relèvera que le Tribunal fédéral a, dans un arrêt récent, admis que les règles régissant la représentation en matière de TVA sont également applicables pour déterminer à qui l'opération effectuée dans le cadre d'un mandat d'encaissement doit être imputée. Il a précisé qu'il ne ressortait en effet ni de la loi ni des sources matérielles que le législateur ne souhaitait pas soumettre le mandat d'encaissement à la réglementation de la représentation directe (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_359/2008 du 23 février 2009 consid. 6.4).

A cet égard, on rappellera que, conformément aux Instructions 1997 à l'usage des assujettis TVA (no 347), le mandat d'encaissement est un contrat où le fournisseur de la prestation (A) charge un tiers (C) de recouvrer sa créance, et où ce dernier doit fournir un décompte au fournisseur de prestations (A) pour chaque paiement du client (B). La définition de l'encaissement relevante en matière de TVA suppose, d'une part, que le fournisseur de la prestation (A) soit une personne distincte du tiers chargé du recouvrement de la créance (C), et d'autre part, que ce premier (A) soit connu du client (B). En cela, les exigences pour le mandat d'encaissement sont pratiquement équivalentes aux conditions de la représentation directe en matière de TVA (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_359/2008 du 23 février 2009 consid. 6.1), ces dernières demeurant, cependant, seules décisives.

3.

3.1 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 contrats de vente, factures et quittances, 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).

3.2 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 ».

Cette novelle est entrée en vigueur le 1er juillet 2006. Toutefois, dans sa communication concernant la pratique du 27 octobre 2006 (cf. 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 (cf. 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 encore 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).

3.3 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-502/2007 du 26 mai 2008 consid. 4.3, 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 les arrêts précités, 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.

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-502/2007 du 26 mai 2008 consid. 4.3, 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).

3.4 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. 3.2 ci-avant. Elle admet ainsi que, même si les conditions figurant dans les Instructions sur la TVA ne sont pas remplies (cf. consid. 3.1 ci-avant), 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. 3.3), 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 (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).

En ce sens, il y a lieu de considérer que l'assouplissement adopté par l'AFC, 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, dans la mesure en tout cas 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, ATF 133 II 153 consid. 7.4 et arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1344/2006 du 11 septembre 2007 consid. 3.3.4).

4.

4.1 Les principes rappelés ci-dessus (sous consid. 2 et 3) 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.

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

4.2.1 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 2C_807/2008 du 19 juin 2009 consid. 2.2, 2C_639/2007 du 24 juin 2008 consid. 2.2, 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-680/2007 du 8 juin 2009 consid. 4.3, A-1380/2006 et A-1381/2006 du 27 septembre 2007 consid. 4.2.1; 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).

4.2.2 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 2C_807/2008 du 19 juin 2009 consid. 2.2, 2C_639/2007 du 24 juin 2008 consid. 2.2, 2A.40/2007 du 14 novembre 2007 consid. 2.2; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1612/2006 et A-1613/2006 du 9 juillet 2009 consid. 2.2, A-680/2007 du 8 juin 2009 consid. 4.3).

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 2C_807/2008 du 19 juin 2009 consid. 2.2, 2C_639/2007 du 24 juin 2008 consid. 2.2, 2A.40/2007 du 14 novembre 2007 consid. 2.2; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1612/2006 et A-1613/2006 du 9 juillet 2009 consid. 2.2, A-680/2007 du 8 juin 2009 consid. 4.3; 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).

4.2.3 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.

4.2.4 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; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1558/2006 du 3 décembre 2009 consid. 3.4 et A-680/2007 du 8 juin 2009 consid. 4.3). 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-680/2007 du 8 juin 2009 consid. 4.3, 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-1558/2006 du 3 décembre 2009 consid. 3.4 et A-680/2007 du 8 juin 2009 consid. 4.3; MICHAELA MERZ, in: mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Bâle/Genève/Münich 2000, p. 645 ch. marg. 2).

5.
En l'espèce, dans une première étape, il incombe au Tribunal de céans d'analyser la prestation au regard du principe de l'unité.

5.1 Le Tribunal observe à ce propos que la société X._____ s'est occupée de toutes les démarches nécessaires à la mise à disposition de logements, en particulier de la publicité, de la location (accueil des locataires, remise des clés, etc.), du nettoyage des appartements et chalets, ainsi que de l'encaissement des loyers. Au regard du principe de l'unité de la prestation et de la jurisprudence précitée (cf. ci-avant consid. 4), il convient de considérer que l'ensemble des opérations en question - étroitement liées sur le plan économique - forment un tout qu'il serait inapproprié de dissocier sous l'angle de la TVA.

Par ailleurs, du point de vue du destinataire, qui est déterminant en

matière de TVA, il paraît clair que l'ensemble des ces opérations est indéniablement rattaché à la mise à disposition de logements proposée par la recourante. Le total de chaque facture englobe, au surplus, l'ensemble des opérations évoquées ci-avant. On notera également qu'il n'est, dans le cas d'espèce, pas contesté que l'ensemble des opérations précitées est lié aux prestations de location fournies par la recourante et que cette dernière a encaissé la somme pleine et entière versée en contrepartie. Il apparaît dès lors indiscutable que le principe de l'unité de la prestation couvrent le présent état de fait. Peu importe en l'occurrence la qualification de ces opérations en tant que prestation composite unique formée de différentes composantes ou en tant que prestations distinctes les unes des autres, dont l'une est principale et la ou les autres accessoires. Tout au plus le Tribunal de céans incline-t-il à penser qu'il s'agit ici de prestations distinctes les unes des autres, dont l'une est principale et les autres accessoires.

5.2 S'agissant de la nature (livraison de bien ou prestation de services) du rapport de droit, la question se pose de savoir si l'élément central consiste dans la location de logements ou dans le recouvrement de loyers.

Dans le cas précis, il ressort du dossier que la société X._____ a activement participé aux prestations de location, prestations de services annexes comprises. Ce point n'est d'ailleurs pas contesté par la recourante. C'est en effet elle qui a été chargée par Z._____ - à qui les propriétaires des divers appartements et chalets ont confié le mise en location de leurs logements respectifs (cf. pièces no 8 du dossier de l'AFC) - d'effectuer elle-même, en son nom propre et avec facturation séparée, les prestations de services en cause. C'est le lieu de rappeler liminairement que - dans la mesure où la recourante a, comme exposé en détail ci-après (cf. consid. 6), agi en son propre nom - les relations la liant à Z._____, sur le plan du droit civil, ne sont pas relevantes pour la présente cause. En effet, en matière de TVA, l'appréciation économique prévaut sur les rapports de droit privé qui peuvent être à la base des prestations, lesquels ont en principe seulement valeur d'indices (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2A.202/2004 du 28 avril 2005 consid. 5.1 et les nombreuses références citées; décision de la CRC 2005-021 du 20 mars 2006 consid. 3b et 4b, confirmée par l'arrêt du Tribunal fédéral 2A.202/2006 du 27 novembre 2006; Stephan Kuhn / Peter Spinnler, Mehrwertsteuer, Muri/Berne 1994,

p. 38 in fine et 41).

Les conditions matérielles d'un mandat d'encaissement ne semblent, en outre, pas remplies. La définition de l'encaissement relevante en matière de TVA suppose en effet que le fournisseur de la prestation (A) soit une personne distincte du tiers chargé du recouvrement de la créance (C), et que ce premier (A) soit connu du client (B) (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_359/2008 du 23 février 2009 consid. 6.1). Or, dans le cas présent, les locataires n'avaient nullement connaissance de l'existence de Z._____. On peut ajouter que si la société X._____ avait été mandatée à la seule fin d'encaisser les loyers dus pour la mise à disposition de logements, il est probable qu'elle n'aurait pas procédé elle-même à la facturation de l'opération et, à tout le moins, qu'elle aurait indiqué qu'elle agissait pour le compte du fournisseur de la prestation, faute de quoi les clients auraient vraisemblablement hésité à régler leurs factures.

Cela étant, la question de la qualification de l'opération TVA peut demeurer ouverte car - que l'élément central soit la location de logements (livraison) ou le recouvrement de loyers (prestation de services) - la prestation a été effectuée par l'assujettie à titre onéreux sur le territoire suisse, conformément à l'art. 5 al. 1 let. a et b LTVA. On rappellera en outre que le Tribunal fédéral a admis récemment que les règles régissant la représentation en matière de TVA sont également applicables pour déterminer à qui l'opération exécutée doit être imputée, même dans le cadre d'un mandat d'encaissement (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_359/2008 du 23 février 2009 consid. 6.4).

Il s'ensuit qu'il faut clairement admettre l'existence de prestations de location de logements octroyées par la recourante à ses clients, opérations dont il faut encore déterminer l'imposabilité ou non.

6.

Il incombe, dans une deuxième étape, au Tribunal de céans, en effet, de déterminer si la société X._____ a agi en qualité de simple intermédiaire et si elle peut donc se prévaloir 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 s'agira de vérifier, dans cet ordre, si les pièces produites sont déterminantes dans l'établissement d'un rapport de représentation directe

(consid. 6.1) et si, au regard de la loi et de la jurisprudence relative à l'art. 11 al. 1 LTVA, les conditions légales posées en matière de représentation directe sont réalisées (consid. 6.2). Il siéra ensuite d'examiner si l'introduction de l'art. 45a OLTVA concernant le traitement des vices de forme conduit à une appréciation différente de la situation (consid. 6.3).

6.1

6.1.1 Lors du contrôle effectué auprès de la société X._____, l'inspecteur - dont il n'y a pas de raison de mettre en doute ici les explications - a constaté que la recourante n'imprimait pas ses factures pour classement, mais les conservait dans son système informatique. Une série de factures, émises sur le 1er trimestre 2004 et mentionnant l'indication « Pour le compte de: noms des propriétaires », a alors été imprimée. Toutefois, en consultant les pièces de caisse relatives à la même période, l'inspecteur a constaté que la recourante avait établi d'autres factures sans la mention des noms des propriétaires. Questionnée sur cet état de fait, la recourante aurait exposé, d'une part, que ses clients n'avaient pas connaissance des noms des propriétaires des logements, qui n'était pas indiqués sur les factures émises à leur attention, et d'autre part, qu'une simple manipulation informatique lui permettait de mentionner sur les factures les noms des propriétaires des appartements et chalets (cf. pièces no 1 du dossier de l'AFC).

Il s'ensuit que les exemplaires des factures, présentés à l'inspecteur et mentionnant l'indication « Pour le compte de: noms des propriétaires », ont été établis à la suite d'un contrôle fiscal. Or, les pièces établies après coup ont, sur le plan fiscal, une valeur probante quasi nulle (cf. arrêts du Tribunal fédéral 2C_614/2007 du 17 mars 2008 consid. 3.4 et 2C_470/270 du 19 février 2008 consid. 3.4; ATF 133 IV 153 consid. 7.2 et 7.4 in fine; cf. également arrêts du Tribunal administratif fédéral A-502/2007 du 26 mai 2008 consid. 5.2.3 et A-1373/2006 du 16 novembre 2007 consid. 3.4).

6.1.2 La recourante affirme en outre que - travaillant sur le principe d'appartement types, avec des réservations provisoires en fonction des contingents des appartements et chalets de vacances attribués - elle remettait aux clients une première facturation établie sur la base de la grandeur des logements choisis. A l'attribution de ceux-ci, une

facturation définitive, mentionnant les noms des propriétaires, était émise à l'attention des clients. La recourante a produit à cet égard deux factures datées du 12 février 2002, l'une ne mentionnant pas les noms des propriétaires, l'autre mentionnant l'indication « Pour le compte de: noms des propriétaires » (cf. factures no *** du 12 février 2002 [annexes no 2 et 3 de la pièce no 2 du dossier de l'AFC]).

Cela étant, il convient de relever que la facturation définitive était transmise par la recourante à ses clients *après* la finalisation de la transaction, c'est-à-dire après l'acceptation de l'offre de prestations de location, qui engendre le rapport d'échange entre prestation et contre-prestation (cf. arrêts du Tribunal fédéral 2C_325/2007 du 13 février 2008 consid. 2.1.3 et A-1561/2007). Or, dans une jurisprudence récente, le Tribunal administratif fédéral a admis que, intervenant à un tel stade ultérieur, l'indication d'un éventuel rapport de représentation directe aurait quoi qu'il en soit été tardive (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1561/2007 du 4 juillet 2008 consid. 4.4.2 et A-502/2007 du 26 mai 2008 consid. 5.2.3). En conséquence, en l'occurrence, la mention d'un tel rapport aurait aussi dû intervenir avec la conclusion du contrat, soit déjà dans le cadre des réservations.

6.1.3 En définitive, selon une appréciation rigoureuse des preuves, les factures présentées à l'inspecteur, lors du contrôle, et celles produites devant l'AFC, dans le cadre de la contestation du décompte complémentaire no *** (cf. factures no *** du 12 février 2002 [annexes no 2 et 3 de la pièce no 2 du dossier de l'AFC]), ne sauraient être prises en considération dans l'établissement d'un rapport de représentation directe.

Les autres factures émises par la recourante (cf. pièces no 9 du dossier de l'AFC) - qui sont ainsi les seules à revêtir une valeur probante suffisante - sont établies à l'en-tête de Y._____, département de la recourante, et comportent ses seules coordonnées. 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. Il sied à ce propos de rappeler que la jurisprudence a souligné l'importance fondamentale de la facture en matière de TVA et a considéré que celle-ci constitue un indice important, voire une présomption, qu'une opération TVA a eu lieu et qu'elle a été effectuée par l'auteur de la facture, agissant en principe en son nom (cf. ATF 131 II 190 consid. 5; décisions de la CRC 2005-089 du 11 septembre

2006 consid. 2a et 2003-098 du 13 décembre 2004 consid. 3c, confirmée par l'arrêt du Tribunal fédéral 2A.65/2005 du 17 octobre 2005; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1656/2006 à A-1659/2006 du 19 mars 2009 consid. 5.1.1; cf. également RIVIER/ROCHAT PAUCHARD, op. cit., p. 220 s.; PASCAL MOLLARD in : Mélanges CRC, p. 68 s). Or, il est incontestable, sur la base des factures précitées (cf. pièces no 9 du dossier de l'AFC), que la recourante n'a pas indiqué expressément à ses clients 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. 11 al. 1 LTVA (cf. ci-avant consid. 2.3). Pour ces motifs déjà, le recours devrait être rejeté.

Cela étant, la question de la validité des factures, présentées à l'inspecteur ou produites devant l'AFC, peut demeurer ouverte, dès lors que - de toute façon, même admises - le recours doit être rejeté pour les raisons qui suivent.

6.2

6.2.1 En effet, il s'avère que les factures définitives relatives aux différentes prestations de location de logements sont émises à l'en-tête de Y._____ - département de la recourante - et comportent ses seules coordonnées, voire tout au plus également l'indication « Pour le compte de: noms des propriétaires ». En l'occurrence, même si on se fonde sur les factures, mentionnant l'indication « Pour le compte de: noms des propriétaires », celles-ci mentionnent tout au plus que la recourante a agi pour le compte des propriétaires des appartements et chalets, en aucun cas qu'elle a agi en leur nom. Or, lorsque le représentant agit certes pour le compte d'un tiers, mais non pas expressément au nom de celui-ci, il intervient en tant que représentant indirect au sens de l'art. 11 al. 2 LTVA, ce qui implique une double prestation : une première du représenté au représentant et une seconde du représentant au tiers (cf. ci-avant consid. 2.4). Le prospectus concernant les prestations de location proposées par la recourante n'est guère plus explicite et ne fait référence à aucun tiers au nom et pour le compte duquel la recourante agirait comme représentante, avec la mention expresse du rapport de représentation directe (cf. pièce no 11 du dossier de l'AFC). Il est dès lors manifeste, sur la base de l'analyse de l'ensemble des documents à disposition, que la recourante a agi en son propre nom vis-à-vis de ses clients, de

sorte que les conditions d'un rapport de représentation directe, au sens de l'art. 11 al. 1 LTVA, ne sont pas réalisées.

6.3 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 de céans a 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 (cf. ci-avant consid. 3.3). 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 (cf. ci-avant consid. 3.4). Or, c'est précisément de cela qu'il s'agit en l'occurrence, de sorte que l'art. 45a OLTVA ne saurait trouver application.

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. 11 al. 2 LTVA (cf. ci-avant consid. 2.4). 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. Les prestations de location sont ainsi imposables auprès de la recourante, une exonération au sens impropre n'entrant pas en ligne de compte (cf. art. 18 ch. 21 let. a LTVA) et ne faisant pas l'objet d'un grief. 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.

7.
Dans la mesure où ils s'avèrent pertinents, les autres griefs que la recourante fait valoir - soit la violation du principe de l'égalité de traitement (consid. 7.1) et l'interdiction de l'abus de droit (consid. 7.2) - doivent encore être examinés.

7.1

7.1.1 Le principe de l'égalité de traitement, consacré par l'art. 8 al. 1 de la constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst., RS 101), interdit de traiter différemment deux situations ne présentant pas entre elles des différences suffisamment significatives pour justifier un traitement inégal. Une décision viole ainsi le principe

de l'égalité de traitement, lorsqu'elle établit des distinctions juridiques qui ne se justifient par aucun motif raisonnable au regard de la situation de fait à réglementer ou lorsqu'elle omet de faire des distinctions qui s'imposent au vu des circonstances, c'est-à-dire lorsque ce qui est semblable n'est pas traité de manière identique et ce qui est dissemblable ne l'est pas de manière différente. Il faut que le traitement différent ou semblable injustifié se rapporte à une situation de fait importante (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2A.568/2006 du 30 janvier 2007 consid. 6.1; ATF 131 V 107 consid. 3.4.2 et les références citées, 129 I 113 consid. 5.1; cf. également arrêt du Tribunal administratif A-7519/2006 du 14 février 2008 consid. 7.2.1).

Selon la jurisprudence, le principe de la légalité de l'activité administrative (cf. art. 5 al. 1 Cst.) prévaut sur celui de l'égalité de traitement (cf. ATF 126 V 390 consid. 6A). En conséquence, le justiciable ne peut généralement pas se prétendre victime d'une inégalité de traitement, lorsque la loi est correctement appliquée à son cas, alors qu'elle l'aurait été faussement, voire pas appliquée du tout, dans d'autres cas. Cela présuppose cependant, de la part de l'autorité dont la décision est attaquée, la volonté d'appliquer correctement à l'avenir les dispositions légales en question. Le citoyen ne peut ainsi prétendre à l'égalité dans l'illégalité que s'il y a lieu de prévoir que l'administration persévérera dans l'inobservation de la loi (cf. arrêts du Tribunal fédéral 2A.647/2005 du 7 juin 2007 consid. 4.1 et 2A.568/2006 du 30 janvier 2007 consid. 6.1 et les références citées; ATF 132 II 485 consid. 8.6, 127 II 113 consid. 9; cf. également arrêts du Tribunal administratif fédéral A-7519/2006 du 14 février 2008 consid. 7.2.1, A-1383/2006 du 19 juillet 2007 consid. 3.4.5 et A-1724/2006 du 2 avril 2007 consid. 9.3).

7.1.2 En l'espèce, selon les dires de la recourante, sa situation est comparable au cas ayant donné lieu à l'arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1561/2007 du 4 juillet 2008.

Dans cette affaire, l'AFC avait admis un rapport de représentation directe pour les locations de logements de vacances. Lors du contrôle effectué auprès de l'assujettie, l'autorité fiscale avait relevé que cette dernière agissait comme intermédiaire pour une société tierce dans le cadre de la location d'appartements. Elle n'avait donc pas procédé à une reprise sur la mise à disposition de logements de vacances. Lorsque elle avait rendu sa décision sur réclamation (en 2007), elle

avait considéré que la prescription pour de telles locations réalisées durant les périodes objet de la procédure (1er semestre 1996 au 2ème semestre 2000) était acquise, si bien qu'une reformatio in pejus ne lui était plus apparue comme envisageable. Même si - comme cela ressort de l'arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1561/2007 du 4 juillet 2008 - les explications de l'AFC quant à la représentation directe en relation avec les prestations de location de logements ainsi que quant à la prescription de la créance fiscale n'étaient guère satisfaisantes - la question d'une reformatio in pejus ayant d'ailleurs été soulevée à l'époque - l'autorité fiscale n'a pas déclaré qu'elle entendait établir une pratique administrative différente en matière de représentation directe liée à la mise à disposition de logements de vacances. Elle n'a en outre nullement indiqué qu'elle avait l'intention de déroger à la pratique générale, selon laquelle la représentation tacite ne suffit pas au regard de la TVA.

En conséquence, rien n'indique que l'autorité inférieure a eu pour pratique de déroger aux règles légales en matière de représentation directe. L'affaire tranchée par l'arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1561/2007 du 4 juillet 2008 semble en effet constituer un cas isolé. La preuve d'une tolérance générale de l'AFC face à l'admission d'un rapport de représentation directe pour les locations de logements de vacances n'ayant pu être apportée, le principe de l'égalité de traitement dans l'illégalité ne saurait s'appliquer à la présente cause. Les arguments que fait valoir la recourante tendant à une inégalité de traitement ne résistent ainsi pas à l'analyse.

7.2

7.2.1 D'une manière générale, la TVA est soumise au principe de l'auto-taxation. C'est à l'assujetti de s'annoncer spontanément auprès de l'AFC et de déclarer l'impôt et l'impôt préalable (art. 46 et 56 LTVA). Les obligations qui incombent au contribuable sont de la sorte considérablement accrues et l'administration n'intervient dans la procédure d'établissement de la dette fiscale que lorsque celui-ci ne se conforme pas à ses obligations (cf. ALOIS CAMENZIND/NIKLAUS HONAUER, Manuel du nouvel impôt sur la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) destiné aux entreprises et conseillers fiscaux, éd. française par Marco Molino, Berne 1996, p. 271). L'AFC joue avant tout un rôle de contrôleur (cf. JEAN-MARC RIVIER/ANNIE ROCHAT PAUCHARD, Droit fiscal suisse, La taxe sur la valeur ajoutée, Lausanne 2000, p. 168). Pour

permettre le contrôle, l'assujetti a certaines obligations. Il doit renseigner l'AFC, en faisant preuve de diligence, sur tous les faits qui peuvent avoir de l'importance pour la constatation de l'assujettissement ou pour le calcul de l'impôt (art. 57 LTVA).

Par ailleurs, il y a abus de droit lorsque l'exercice d'un droit subjectif apparaît, dans un cas concret, manifestement contraire au droit (cf. PIERRE MOOR, Droit administratif, vol. I, Berne 1994, p. 434 s) ou lorsqu'une institution juridique est utilisée manifestement à l'encontre de la finalité pour laquelle elle a été créée (cf. ATF 131 II 265 consid. 4.2 et les références citées, 127 II 49 consid. 5a et les références citées; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 5e éd., Zurich/Bâle/Genève 2006, no 716, p. 150; PIERRE MOOR, op. cit., vol. I, Berne 1994, p. 434 s). Il est en effet des comportements qui ne méritent pas la protection du droit. Il en va ainsi lorsqu'un administré commet un abus de droit, c'est-à-dire lorsqu'il détourne une institution juridique de son but, au profit d'intérêts qu'elle n'est pas destinée à protéger (cf. ATF 119 Ia 227, 110 Ib 336 consid. 3a; Jurisprudence des autorités administratives de la Confédération [JAAC] 69.16 consid. 2a et 2b/bb; RENÉ A. RHINOW/BEAT KRÄHENMANN, Schweizerische Verwaltung-srechtsprechung, Ergänzungsband, Bâle et Francfort 1990, no 77, p. 246 ss). A l'inverse, la prohibition de l'abus de droit vise bien sûr également l'administration (cf. ATF 110 Ib 332 consid. 3a; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-4360/2007 du 3 juillet 2009 consid. 6.3.3; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, op. cit., no 717, p. 150; PIERRE MOOR, op. cit., vol. I, Berne 1994, p. 434 s).

7.2.2 En l'occurrence, s'agissant du grief de la recourante tenant à l'abus de droit, il y a lieu, premièrement, d'exposer que celle-ci ne saurait faire état des charges administratives impliquées par sa qualité d'assujettie à la TVA. En effet, eu égard au principe de l'auto-taxation, auquel est soumise la TVA, des obligations accrues lui incombent. C'est notamment à elle de s'annoncer spontanément auprès de l'AFC et de déclarer l'impôt et l'impôt préalable (art. 46 et 56 LTVA), ainsi que de renseigner l'autorité fiscale, en faisant preuve de diligence, sur tous les faits qui peuvent avoir de l'importance pour la constatation de l'assujettissement ou pour le calcul de l'impôt (art. 57 LTVA). Dès lors, l'argument tiré des difficultés administratives que semblent rencontrer la recourante à observer le principe de l'auto-taxation est, manifestement, incompatible avec le grief de l'abus de

droit.

Secondement, il faut rappeler qu'il existe une distinction entre le droit pour l'administration de faire exécuter la loi et le devoir pour cette dernière de l'appliquer. Dans le cas présent, l'AFC avait, non seulement le droit de faire exécuter la législation relative à la TVA, mais surtout le devoir de l'appliquer. A cet égard, la question se pose même de savoir si l'AFC - qui ne dispose pas d'une marge d'appréciation dans les domaines en cause - avait le droit ou exclusivement le devoir d'appliquer la législation relative à la TVA, auquel cas un abus de droit serait en soi inconcevable. Cela étant, cette question peut demeurer ouverte, dès lors que l'autorité fiscale n'a fait qu'appliquer le droit fédéral d'une manière qui s'est avérée complètement correcte d'après l'examen du Tribunal de céans. En conséquence, on ne saurait faire grief à l'AFC d'avoir commis un abus de droit.

8. Les considérations qui précèdent conduisent le Tribunal administratif fédéral à rejeter le recours et à confirmer la décision sur réclamation de l'AFC du 25 août 2008.

8.1 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 (cf. également art. 7 FITAF).

8.2 En l'occurrence, la recourante - qui succombe - supportera dès lors les frais de procédure fixés à Fr. 3'300.--. Ceux-ci seront compensés avec l'avance de frais, d'un montant équivalent, versée par la recourante le 20 octobre 2008. En outre, vu le sort de la cause, la

recourante - qui n'est par ailleurs pas représentée - 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. 3'300.--, 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)

L'indication des voies de droit se trouve à la page suivante.

Le président du collège :	La greffière :
Pascal Mollard	Celia Clerc

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 de la partie recourante (cf. art. 42 LTF).

Expédition :