



Cour I
A-1570/2006
{T 0/2}

Arrêt du 13 septembre 2008

Composition

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

Parties

X._____, ***,
représentée par Maître Stéphane Riand, avocat, ***,
recourante,

contre

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

Objet

TVA (OTVA); identité du prestataire; principe de la
transparence; succession fiscale; période du 1er mars
1999 au 31 décembre 2000.

Faits :**A.**

X._____ a pour but l'exploitation et la construction d'installations de sport et de loisirs, ainsi que toutes affaires mobilières et immobilières, l'importation et l'exportation d'installations. Les parts de cette société sont détenues par Y._____ et Z._____, tous deux associés gérants avec signature individuelle.

X._____ a été inscrite au registre du commerce le 11 août 1999. Par déclaration adressée à l'AFC le 7 décembre 1999, elle a déclaré assumer les obligations contractées en son nom avant l'inscription au registre du commerce.

X._____ a complété et transmis à l'AFC un questionnaire pour l'assujettissement comme contribuable TVA le 26 novembre 1999, en indiquant avoir débuté son activité en mars de la même année. Elle a dès lors été immatriculée au registre des contribuables avec effet au 1er mars 1999.

B.

Lors d'un contrôle qui s'est déroulé les 18 et 19 novembre 2002, l'AFC a constaté des erreurs d'imposition. Elle a établi plusieurs décomptes complémentaires, parmi lesquels le décompte complémentaire n ° *** du 12 février 2003, portant sur la période fiscale du 1er mars 1999 au 31 décembre 2000 et totalisant Fr. ***.-. L'AFC a expliqué que cette reprise fiscale concernait la vente d'une installation de loisir – à savoir une catapulte géante - à la société A._____ en date du 1er mars 2000, dont le prix, à savoir Fr. ***, n'avait pas été comptabilisé dans les comptes d'X._____, mais partagé entre ses deux associés. Les recettes tirées de l'exploitation de cette même catapulte, représentant Fr. *** pour 1999, telles que comptabilisées dans la raison individuelle de Y._____, ont également été imposées par le biais de ce même décompte complémentaire.

L'AFC a justifié ces reprises par le principe de l'unité de l'entreprise, postulant que l'assujettissement s'étende à tous les chiffres d'affaires réalisés par le contribuable, respectivement à toutes les branches d'exploitation de son entreprise.

C.

X._____ a contesté cette reprise fiscale par courriers du 13 mars et du 4 juillet 2003. Elle a réitéré son objection par l'entremise de son mandataire le 8 juin 2004. Elle a fait valoir que la vente de la catapulte avait été effectuée par Y._____ et Z._____ en leurs noms personnels.

Le 10 janvier 2005, l'AFC a confirmé la reprise fiscale par décision formelle. Elle a confirmé l'argument tiré du principe de l'unité de l'entreprise.

X._____ a formé réclamation contre cette décision, le 4 février 2005, en soulignant en substance que Y._____, Z._____ et X._____ étaient indépendants sur un plan économique.

D.

Le 10 janvier 2006, en réponse à une requête de l'AFC, X._____ lui a transmis divers documents, parmi lesquels un contrat conclu le 2 mars 1999 entre A._____, Z._____ et Y._____ pour la mise à disposition d'une surface à l'intérieur du parc *** et une convention passée le 28 février 2000 entre ces mêmes personnes pour le rachat de la catapulte déjà évoquée.

Le 9 février 2006, l'AFC a adressé à X._____ le décompte complémentaire n° ***, par lequel elle a repris la part des recettes résultant de l'exploitation de la catapulte géante encaissées par Z._____. Il en est résulté une reprise fiscale supplémentaire de Fr. ***. Ce décompte complémentaire a été pareillement contesté par X._____.

E.

Par décision sur réclamation du 1er mars 2006, l'AFC a confirmé le montant du décompte complémentaire n° ***, soit Fr. ***, ainsi que celui résultant du décompte complémentaire n° ***, à savoir Fr. ***. Déduction faite d'un crédit relatif au 3ème trimestre 2002, elle a calculé qu'il subsistait une dette fiscale de Fr. *** afférente à la période fiscale du 1er mars 1999 au 31 décembre 2000, plus intérêt moratoire dès le 1er mai 2001. L'AFC a précisé que les recettes ayant trait à l'exploitation de la catapulte – formant l'un des objets de la reprise fiscale litigieuse – résultaient en fait de la vente au public de billets donnant accès à cette installation.

F.

X._____ a déféré cette décision à la Commission fédérale de recours en matière de contributions, par recours du 23 mars 2006. Le 16 mai 2006, l'AFC a conclu au rejet de ce recours.

Les autres faits déterminants seront évoqués dans les considérants qui suivent.

Droit :**1.**

1.1 Aux termes de l'art. 65 LTVA (RO 2000 1300), en relation avec l'art. 71a al. 1 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (RO 1992 288), tous deux en vigueur jusqu'au 1er janvier 2007, les décisions sur réclamation rendues par l'AFC pouvaient faire l'objet d'un recours auprès de la Commission fédérale de recours en matière de contributions (CRC), dans les trente jours suivant leur notification. Ces dispositions ont été abrogées par le ch. 52, respectivement par le ch. 10 de l'annexe à la loi du 17 juin 2005 sur le Tribunal administratif fédéral (LTAF, RS 173.32), avec effet au 1er janvier 2007. Aux termes de l'art. 33 let. d LTAF, le Tribunal administratif fédéral connaît désormais des recours contre les décisions des départements et des unités de l'administration fédérale qui leur sont subordonnées ou administrativement rattachées. Selon l'art. 53 al. 2 LTAF, les recours pendants devant les commissions fédérales de recours à l'entrée en vigueur de cette loi sont traités par le Tribunal administratif fédéral dans la mesure où celui-ci est compétent. Ces recours sont par ailleurs jugés sur la base du nouveau droit de procédure (art. 53 al. 2 in fine LTAF), c'est-à-dire par la loi fédérale 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).

1.2 En l'occurrence, le recours contre la décision sur réclamation de l'AFC du 1er mars 2006 a été interjeté le 23 mars suivant auprès de la CRC. Il a donc été déposé dans le délai légal de trente jours prescrit par l'art. 50 al. 1 PA et au surplus devant l'autorité de recours alors compétente. Un examen préliminaire révèle en outre qu'il remplit les exigences posées à l'art. 52 PA et qu'il ne présente aucune carence de forme ou de fond. Il convient dès lors d'entrer en matière.

1.3 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 est entrée en vigueur le 1er janvier 2001 (cf. arrêté du Conseil fédéral du 29 mars 2000, RO 2000 1346) et l'OTVA a été abrogée à partir de cette même date. Selon l'art. 93 al. 1 LTVA, les dispositions abrogées ainsi que leurs dispositions d'exécution sont applicables, sous réserve de l'art. 94 LTVA, à tous les faits et rapports juridiques ayant pris naissance au cours de leur durée de validité. Aux termes de l'art. 94 al. 1 LTVA, le nouveau droit s'applique aux opérations effectuées dès son entrée en vigueur.

L'ordonnance régissant la taxe sur la valeur ajoutée s'applique dès lors au présent litige, qui porte exclusivement sur les périodes fiscales allant du 1er mars 1999 au 31 décembre 2000.

1.4 Le litige concerne la reprise fiscale portant sur les recettes liées à l'exploitation et à la vente d'une installation de loisirs, plus précisément d'une catapulte géante. Le caractère en soi imposable de ces chiffres d'affaires n'est pas contesté. Cependant, la recourante fait valoir que les opérations déterminantes ont été réalisées par ses associés à titre personnel, de sorte qu'elle n'est pas redevable de la TVA y afférente. Il s'agit ainsi en définitive de déterminer à quel sujet fiscal ces chiffres d'affaires doivent être attribués, soit en d'autres termes de délimiter l'étendue de l'assujettissement de la recourante. Cette question doit être résolue au regard du principe de l'unité de l'entreprise (consid. 2), voire de l'évasion fiscale (consid. 3), dont il s'agira de rappeler les principes, avant de les appliquer au cas d'espèce (consid. 4).

2.

Le principe de l'unité de l'entreprise permet de cerner le concept de l'indépendance ancré à l'art. 17 al. 1 OTVA (respectivement à l'art. 21

al. 1 LTVA). Développé et confirmé en premier lieu sous le régime de l'impôt sur le chiffre d'affaires (IChA), il s'applique de jurisprudence constante également dans le cadre de la TVA (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_518/2007 du 11 mars 2008 consid. 2.3; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1550/2006 du 16 mai 2008 consid. 7.1 et A-1428/2006 du 29 août 2007 consid. 2.5; décision de la CRC 2004-033 du 10 août 2005 in Jurisprudence des autorités administratives de la Confédération [JAAC] 70.9 consid. 2c/aa; DIETER METZGER, Handbuch der Warenumsatzsteuer, Muri 1983, p. 107 s., ch. 213 ss).

2.1 Dans son acception première, le principe de l'unité de l'entreprise énonce que l'assujetti impose l'ensemble de ses chiffres d'affaires, provenant de toutes les branches de son activité, sous réserve de ceux résultant d'activités appartenant à la sphère privée (s'agissant par exemple de raisons individuelles) ou publique (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1392/2006 du 29 octobre 2007 consid. 3.3, A-1517/2006 et 1520/2006 du 29 août 2007 consid. 4.2.2, A-1382/2006 du 19 juillet 2007 consid. 2.3 et les références citées).

L'assujettissement englobe ainsi les chiffres d'affaires issus de l'ensemble des locaux commerciaux, usines et établissements d'un sujet fiscal, peu importe que certaines parties de l'entreprise portent un nom distinct, tiennent leur propre comptabilité, s'adressent mutuellement des factures, etc. (cf. arrêts du Tribunal fédéral du 29 avril 2002 in Archives de droit fiscal suisse [Archives] vol. 71 p. 305 consid. 3, du 27 novembre 2000 in Archives vol. 62 p. 695 consid. 3b; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1550/2006 du 16 mai 2008 consid. 7.1, A-1474/2006 du 28 janvier 2008 consid. 2.4.1, A-1351/2006 du 29 octobre 2007 consid. 3.2, A-1392/2006 du 29 octobre 2007 consid. 3.3, A-1428/2006 du 29 août 2007 consid. 2.5, A-1382/2006 du 19 juillet 2007 consid. 2.3 et 3.4.1; décisions de la CRC du 5 septembre 2005 in JAAC 70.8 consid. 2c et 4a, CRC 2004-033 du 10 août 2005 in JAAC 70.9 consid. 2c/aa; GERHARD SCHARFROTH/ DOMINIK ROMANG, mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Bâle-Genève-Münich 2000, ad art. 21 LTVA, ch. marg. 36; JEAN-MARC RIVIER/ANNIE ROCHAT PAUCHARD, La taxe sur la valeur ajoutée, Fribourg 2000, p. 108).

2.2 Le principe de l'unité de l'entreprise connaît également un deuxième sens, dit dérivé, qui s'est développé sous l'égide de la jurisprudence.

2.2.1 Pour bien le comprendre, il faut garder à l'esprit que l'analyse d'un cas de figure sous l'angle de la TVA, qui est un impôt fondé sur les transactions économiques, doit être effectuée aussi bien sous l'angle de droit civil que sous un angle économique. Cela étant, la difficulté se pose lorsque la construction de droit civil ne correspond pas à la réalité économique (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2A.61/2006 du 29 novembre 2006 consid. 3.1; BLUMENSTEIN/LOCHER, *System des schweizerischen Steuerrecht*, 6ème éd., Zürich 2002, p. 30 s.). Là où cette correspondance fait défaut, il s'impose de s'en tenir au résultat de l'examen économique effectif (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2A.61/2006 du 29 novembre 2006 consid. 3.1; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1474/2006 du 28 janvier 2008 consid. 2.3.2; ALOIS CAMENZIND/NIKLAUS HONAUER/KLAUS A. VALLENDER, *Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz*, 2ème éd., Berne 2003, ch. 173 p. 80). Dans le système de la taxe sur la valeur ajoutée, il y a donc prééminence de la réalité économique sur les formes de droit civil adoptées.

2.2.2 Le principe de l'appréciation économique a différents aspects, dont l'un a fait l'objet d'une jurisprudence topique à tel point qu'on pourrait le considérer comme un concept autonome, à savoir le principe de l'unité de l'entreprise. Toutefois, il s'agit bien là d'un aspect particulier du principe de l'appréciation économique, qui est appliqué par l'autorité fiscale pour réunir des entités distinctes juridiquement, alors qu'elles forment une entité économique unique. Il a alors pour conséquence que les entités en question forment un seul sujet fiscal et reçoivent un seul numéro d'assujetti (cf. arrêts du Tribunal fédéral 2A.75/2002 du 9 août 2002 consid. 3.1, 2A.222/2002 du 4 septembre 2002 consid. 3.1; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1550/2006 du 16 mai 2008 consid. 7.2, A-1474/2006 du 28 janvier 2008 consid. 2.4.2 et A-1520/2006 du 29 août 2007 consid. 4.2.2).

En effet, il s'agit d'éviter que par des séparations, en soi légales mais factices, les opérateurs abusent de leur droit de constituer des entités séparées, afin par exemple d'éviter un assujettissement (cf. arrêts du Tribunal fédéral 2A.222/2002 consid. 3.1 et 3.2, 2A.75/2002 du 9 août 2002 consid. 3 in Archives vol. 71 p. 305; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1517 et 1520/2006 du 29 août 2007 consid. 4.2.2; voir aussi

décision de la CRC 2001-066 du 18 novembre 2002 in JAAC 70.8 consid. 2c).

Cela étant, il faut préciser que ce principe n'a rien à voir avec l'évasion fiscale. La question d'une évasion fiscale se pose là où se termine le processus d'interprétation (cf. PIERRE-MARIE GLAUSER, *Evasion fiscale et interprétation économique en matière de TVA* in Archives vol. 75 p. 727 ss, p. 736 s.), notamment de l'interprétation du concept de l'indépendance de l'art. 17 al. 1 OTVA, et requiert la réalisation de conditions spécifiques (ci-après : consid. 3).

2.2.3 Savoir si des sociétés juridiquement indépendantes forment une unité sur un plan économique doit être tranché sur la base de l'ensemble des circonstances, à l'aide d'indices. Plaident en particulier pour une unité économique l'absence de séparation spatiale, organisationnelle et de direction entre des entreprises, l'existence de caisses communes, des éléments tels qu'un numéro de téléphone, de fax ou un papier commercial commun (cf. arrêts du Tribunal fédéral 2A.75/2002 du 9 août 2002 consid. 3.2, 2A.222/2002 du 4 septembre 2002 consid. 3.2; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1550/2006 du 16 mai 2008 consid. 7.2, A-1474/2006 du 28 janvier 2008 consid. 2.4.2). Le principe de l'unité de l'entreprise dans sa forme dérivée a également été appliqué lorsque les activités commerciales de deux sociétés se recoupaient, qu'il n'y avait ni séparation spatiale, ni distinction claire entre celles-ci sur le marché et qu'il existait de surcroît entre elles une interdépendance personnelle; il s'agit alors en définitive d'un seul sujet fiscal, malgré le fait que les entreprises en question soient juridiquement distinctes sur le plan du droit civil (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2A.61/2006 du 29 novembre 2006 consid. 3.2).

3. Ceci étant clarifié, il faut évoquer les conditions – bien distinctes – de l'évasion fiscale.

3.1 Les transactions juridiques qui sont destinées à éluder l'assujettissement ou l'impôt ne déploient pas d'effets juridiques en matière fiscale. Alors que ce principe figurait expressément dans le texte légal sous l'IchA (art. 8 al. 4 AChA), la TVA ne contient pas une telle clause générale anti-abus. Les conditions dans lesquelles il y a évasion fiscale, c'est-à-dire imposant aux autorités fiscales de ne plus

accepter une construction juridique destinée à minimiser des impôts, ont été précisées par le biais de la jurisprudence du Tribunal fédéral.

3.2 Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, il y a évasion fiscale lorsque (a) la forme juridique choisie par le contribuable apparaît comme insolite, inappropriée ou étrange, en tout cas inadaptée au but économique poursuivi, (b) lorsqu'il y a lieu d'admettre que ce choix a été abusivement exercé uniquement dans le but d'économiser des impôts qui auraient été dus si les rapports de droit avaient été aménagés de façon appropriée, (c) lorsque le procédé choisi conduirait effectivement à une notable économie d'impôt s'il était accepté par l'autorité fiscale.

Si ces trois conditions sont remplies, ce qui doit être examiné sur la base des circonstances concrètes du cas d'espèce, l'autorité fiscale est autorisée à s'écarter de la forme juridique – même si celle-ci apparaît valable et efficace sous l'angle du droit civil – dont l'opération est revêtue et à substituer à l'agencement formel donné à une transaction par le contribuable un autre état de fait correspondant à la transaction sous-jacente véritablement envisagée. En d'autres termes, l'imposition doit alors être fondée non pas sur la forme choisie par le contribuable, mais sur la situation qui aurait dû être l'expression appropriée au but économique poursuivi par l'intéressé (cf. ATF 131 II 627 consid. 5.2; arrêt du Tribunal fédéral 2C_632/2007 du 7 avril 2008 consid. 4.1, 2A.660/2006 du 8 juin 2007 consid. 5.1, 2A.61/2006 du 29 novembre 2006 consid. 3.1, 2A.123/2006 du 10 juillet 2006 consid. 2.2; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1415/2006 du 14 juillet 2008 consid. 2.4, A-1630/2006 et 1631/2006 du 13 mai 2008 consid. 3.4, A-1474/2006 consid. 2.5, A-1375/2006 du 27 septembre 2007 consid. 8, A-1521/2006 du 5 juin 2007 consid. 6; BLUMENSTEIN/LOCHER, op. cit., p. 32 s.; pour un état des lieux de l'évasion fiscale en TVA suisse, cf. PIERRE-MARIE GLAUSER, op. cit., p. 751 ss ch. 3).

Il faut observer à ce sujet que les deux premières conditions ne sont pas indépendantes l'une de l'autre mais bien reliées et qu'elles se recoupent même partiellement, en ce sens que la première question qui se pose est de déterminer si la forme juridique apparaît abusive (DIETER METZGER, op. cit., ch. 248 s.). L'élément objectif (le caractère insolite du procédé) a valeur d'indice pour attester d'une éventuelle intention de procéder à une évasion fiscale. L'assujetti peut toutefois

rendre vraisemblable des circonstances particulières, qui l'ont déterminé à choisir cette forme plutôt qu'une autre, sans avoir eu pour autant la volonté d'é luder l'impôt (ERNST BLUMENSTEIN, Das subjektive Moment der Steuerumgehung, in Archives vol. 18 p. 201). Savoir si le comportement adopté a effectivement mené à une économie d'impôt notable doit être tranché sur la base de la reprise d'impôt litigieuse correspondante de l'AFC (cf. Archives vol. 46 p. 199 consid. 3b en matière d'IChA; voir aussi Archives vol. 50 p. 152 consid. 3b, vol. 50 p. 588 consid. 2c et vol. 42 p. 344 consid. 8b; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1415/2006 du 14 juillet 2008 consid. 2.4, A-1474/2006 du 28 janvier 2008 consid. 2.5; décision de la CRC 1999-067 du 30 août 2000 consid. 4b).

3.3 Les principes de l'évasion fiscale s'appliquent également en TVA, ainsi que le Tribunal fédéral l'a souligné encore récemment dans un arrêt du 7 avril 2008, pour répondre à l'avis exprimé par Pierre-Marie Glauser, selon lequel l'évasion fiscale ne trouverait pas sa place en matière de TVA, compte tenu du fait que cet impôt ne se fonde pas sur ces concepts de droit civil mais repose sur une approche économique (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_632/2007 du 7 avril 2008 consid. 4.2; voir également : arrêt du Tribunal fédéral 2A.61/2006 du 29 novembre 2006 consid. 3.1 et 3.2; PIERRE-MARIE GLAUSER, Evasion fiscale et interprétation économique en matière de TVA in Archives vol. 75 p. 727, voir cependant p. 762 ch. 5.3 plus nuancé). Le Tribunal fédéral avait d'ailleurs précédemment expressément réservé le cas de l'évasion fiscale dans l'arrêt 132 II 353 consid. 10 ainsi que dans l'arrêt 2A.748/2005 du 25 octobre 2006 consid. 3.5.

4.

En l'espèce, il s'impose tout d'abord d'examiner à l'aune du principe de l'unité de la prestation si les opérations litigieuses de vente au public de billets d'accès à la catapulte géante et de vente de la catapulte elle-même à A._____ doivent être attribuées à la recourante (ci-après : consid. 4.2). Si nécessaire, le raisonnement portera également sur la question d'une éventuelle évasion fiscale (ci-après : consid. 4.3).

Mais au préalable, il s'agit de se prononcer sur la requête de la recourante, tendant à l'interrogatoire de Z._____ et Y._____ (ci-après : consid. 4.1).

4.1 Le Tribunal rappelle 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-1561/2007 du 4 juillet 2008 consid. 5.2.3, 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. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1561/2007 du 4 juillet 2008 consid. 5.2.3; 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. D'une part, Y._____ et Z._____ sont les deux seuls associés gérants de la recourante et ont pu – en tant que tels – exposer par écrit l'ensemble de leurs arguments de fait et de droit, dans le cadre du recours. Il ne s'impose dès lors pas de leur donner, de surcroît, la possibilité de le faire par oral. D'autre part, procédant à une appréciation anticipée de ces preuves, le Tribunal ne voit guère quels éléments supplémentaires ces auditions pourraient apporter, par rapport à ce que révèlent les documents figurant au dossier. La recourante n'indique d'ailleurs pas sur quels points les personnes précitées devraient encore apporter des éclaircissements. Il sera ainsi renoncé à ces auditions.

4.2 Ceci étant dit, il convient d'analyser l'état de fait au regard du principe de l'unité de l'entreprise.

4.2.1 Bien que les rapports de droit civil ne soient pas déterminants, le Tribunal observe tout d'abord que plusieurs éléments du dossier révèlent sous cet angle deux sociétés de droit civil juridiquement distinctes l'une de l'autre et ayant coexisté à la même période, dont la

première est une société de capitaux – à savoir X._____ - et l'autre une société de personnes formée de Y._____ et Z._____.

Il résulte en effet du registre du commerce qu'X._____ a été inscrite le 11 août 1999; elle est formée de deux associés, à savoir Z._____ et Y._____, tous deux gérants avec signature individuelle.

Par ailleurs, les deux personnes susmentionnées ont formé parallèlement une société simple visant à exploiter et à vendre la catapulte géante. Plusieurs documents sont révélateurs de leur association dans ce but, dont tout d'abord le contrat du 2 mars 1999 qu'ils ont conclu avec A._____, stipulant que cette dernière leur mettrait à disposition une surface à l'intérieur du parc *** pour l'aménagement d'un espace. Il résulte de ce même document que les deux associés prévoyaient d'y installer la catapulte dont il est question. Les recettes résultant de l'accès à cette attraction, sous déduction d'une commission due à A._____ (cf. contrat du 2 mars 1999 sous pièces n° 10 du dossier de l'AFC), ont été partagées entre les deux associés, à raison de Fr. *** chacun pour l'année 1999. Le 1er mars 2000, ceux-ci ont vendu la catapulte en question à la société A._____ pour le prix de Fr. ***, comme cela ressort d'un contrat daté du 28 février 2000 (cf. classé sous pièces n° 10 du dossier de l'AFC), ainsi que d'une quittance du 1er mars 2000 (cf. pièce n° 5 du dossier de l'AFC). Ils se sont ensuite partagé cette somme, en tenant compte des paiements effectués par Z._____ le 22 mars 1999 pour l'acquisition de la machine et pour les frais de transport (cf. « détail et répartition des revenus de la vente du 20 mars 2000 » sous pièce n° 5 du dossier de l'AFC). La société X._____ n'est quant à elle pas intervenue dans le cadre de ces rapports de droit civil à titre de propriétaire ou d'exploitante de la catapulte. Elle n'est d'ailleurs tout simplement pas mentionnée à un titre ou à un autre dans les documents qui précèdent.

Cela étant, ces considérations relèvent uniquement du droit civil et ne sont pas nécessairement déterminantes sur le plan de la TVA, puisque les rapports économiques y prévalent. C'est dire également qu'en cette matière, les frontières du sujet fiscal que se représente la recourante ne s'arrêtent pas nécessairement à celles délimitées par le droit civil. Prétendre que l'assujettissement ne s'étend qu'aux transactions dans lesquelles X._____ serait elle-même engagée sur le plan du droit civil n'est donc pas correct. C'est au terme d'une

analyse économique, plus exactement à l'épreuve de la jurisprudence topique relative au principe de l'unité de l'entreprise (cf. consid. 2.2.1 et 2.2.2 ci-avant), à laquelle le Tribunal se livrera ci-après (consid. 4.2.2), qu'il sera possible d'en tracer précisément les contours.

4.2.2 En premier lieu, sur un plan économique, le Tribunal observe qu'il y a identité personnelle entre les associés de X._____ et ceux qui sont intervenus dans le cadre des transactions liées à l'exploitation et à la vente de la catapulte géante : il s'agit dans les deux cas de Y._____ et Z._____.

L'objet de ces transactions est lui aussi révélateur. En effet, il a trait à une installation de loisirs, soit une catapulte géante. Or, la recourante a précisément pour but social l'exploitation et la construction d'installations de sports et de loisirs, toutes affaires mobilières et immobilières ainsi que l'importation et l'exportation d'installations (cf. extrait du registre du commerce sous pièce n° 1 du dossier de l'AFC). Ses activités commerciales englobent dès lors des opérations telles que celles qui sont litigieuses dans le cas présent. A lire le rapport de révision de l'AFC du 12 février 2003, ainsi que la décision de l'AFC du 10 janvier 2005, c'est d'ailleurs X._____ qui fabrique et facture les élastiques nécessaires à l'exploitation de la catapulte (cf. annexe n° 1 au rapport de révision du 12 février 2003, ch. 1 et 2, sous pièce n° 2 du dossier de l'AFC; cf. également décision de l'AFC du 10 janvier 2005 ch. 3.3 sous pièce n° 7 du dossier de l'AFC), ce que la recourante ne contredit pas. L'assimilation avec l'activité de X._____ n'en est que plus évidente.

En outre, sur le plan de l'organisation, il faut remarquer que la recourante a toujours eu son siège social chez Y._____, ***, ainsi que cela résulte du registre du commerce. L'adresse de la société résulte également d'un extrait établi par la Caisse de compensation *** du 22 septembre 2000, relatif aux cotisations versées par la recourante en 1999, où il apparaît qu'elle se situait bien au dit lieu (cf. pièce classée sous n° 10 du dossier de l'AFC), qui correspond au domicile légal de Y._____ (cf. également décision de taxation relative à Y._____ sous pièce n° 5 du dossier de l'AFC). Dans le questionnaire pour l'enregistrement comme contribuable TVA, la recourante a mentionné une case postale à la place de la rue déjà citée (cf. pièce n° 1 du dossier de pièces de l'AFC); le timbre de la

société, figurant au bas de ce formulaire, comporte la même mention. Il paraît toutefois évident que les locaux de la société ne se réduisaient pas à une case postale, mais étaient situés au domicile de Y._____, comme déjà précisé.

Certes, il ressort d'une correspondance adressée par X._____ à l'AFC le 4 juillet 2003, ainsi que d'une autre du 21 novembre 2005, que cette société a par la suite changé de locaux, pour s'installer *** (cf. pièces n° 4 et 9 du dossier de l'AFC). Cela étant son siège social, tel qu'il ressort du registre du commerce, est demeuré à ***. Au surplus, ces correspondances datent de 2003, respectivement de 2005, alors que les opérations litigieuses se sont déroulées en 1999 et en 2000, dates qui s'avèrent seules déterminantes pour juger de l'état de fait.

4.2.3 Sur la base des éléments qui précèdent, il s'avère ainsi que la société simple formée de Z._____ et Y._____ pour l'exploitation et la vente de la catapulte présente trop de points de rattachement avec la société de capitaux (X._____) qu'ils ont constituée pour que l'on puisse retenir qu'il s'agit de deux sujets fiscaux distincts, sur le plan de la TVA. Elles n'apparaissent pas vis-à-vis des tiers comme des entités clairement indépendantes l'une de l'autre. Dans ce cas de figure, où il s'agit de juger de l'impact en matière de TVA des opérations litigieuses, les frontières tracées par le droit civil entre X._____ et ses deux associés deviennent transparentes.

Le Tribunal doit ainsi considérer, malgré l'absence d'identité sur le plan du droit civil, qu'il s'agit en définitive d'un seul et même sujet fiscal dont les chiffres d'affaires englobent ceux liés à l'exploitation et à la vente de la catapulte.

4.2.4 Il reste à examiner les griefs de la recourante, dans la mesure où ceux-ci s'avèrent pertinents.

Tout d'abord, la recourante fait valoir qu'elle n'a pas comptabilisé les recettes liées à l'exploitation et à la vente de la catapulte géante. Celles-ci figureraient en revanche dans la comptabilité de l'entreprise individuelle de Y._____ sous « chiffre d'affaire *** » (cf. recours p. 2). Il faut cependant rappeler que, dans le cadre de l'examen de la question de l'assujettissement subjectif, il importe peu de savoir comment l'assujetti a comptabilisé ses chiffres d'affaires (cf. arrêt du

Tribunal administratif fédéral A-1517/2006 et 1520/2006 du 29 août 2007 consid. 2.2.4; décision de la CRC 2003-021 du 24 septembre 2003 consid. 4c, confirmée par l'arrêt du Tribunal fédéral 2A.520/2003 du 29 juin 2004 in Die Praxis [Pra] 2005 n°26 p. 187). La circonstance alléguée par la recourante n'est dès lors pas déterminante.

Par ailleurs, la recourante soutient que la logique autorisant la reprise fiscale querellée aboutirait à reprendre également les chiffres d'affaires des raisons individuelles exploitées en parallèle par Z._____ et Y._____, étant précisé que ce dernier exploitait également une entreprise de ***, alors que son associé gérait, au travers d'une association, *** (cf. recours p. 9). L'extension de l'assujettissement de la recourante à d'autres ou plus amples chiffres d'affaires que ceux qui font l'objet du litige devrait, si cela s'avérait justifié, faire l'objet d'une reformatio in pejus. Toutefois, le Tribunal relève que les raisons individuelles auxquelles se réfère la recourante ne sont a priori pas une entreprise commune de Y._____ et Z._____. En soi, il faudrait bien évidemment examiner si elles se distinguent suffisamment d'X._____ sur un plan spatial et organisationnel et dans quelle mesure leurs activités pourraient lui être assimilées. Au vu des éléments à disposition et de l'objet du litige, le Tribunal n'entend toutefois pas s'engager dans cette voie.

Enfin, la recourante fait valoir que la catapulte géante a été acquise en mars 1999, soit à une époque où elle n'avait pas encore été constituée, puisque son inscription au registre du commerce remonte au mois d'août 1999. Toutefois, elle oublie qu'elle a elle-même déclaré, dans le questionnaire pour l'enregistrement comme contribuable TVA (cf. pièce n° 1 du dossier de l'AFC), avoir débuté son activité en mars 1999. Par ailleurs, la date de l'inscription au registre du commerce n'est pas déterminante pour fixer le début de l'assujettissement à la TVA (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_17/2008 du 16 mai 2008 consid. 3.4); la recourante a d'ailleurs été immatriculée au registre des assujettis à compter du 1er mars 1999, soit à une date antérieure à la constitution de la société à responsabilité limitée sur le plan du droit civil.

Ces arguments se révélant mal fondés et l'impossibilité des recettes liées à l'exploitation (vente de tickets d'accès) et à la vente de la catapulte géante n'étant pas contestée, la reprise fiscale doit être confirmée et le recours rejeté.

4.3 L'examen des circonstances de l'espèce au regard du principe de l'unité de l'entreprise conduisant le Tribunal à déclarer le recours mal fondé, il s'avère inutile de déterminer si les conditions d'une évasion fiscale seraient réalisées, ce qui ne pourrait modifier le sort de la cause à l'avantage du recourant. Partant, la question étant devenue sans objet, le Tribunal de céans renonce à y répondre.

5. Reste à statuer sur les frais de procédure et les dépens.

5.1 Conformément à l'art. 63 al. 1 PA, les frais de procédure sont mis dans le dispositif à la charge de la partie qui succombe. Si celle-ci n'est déboutée que partiellement, ces frais sont réduits. Aucun frais de procédure n'est mis à la charge de l'autorité inférieure déboutée (art. 63 al. 2 PA). Les frais sont fixés conformément au règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral (FITAF, RS 173.320.2). L'autorité de recours impute, dans le dispositif, l'avance sur les frais de procédure correspondants et rembourse le surplus éventuel.

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

5.2 En l'occurrence, compte tenu du sort du recours, il se justifie de mettre à la charge de la recourante les frais de procédure, lesquels sont fixés à Fr. 2'000.-. Ce montant sera imputé sur l'avance de frais d'un montant équivalent, versée par la recourante le 27 avril 2006. Enfin, au vu de l'issue du litige, la recourante n'a pas droit à l'allocation de dépens (art. 64 al. 1 PA et 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. 2'000.-, sont mis à la charge de la recourante. Ce montant est compensé par l'avance de frais, déjà versée, d'un montant équivalent.

3.

Il n'est pas alloué de dépens.

4.

Le présent arrêt est adressé :

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

Le président du collège :

La greffière :

Pascal Mollard

Marie-Chantal May Canellas

Indication des voies de droit :

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

Expédition :