Bundesverwaltungsgericht

Tribunal administratif fédéral

Tribunale amministrativo federale

Tribunal administrativ federal

Cour I
A-502/2007
{T 0/2}

Arrêt du 26 mai 2008

Composition

Pascal Mollard (président du collège), Markus Metz, Salome Zimmermann, juges,
Raphaël Bagnoud, greffier.

Parties

X._____ SA, ***
représentée par
KGG & Associés Avocats au barreau et notaires, ***,
recourante,

contre

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

Objet

1/2001-3/2003; TVA; représentation directe.

Faits :

A.
X._____ SA est une société anonyme sise à ***, ayant pour but la mise en oeuvre de toute application de marketing (étude, réalisation et vente de concepts promotionnels et publicitaires) et tous développements et activités liés à Internet. Elle est inscrite au registre des contribuables de l'Administration fédérale des contributions (AFC) en qualité d'assujettie à la TVA depuis le 1er septembre 1998.

B.
A la suite d'un contrôle opéré auprès de X._____ SA dans le courant des mois d'octobre et décembre 2003, l'AFC a relevé que l'assujettie vendait en son propre nom des coffrets "découverte" Y._____, comprenant un abonnement de trois mois à la chaîne Y._____ ("packs trois mois"); les coffrets livrés contenaient notamment un décodeur Y._____, une facture de Fr. 160.--, émise à l'en-tête de l'assujettie et relative à la vente du "pack trois mois", ainsi qu'un contrat d'abonnement avec la société Y._____.

X._____ SA n'ayant pas déclaré la TVA correspondant à la vente des "packs trois mois", l'AFC a établi le décompte complémentaire no *** du 10 décembre 2003, portant sur un montant de Fr. 188'399.-- plus intérêt moratoire, à titre de TVA pour les périodes fiscales allant du 1er trimestre 2001 au 3ème trimestre 2003.

C.
Par courrier du 22 décembre 2003, X._____ SA a contesté le décompte susmentionné. De l'avis de cette dernière, en effet, la transaction s'opérait directement entre Y._____ et l'acquéreur du "pack trois mois", elle-même n'intervenant qu'à titre de représentante directe de Y._____.

D.
Par décision du 20 avril 2004, 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. Agissant par son mandataire, l'assujettie a formé réclamation contre cette décision le 17 janvier 2007, en alléguant principalement qu'elle avait expressément agi au nom et pour le compte de Y._____. Subsidiairement, elle a soutenu avoir été

chargée du seul encaissement des montants dus pour les coffrets "découverte".

E.
Par décision sur réclamation du 6 décembre 2006, l'AFC a rejeté la réclamation et confirmé le montant de la dette fiscale. Elle a retenu, d'une part, que l'assujettie ne s'était pas limitée à encaisser la contre-prestation des "packs trois mois", mais qu'elle avait effectivement participé à l'opération de vente; d'autre part, l'AFC a exposé que, ce faisant, X._____ SA avait agi en son propre nom et ne pouvait dès lors pas se prévaloir d'un rapport de représentation directe.

F.
Par recours du 17 janvier 2007, X._____ SA (ci-après : la recourante) a déféré cette décision au Tribunal administratif fédéral. Elle a repris en substance l'argumentation qu'elle avait développée devant l'AFC. Dans sa réponse du 19 mars 2007, l'AFC a conclu au rejet du recours.

G.
Par courrier du 5 avril 2007, la recourante a réitéré ses allégués, à savoir qu'elle avait agi en tant que représentante directe de la société Y._____, s'agissant de la vente des "packs trois mois". Une attestation de Z._____, Time manager, puis Call center Manager auprès de X._____ SA, y était en outre annexée, afin d'appuyer les dires de la recourante.

Dans sa duplique du 24 avril 2007, l'AFC a persisté dans ses conclusions du 19 mars 2007, après avoir notamment relevé que la déclaration d'une ancienne employée de la recourante ne saurait constituer un moyen de preuve suffisant.

H.
Par ordonnance du 3 mai 2007, le Tribunal administratif fédéral a demandé à l'AFC de se prononcer sur l'application au cas présent de sa communication du 27 octobre 2006 concernant la nouvelle pratique relative au traitement des vices de forme. Par courrier du 14 mai 2007, l'AFC a fait savoir qu'elle tenait cette pratique pour inapplicable au cas d'espèce, dès lors que les conditions matérielles de la représentation directe n'étaient pas réunies et qu'il ne s'agissait donc pas d'un simple vice de forme.

I.
Invitée par ordonnance du 22 mai 2007 à se prononcer sur la détermination de l'AFC du 14 mai 2007, la recourante s'est au contraire prononcée pour l'application à la présente cause de la communication susmentionnée.

Les autres faits et les arguments de la recourante seront repris, si besoin est, dans la partie droit du présent arrêt.

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 17 janvier 2007 contre la décision sur réclamation de l'AFC du 6 décembre 2006 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 septembre 2003.

1.3 Le litige concerne exclusivement l'imposition de la fourniture des "packs trois mois" Y._____ que la recourante a vendus à ses clients et porte sur un montant de Fr. 188'399.-- plus intérêt moratoire, dès le 31 octobre 2002. Il s'agit d'abord de déterminer si X._____ SA a effectué une opération TVA en remettant lesdits "packs", moyennant contre-prestation. Dans l'affirmative, il s'agira alors d'établir si les chiffres d'affaires réalisés à l'occasion de ces ventes sont attribuables à la recourante ou si celle-ci a agi en qualité de simple représentante directe de Y._____.

A cette fin, il convient en premier lieu de s'arrêter brièvement sur la notion d'opération imposable et de rappeler les critères déterminants pour établir l'existence et l'étendue d'une prestation soumise à la TVA (consid. 2). Il sera ensuite traité des conditions régissant la représentation directe en matière de TVA (consid. 3); il sera également question à cet égard de l'évolution intervenue au niveau du formalisme en matière de preuve de la représentation directe (consid. 4). Il s'agira enfin d'en tirer les conséquences qui s'imposent au cas d'espèce (consid. 5). Les autres arguments de la recourante, dans la mesure où ils s'avèrent pertinents, seront traités séparément (consid. 6).

2.

2.1 Aux termes de l'art. 5 al. 1 let. a et b LTVA, sont soumises à l'impôt, pour autant qu'elles ne soient pas expressément exclues de son champ, les livraisons de biens et les prestations de services

fournies à titre onéreux sur le territoire suisse. Une transaction est effectuée à titre onéreux, soit contre rémunération, s'il y a échange d'une prestation et d'une contre-prestation, entre lesquelles doit exister un rapport économique étroit. Pour qu'une opération entre dans le champ de la TVA, l'existence d'une contre-prestation est donc nécessaire (cf. décision de la CRC du 11 janvier 2000 in : JAAC 64.80 consid. 3a/bb, ATF 126 II 249 consid. 4a, 443 consid. 6a; DANIEL RIEDO, Von Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Berne 1999, ch. 6, p. 223 ss, en particulier ch. 6.4.2, p. 239 ss; cf. également la note de bas de page n° 211 p. 62).

En outre et conformément à l'art. 7 al. 1 LTVA, est réputée prestation de service toute prestation qui ne constitue pas la livraison d'un bien. Aux termes de l'art. 6 LTVA, il y a livraison d'un bien lorsque le pouvoir de disposer économiquement d'un bien est accordé à une personne en son propre nom (art. 6 al. 1), lorsqu'un bien sur lequel des travaux ont été effectués est remis, même si ce bien n'a pas été modifié, mais simplement examiné, étalonné, réglé, contrôlé dans son fonctionnement ou traité d'une autre manière (art. 6 al. 2 let. a), ou lorsqu'un bien est mis à la disposition d'un tiers à des fins d'usage ou de jouissance (art. 6 al. 2 let. b).

2.2 Pour déterminer l'existence, ainsi que l'étendue d'une prestation soumise à la TVA, il s'agit de considérer les choses d'un point de vue économique. Les rapports de droit privé qui peuvent être à la base des prestations ont en principe seulement une valeur d'indices et ne peuvent à eux seuls justifier une qualification fiscale ayant valeur décisive (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).

Il convient également de relever ici l'importance déterminante que revêt la facturation en matière de TVA. Selon un principe admis, elle 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 propre nom (cf. décision de la CRC du 11 octobre 200 in : JAAC 65.59 consid. 3d). En outre, et suivant la "théorie des stades", la facture crée un stade distinct dans la chaîne

des opérations TVA, sa valeur dépassant celle du simple titre (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_612/2007 du 7 avril 2008 consid. 6.5; PASCAL MOLLARD, La TVA : vers une théorie du chaos ? In : Festschrift SRK-Mélanges CRC, Lausanne 2004, p. 47 ss, ch. 4.2.2).

3.
Il y a lieu maintenant de rappeler les règles d'imputation en matière de TVA et la distinction fondamentale entre représentation directe et indirecte.

3.1 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, 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 (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, 2A.272/2002 du 13 janvier 2003 consid. 3 et 2A.42/2000 du 20 décembre 2000 consid. 3a).

3.2 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 2A.620/2004 du 16 septembre 2005 consid. 4.1 et 2A.215/2003 du 20 janvier 2005 consid. 3). Le système de la taxe sur la valeur ajoutée distingue en effet représentation directe (art. 11 al. 1 LTVA) et indirecte (art. 11 al. 2 LTVA).

3.3 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; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1427/2006 du 23 novembre 2007 consid. 2.4 et A-1402/2006 du 17 juillet 2007 consid. 2.3). 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. 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 2A.215/2003 du 20 janvier 2005 consid. 3.3, 2A.304/2003 du 14 novembre 2003 consid. 3.6.2 publié dans ASA 76 [2007-2008] p. 627 ss; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1427/2006 du 23 novembre 2007 consid. 2.3 et A-1462/2006 du 6 septembre 2007 consid. 2.2.2; DIETER METZGER, op. cit., p. 36 ch. 2 ad art. 11 LTVA; CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], 2ème éd., Berne/Stuttgart/Vienne 2003, ch. 281; PIERRE-MARIE GLAUSER, op. cit., ch. 15 ad art. 11 LTVA), par exemple lorsque les prestations - en raison de leur nature - ne peuvent pas être physiquement produites par l'assujetti (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2A.290/2004 du 24 mai 2004 consid. 2).

3.4 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 matériellement pas être fournie deux fois, contrairement à un bien qui peut être livré deux fois (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1428/2006 du 29 août 2007 consid. 2.4; PASCAL MOLLARD, La TVA : vers une théorie du chaos ? in : Festschrift SRK-Mélanges CRC, Lausanne 2004, p. 47 ss, ch. 4.2.4.2).

3.5 Il convient également de rappeler qu'en matière fiscale, l'assujetti supporte le fardeau de la preuve des faits entraînant la libération ou la diminution de l'imposition (cf. arrêts du Tribunal fédéral 2A.269/2005

du 21 mars 2006 consid. 4 et 2A.642/2004 du 14 juillet 2005 consid. 5.4). Il incombe donc à l'assujetti qui se prévaut d'un rapport de représentation directe d'en établir la réalité; à défaut, il en supporte les conséquences et est censé agir en son propre nom, soit en qualité de représentant indirect (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2A.701/2006 du 3 mai 2007 consid. 5.2).

3.6 Cette réglementation du rapport de représentation en matière de TVA s'avère indispensable pour éviter des fraudes, car elle permet de déterminer de façon incontestable qui est le fournisseur et qui est l'acquéreur d'une prestation, garantissant ainsi une application correcte et simple de la LTVA (cf. arrêts du Tribunal fédéral 2A.215/2003 du 20 janvier 2005 consid. 3.3, 2A.323/2000 du 6 mars 2001 in : RDAF 2001 II p. 362 consid. 6d). Par ailleurs, on rappellera qu'il avait déjà été établi par le Tribunal fédéral et la Commission fédérale de recours en matière de contributions que l'art. 10 al. 1 et 2 OTVA, repris à l'identique dans le texte de l'art. 11 al. 1 et 2 LTVA, était constitutionnel (cf. arrêts du Tribunal fédéral 2A.272/2002, 2A.273/2002 et 2A.274/2002 du 13 janvier 2003 consid. 2 à 4; JAAC 68.71 consid. 2b, 68.54 consid. 2a, 67.19 consid. 3c et les références citées), cela valant aussi bien du point de vue de la fiction de la double opération que du point de vue du formalisme qu'il introduit (cf. JAAC 63.24 consid. 5a/aa, 5b, 6a et 6b).

4.

4.1 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).

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

4.2 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 (Traitement des vices de forme, Introduction, en ligne sur le site internet de l'AFC www.estv.admin.ch / documentation / publications / taxe sur la valeur ajoutée / communications concernant la pratique / publiées en 2006), l'AFC a indiqué qu'elle n'appliquerait pas ces dispositions uniquement pour l'avenir, mais également de manière rétroactive, pour toutes les contestations pendantes au 1er juillet 2006 (communication concernant la pratique, op. cit., Introduction in fine). Conformément à l'intention du Conseil fédéral (cf. communication du Département fédéral des finances du 24 mai 2006), la jurisprudence a déjà observé que ces nouvelles normes, qui mettent un frein à une application excessivement rigide des prescriptions formelles de la loi, s'appliquent également aux cas 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).

4.3 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-1483/2006 du 16 octobre 2007 consid. 4.3.2 et A-1494/2006 du 21 septembre 2007 consid. 5.2.1; CHRISTOPH M. MEILER / IVO POLLINI, Schweiz-EU : Unterschiede im MWST- und Zoll-Recht, in : Revue fiscale 2007 n°7-8 p. 559 ch. 4.9 in fine). En revanche, et comme le Tribunal de céans l'a également rappelé dans l'arrêt précité, il n'est pas concevable de prétendre que l'art. 45a OLTVA puisse primer, voire effacer la teneur des termes de la loi elle-même.

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

4.4 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. 4.2 ci-avant. Elle admet ainsi que, même si les conditions figurant dans les Instructions sur la TVA ne sont pas remplies (cf. consid. 4.1 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. 4.3), l'art. 45a OLTVA vise uniquement les vices de forme et n'a aucun effet sur les vices matériels ou l'absence de réalisation des conditions matérielles. Or, l'exigence d'agir expressément au nom et pour le compte du représenté constitue précisément une condition matérielle du rapport de représentation directe. Il s'ensuit que l'application de l'art. 45a OLTVA est exclue lorsque le représentant n'agit pas expressément au nom et pour le compte du représenté. L'art. 45a OLTVA ne peut intervenir que lorsque le représentant agit certes expressément au nom et pour le compte du représenté, mais ne remplit pas les exigences formelles résultant de la pratique administrative de l'AFC (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1427/2006 du 23 novembre 2007 consid. 2.5.4, A-1379/2006 du 10 septembre 2007 consid. 2.3, A-1462/2006 du 6 septembre 2007 consid. 2.2.4, A-1428/2006 du 29 août 2007 consid. 3.2 et A-1383/2006 du 19 juillet 2007 consid. 3.4.3).

En ce sens, il y a lieu de considérer que l'assouplissement adopté par l'AFC, 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).

5.

En l'espèce, X._____ SA a été chargée par la société Y._____ de procéder à la livraison des coffrets "découverte" ("packs trois mois") d'une valeur de Fr. 160.-- et refuse d'acquitter la TVA sur les montants de ses ventes. Dans un premier temps, il incombe au Tribunal de céans de déterminer si la recourante a effectué des opérations soumises à la TVA dans le cadre de la livraison des "pack trois mois" Y._____ à ses clients (consid. 5.1). Dans l'affirmative, on examinera, dans un second temps, si X._____ SA a agi en qualité de simple intermédiaire et si elle peut dès lors se prévaloir d'un rapport de représentation directe. A cet égard, il s'agira d'abord de vérifier, au regard de la loi et de la jurisprudence relative à l'art. 11 al. 1 LTVA, si

les conditions légales posées en matière de représentation directe sont réalisées (consid. 5.2). 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. 5.3).

5.1 Au vu des pièces figurant au dossier et des déclarations de la recourante (cf. ch. 2 des conditions de collaboration entre X._____ SA et Y._____, annexe 3 jointe au mémoire de réclamation [pièce AFC no 5]), la vente des coffrets "découverte" se déroule de la façon suivante. X._____ SA et Y._____ sont initialement liées par des conditions de collaboration, datées du 4 décembre 2000, pour une durée de six mois, au terme desquels les parties ont apparemment conclu un contrat de distributeur agréé. Selon ces documents, la recourante démarche les clients potentiels par téléphone, les personnes intéressées passant commande par ce biais. X._____ SA se charge ensuite d'expédier aux clients ayant passé commande les "packs trois mois", contenant notamment un décodeur Y._____ dont la société Y._____ reste propriétaire, une facture de Fr. 160.-- correspondant au prix du "pack trois mois" et émise à l'en-tête de la recourante, ainsi qu'un contrat d'abonnement à la chaîne Y._____. A la réception du coffret, le client verse le montant de Fr. 160.--, au moyen de la facture jointe à cet effet, directement sur le compte de X._____ SA. Il complète, signe et envoie le contrat à Y._____, puis paie directement en mains de ladite société dès le 4ème mois.

5.1.1 Il n'est pas nié dans le cas présent que la remise d'un coffret "découverte" contre le payement du montant de Fr. 160.-- constitue un échange de prestations au sens de l'art. 5 al. 1 LTVA. Il est en outre indiscutable qu'un contrat d'abonnement est à cette occasion remis au destinataire de la prestation afin qu'il le complète, le signe et le retourne à Y._____. Un contrat est alors conclu entre Y._____ et l'acquéreur du "pack trois mois" et l'on peut dès lors se demander s'il n'y a pas livraison directe entre Y._____ et le client. C'est précisément le lieu de rappeler qu'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. consid. 2.2 ci-avant). Or, il n'est en l'espèce pas contestable que la recourante participe activement à l'opération, dès lors qu'elle réalise le démarchage à domicile, envoie le "pack trois mois" au client recruté et se charge de l'encaissement du montant de

Fr. 160.--. Il est au surplus patent que Y._____ et X._____ SA ont conclu deux contrats qui les ont successivement liées (annexes 3 et 4 jointes au mémoire de réclamation [pièce AFC no 5]), aux termes desquels la recourante s'engageait à démarcher en Suisse de nouveaux clients pour le compte de Y._____, ainsi qu'à leur livrer les coffrets "découverte". Partant, il est indéniable que la recourante participe activement à l'opération et que celle-ci vaut prestation de services ou livraison de biens au sens de l'art. 5 al. 1 let. a et b LTVA, dès lors qu'elle est effectuée à des clients domiciliés sur territoire suisse.

5.1.2 Il sied également de relever ici que les montants payés en contrepartie de la livraison des "packs trois mois" sont versés directement sur le compte de la recourante au moyen d'un bulletin de versement libellé à son nom et émis à son en-tête. Au vu de l'importance primordiale que revêt la facturation dans le système de la TVA (cf. consid. 2.2 ci-avant), il faut clairement admettre l'existence d'un stade TVA, s'agissant de la vente par X._____ SA des coffrets "découverte" à ses clients, stade sur lequel il convient de se prononcer en matière de TVA, dès lors notamment que ces opérations se déroulent sur territoire suisse.

5.2 Relativement à la vente des "packs trois mois", la recourante affirme avoir expressément agi au nom et pour le compte de Y._____. Elle allègue ce faisant un rapport de représentation directe, dont il résulterait que les chiffres d'affaires en question ne lui seraient pas attribuables. A cet égard, il convient de relever ce qui suit.

5.2.1 Pour étayer ses allégations, la recourante produit les deux contrats qui l'ont successivement liée à Y._____, soit les conditions de collaboration initiales ainsi que le contrat subséquent, intitulé "contrat de distributeur agréé suisse" (annexes 3 et 4 jointes au mémoire de réclamation [pièce AFC no 5]), et dont il ressortirait clairement qu'elle agissait en tant que représentante directe de Y._____. Relativement à ce dernier document, il convient de relever qu'il résulte du but d'un tel accord que le distributeur commercialise généralement en son propre nom le produit du fournisseur (cf. communication concernant l'appréciation des accords verticaux, décision de la Commission de la concurrence du 18 février 2002, qui parle de revente du produit). La recourante fait cependant valoir que, nonobstant sa dénomination, la collaboration des parties se

rapprocheraient plus, de par sa nature, d'un contrat d'agence. C'est précisément le lieu de rappeler qu'en l'occurrence, la qualification des contrats conclus entre X._____ SA et Y._____ n'est pas déterminante. C'est effectivement d'après le droit fiscal qu'il importe de qualifier les rapports de représentation en la matière, et non d'après le droit civil (cf. consid. 2.2 ci-avant). Il peut dès lors y avoir un contrat de distribution, respectivement d'agence, impliquant représentation directe au plan du droit privé, mais représentation indirecte pour ce qui est de l'impôt sur le chiffre d'affaires (arrêt du Tribunal fédéral 2A.400/1997 du 27 mai 1998 consid. 5a, 5b/aa et 5b/dd). Ce qui est effectivement primordial, en matière de TVA, c'est bien d'apparaître et d'agir comme tel vis-à-vis d'autrui, indépendamment de la nature civile des relations contractuelles (internes) existantes (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; cf. consid. 3.1 ci-avant). Les conditions de collaboration initiales, de même que le "contrat de distributeur agréé suisse" conclus entre la recourante et Y._____, ne sauraient à cet égard valoir communication expresse aux clients recrutés de l'existence d'un rapport de représentation directe entre X._____ SA et Y._____. Outre le fait que ces documents ne font aucune mention d'un tel rapport, ils n'ont en effet jamais été portés à la connaissance des destinataires de la prestation.

5.2.2 En outre, et ainsi qu'on l'a vu (cf. consid. 5.1 ci-avant), après avoir accusé réception du "pack trois mois", le client verse le montant de Fr. 160.--, au moyen de la facture jointe à cet effet et émise à l'en-tête de la recourante, directement sur le compte de cette dernière. Il sied à ce propos de rappeler que la facturation constitue un indice important, voire une présomption, que l'opération en question a été effectuée par l'auteur de la facture, agissant en principe en son propre nom (cf. consid. 2.2 ci-avant). En l'occurence, le texte de la facture émise par X._____ SA a évolué au fil du temps. Les pièces collectées par l'AFC lors du contrôle sont émises à la seule en-tête de la recourante (cf. facture no 100002 du 1er mai 2001, no 21466 du 6 août 2001 et no 103108 du 13 septembre 2001 [pièce AFC no 7]). Les termes "Coffret Y._____" y apparaissent assurément, mais ils n'expriment nullement que X._____ SA distribue les "packs trois mois" au nom et pour le compte de Y._____. En tant que ces factures contiennent une phrase par laquelle la recourante remercie le client d'avoir choisi "son" offre spéciale d'abonnement à Y._____,

elles constituent au contraire un indice important que la recourante distribue en son nom les coffrets "découverte".

La recourante a certes produit une facture datée du 7 janvier 2003, émise à son en-tête et sur laquelle apparaît le logo «Y._____», suivi du texte "Service d'abonnements" (cf. annexe 8 jointe au mémoire de réclamation [pièce AFC no 5]); l'adresse et le numéro de téléphone qui suivent sont cependant ceux de la recourante. Ce document ne fournit au surplus aucune indication sur la raison de cette mention et ne contient donc aucune référence à un quelconque rapport de représentation. Il n'apparaît donc pas suffisant au regard de la loi et de la jurisprudence relative à l'art. 11 al. 1 LTVA (cf. consid. 3.3 ci-avant). Partant, il est dans ces circonstances exclu de considérer cette facture comme faisant expressément état de la qualité de représentante directe de la recourante dans le cadre de ces activité de vente des coffrets "découverte".

5.2.3 C'est également à tort que la recourante se prévaut à cet égard des contrats d'abonnement conclus entre Y._____ et les clients recrutés. Selon ses allégations, il apparaît clairement, dans une perspective économique, que le contrat en question constitue le centre de gravité de la relation triangulaire entre X._____ SA, le destinataire de la prestation et Y._____, de sorte qu'il ne faisait aucun doute pour les personnes démarchées que la recourante agissait en qualité de représentante directe de Y._____. Il convient d'abord à ce propos de rappeler que l'analyse économique déterminante en la matière doit s'opérer sous l'angle de la TVA, et non sous l'angle du droit privé. A cet égard et ainsi qu'on l'a vu (cf. consid. 2.2 ci-avant), la facturation revêt une importance déterminante en droit de la TVA, au point de constituer une présomption que l'opération en question a été effectuée par l'auteur de la facture, agissant en son propre nom. Il ne suffit en outre pas que le destinataire de la prestation puisse ou doive inférer des circonstances qu'il existe un rapport de représentation. Pour qu'il s'agisse d'un rapport de représentation directe au sens de l'art. 11 al. 1 LTVA, il est en effet nécessaire que le représentant déclare expressément agir au nom et pour le compte du représenté (cf. consid. 3.3 ci-avant). Or, le contrat d'abonnement inclus dans le coffret "découverte" remis par X._____ SA aux clients démarchés ne fait aucune mention d'un tel rapport de représentation directe. Le nom de la recourante n'apparaît au surplus nulle part sur ce document. Il en va par ailleurs de même

s'agissant de la lettre de bienvenue envoyée aux personnes recrutées suite à l'enregistrement de leur abonnement dans le système informatique de Y._____ (cf. pièce AFC no 7).

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 dans le cadre de la fourniture des "packs trois mois". En effet, il apparaît clairement que la recourante ne leur a pas indiqué expressément qu'elle agissait au nom et pour le compte de Y._____, en désignant au surplus celle-ci par son nom, ce qui seul permettrait d'admettre l'existence d'un rapport de représentation directe au sens de l'art. 11 al. 1 LTVA (cf. consid. 3.3 ci-avant).

Il convient également de relever ici que les documents en question étaient transmis aux clients après que la transaction eut été finalisée par téléphone, soit après l'acceptation de l'offre de vente qui opère le rapport d'échange entre prestation et contre-prestation (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_325/2007 du 13 février 2008 consid. 2.1.3). A ce stade, l'indication d'un éventuel rapport de représentation directe aurait quoi qu'il en soit paru tardive. La mention d'un tel rapport aurait en effet dû intervenir avant la conclusion du contrat, soit au cours de l'entretien téléphonique déjà. A cet égard, l'attestation d'une ancienne employée de la recourante au sujet d'un textuel établissant le scénario de démarchage téléphonique que devait suivre les opérateurs de X._____ SA ne saurait constituer un moyen de preuve suffisant, dès lors qu'elle provient de l'entité même qui entend en retirer un bénéfice (cf. décision de la CRC 2001-135 du 23 avril 2003 consid. 5) et qu'au surplus, les pièces établies après coup ont, sur le plan fiscal, une valeur probante quasi nulle (cf. les arrêts du Tribunal fédéral 2C_614/2007 du 17 mars 2008 consid. 3.4, 2C_470/270 du 19 février 2008 consid. 3.4, ATF 133 IV 153 consid. 7.2 et 7.4 in fine; cf. également arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1373/2006 du 16 novembre 2007 consid. 3.4). Au demeurant, le script produit et le document censé prouver son archivage électronique en date du 21 juillet 2003 ne permettent pas d'établir que le textuel en question a bien été utilisée durant les périodes fiscales litigieuses, ni que le scénario décrit a bien été suivi lors des entretiens téléphoniques. De surcroît, si l'on s'en tient au texte de cette note, les démarcheurs se seraient présentés comme étant "de Y._____", sans citer le nom de la recourante, excluant ainsi, à tort, toute forme de représentation. Il apparaît dès lors que la recourante n'a nullement établi la réalité du

rapport de représentation directe dont elle se prévaut et doit donc en supporter les conséquences (cf. consid. 3.5 ci-avant).

Partant, l'argument de la recourante, selon lequel elle aurait agi expressément au nom et pour le compte de Y._____ dans le cadre de la vente des "packs trois mois", ne résiste pas à l'examen.

5.3 Il reste encore à déterminer si l'introduction de l'art. 45a OLTVA concernant le traitement des vices de forme conduit à une appréciation différente de la situation. Le Tribunal administratif fédéral a en effet cautionné la pratique de l'AFC, qui consiste à appliquer cette disposition également aux contestations pendantes au 1er juillet 2006 (cf. consid. 4.2 ci-avant), ce qui vaut donc aussi pour la présente affaire. Toutefois, le Tribunal de céans a également souligné que l'art. 45a OLTVA concernait uniquement les vices de forme et ne protégeait aucunement le contribuable contre l'absence de réalisation des conditions matérielles (consid. 4.3 ci-avant). En matière de représentation directe, il a précisé que l'exigence d'agir expressément au nom et pour le compte du représenté constituait non pas un vice formel, mais une condition matérielle du rapport de représentation directe (consid. 4.4 ci-avant). Or, c'est précisément de cela qu'il s'agit en l'occurrence, de sorte que l'art. 45a OLTVA ne saurait trouver application.

5.4 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. consid. 3.4 ci-avant). Par conséquent, il existe du point de vue de la TVA deux prestations distinctes, l'une entre Y._____ et la recourante, l'autre entre la recourante et ses propres clients, ainsi que deux chiffres d'affaires correspondants, dont l'un est imposable auprès de X._____ SA. La vente des coffrets "découverte" est ainsi imposable auprès de la recourante. Etant précisé que cette dernière ne conteste pas le taux d'imposition appliqué, la reprise fiscale effectuée par l'AFC s'avère justifiée et le recours doit être rejeté.

6.
Dans la mesure où ils s'avèrent pertinents, les autres griefs de la recourante ne résistent pas à l'examen.

6.1 S'agissant tout d'abord de l'argument, avancé dans le recours, de la dissociation entre la fourniture des "packs trois mois" et la conclusion des contrats d'abonnement, il y a lieu de préciser ce qui

suit. En vertu du principe de l'unité de la prestation, expressément ancré à l'art. 36 al. 4 LTVA, les prestations étroitement liées d'un point de vue économique et qui ne peuvent être dissociées constituent une seule prestation. Des prestations rattachées les unes aux autres sont ainsi traitées comme une unité lorsqu'on se trouve en présence d'une prestation composite unique, soit lorsque la prestation est formée de différentes composantes de natures différentes, qui sont caractérisées par leur lien intrinsèque ou physique permanent (cf. arrêts du Tribunal fédéral 2A.756/2006 du 22 octobre 2007 consid. 2.4 et 2A.40/2007 du 14 novembre 2007 consid. 2.2; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1380/2006 et A-1381/2006 du 27 septembre 2007 consid. 4.2.1, A-1443/2006 du 25 septembre 2007 consid. 2.3). Dans le cas présent, il n'est pas contesté que les contrats d'abonnement étaient intégrés dans les "packs trois mois" livrés par la recourante et que cette dernière encaissait la somme pleine et entière versée en contrepartie. Il apparaît dès lors indiscutable qu'il n'y a qu'une seule opération, certes composite, mais néanmoins insécable. Peu importe en l'occurrence la qualification de cette opération. Tout au plus le Tribunal de céans incline-t-il à penser qu'il s'agit ici de livraisons de biens, puisque les coffrets "découverte" ont été importés en Suisse et donc certainement imposés à titre de biens, conformément à l'art. 73 al. 1 et al. 2 let. a LTVA.

En considération de ce qui précède, il est donc erroné de prétendre qu'il y a, dans le cas présent, dissociation entre la livraison des "packs trois mois" et la conclusion des contrats d'abonnement.

6.2 Demeure réservé l'argument selon lequel la recourante est intervenue dans le seul cadre d'un mandat d'encaissement. Compte tenu de la règle générale de l'art. 11 al. 2 LTVA, le cas du mandat d'encaissement doit en principe être considéré comme l'exception et s'imposer uniquement lorsque l'analyse de la situation y conduit clairement. Une vision différente reviendrait en effet tout simplement à contourner les règles formelles de l'art. 11 LTVA (cf. décisions de la CRC du 14 août 2002 in : JAAC 67.19 consid. 3e et du 11 0ctobre 2000 in : JAAC 65.59 consid. 3c/cc). Dans le cas présent, il ressort clairement du dossier que X._____ SA a activement participé à la vente des coffrets "découverte" (cf. consid. 5.1 ci-avant). C'est en effet elle qui a été chargée, non seulement de démarcher les clients potentiels, mais encore d'effectuer elle-même, en son nom propre et avec facturation séparée, la livraison des "packs trois mois". A

l'évidence, les conditions matérielles d'un mandat d'encaissement ne sont pas remplies (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1378/2006 du 27 mars 2008 consid. 3.4, non entré en force). On peut au surplus ajouter que si X._____ SA avait été mandatée à la seule fin d'encaisser les Fr. 160.-- correspondant au prix desdits coffrets, il est probable qu'elle n'aurait pas procédé elle-même à la facturation de l'opération TVA et, à tout le moins, il est certain qu'elle aurait indiqué qu'elle agissait pour le compte de Y._____, faute de quoi les clients auraient certainement hésité à régler leurs factures. En considération de ces éléments, il n'est donc guère soutenable d'affirmer que X._____ SA s'est limitée à fournir une simple prestation d'encaissement, et l'argument de la recourante doit dès lors être rejeté.

6.3 La recourante propose au surplus l'audition de Z._____ ainsi que de W._____, représentant de Y._____, au sujet de la teneur des entretiens téléphoniques entre ses opérateurs et les clients démarchés. Il y a lieu de rappeler à cet égard que le juge peut procéder à une appréciation anticipée des preuves qui lui sont offertes, s'il a la certitude qu'elles ne pourraient l'amener à modifier son opinion (cf. ATF 122 II 469 consid. 4a in fine). En d'autres termes, l'autorité peut mettre un terme à l'instruction lorsque les preuves administrées lui ont permis de former sa conviction et que, procédant d'une manière non arbitraire à une appréciation anticipée des preuves qui lui sont proposées, elle a la certitude que ces dernières ne pourraient l'amener à modifier son opinion (cf. ATF 130 II 429 consid. 2.1; arrêts du Tribunal fédéral 2C_115/2007 du 11 février 2008 consid. 2.2, 2A.11/2007 du 25 octobre 2007 consid. 2.3.5, 2A.701/2006 du 3 mai 2007 consid. 5.2, 2A.285/1998 du 9 mars 1999 consid. 2; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1681/2006 du 13 mars 2008 consid. 5.4, A-1599/2006 du 20 mars 2008 consid. 2.4, A-1392/2006 du 29 octobre 2007 consid. 2 et 7.2). C'est aussi le cas si les moyens de preuve offerts par la partie sont sans pertinence ou si l'état de fait se laisse suffisamment appréhender en tant que tel (cf. décision de la CRC du 27 juillet 2004 in : JAAC 69.7 consid. 4b/cc). Dans le cas présent, les témoignages requis ne paraissent nullement nécessaires. En effet, vu la conclusion incontestable à laquelle parvient le Tribunal de céans, des allégations orales, selon lesquelles la recourante aurait expressément agi au nom et pour le compte de Y._____, ne sauraient être acceptées. Procédant à une appréciation

anticipée des preuves, le Tribunal de céans renonce dès lors à l'audition des témoins requise par la recourante.

7.
Les considérations qui précèdent conduisent le Tribunal administratif fédéral à rejeter le recours. Vu l'issue de la cause, en application de l'art. 63 al. 1 PA et des art. 1 ss du Règlement du 11 décembre 2006 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral (FITAF, RS 173.320.2), les frais de procédure, par Fr. 5'000.-, comprenant l'émolument judiciaire et les débours, sont mis à la charge de la recourante qui succombe. L'autorité de recours impute, dans le dispositif, l'avance sur les frais de procédure correspondants. Une indemnité à titre de dépens n'est pas allouée (art. 64 al. 1 PA a contrario, respectivement art. 7 al. 1 FITAF a contrario).

Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :

1.
Le recours est rejeté.

2.
Les frais de procédure, d'un montant de Fr. 5'000.--, sont mis à la charge de la recourante. Ce montant est compensé par l'avance de frais déjà versée de Fr. 5'000.-.

3.
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 : Le greffier :

Pascal Mollard Raphaël Bagnoud

Indication des voies de droit :

La présente décision peut être attaquée devant le Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14, par la voie du recours en matière de droit public, dans les trente jours qui suivent la notification (art. 82 ss, 90 ss et 100 de la loi du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral [LTF, RS 173.110]). Le mémoire doit être rédigé dans une langue officielle, indiquer les conclusions, les motifs et les moyens de preuve, et être signé. La décision attaquée et les moyens de preuve doivent être joints au mémoire, pour autant qu'ils soient en mains du recourant (voir art. 42 LTF).

Expédition :