



Cour I

A-3190/2008
{T 0/2}

Arrêt du 15 juillet 2010

Composition

Pascal Mollard (président du collège), Markus Metz,
Michael Beusch, juges,
Celia Clerc, greffière.

Parties

X._____, ***,
représentée par Me Nicolas Buchel, avocat et M. Thierry
Salsac, expert fiscal diplômé, Etude Oberson & Associés,
20, rue De-Candolle, case postale 280, 1211 Genève 12,
recourante,

contre

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

Objet

aLTVA; livraison de biens ou prestation de services; lieu
de l'opération; voyance.

Faits :**A.**

X._____ est une société anonyme au sens des art. 620 ss du code des obligations du 30 mars 1911 (CO, RS 220), qui a pour but la vente par correspondance de tous produits, notamment sous l'enseigne et marque Y._____, et ce en relation avec l'édition et la commercialisation de fichiers et d'adresses. Elle est inscrite au registre du commerce de *** depuis le 8 avril 2005.

Le 16 juin 2005, cette société a adressé à l'Administration fédérale des contributions (AFC) un questionnaire pour l'enregistrement comme contribuable à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA). Elle y indiquait avoir réalisé depuis le début de son activité commerciale en avril 2005 un chiffre d'affaires ascendant à Fr. 200'000.--, qui résultait exclusivement de prestations sur territoire étranger, et escompter des recettes annuelles de l'ordre de Fr. 2.7 mio. A cette occasion, elle a également remis à l'AFC une demande d'option pour l'assujettissement volontaire selon l'art. 27 al. 1 de la loi fédérale régissant la taxe sur la valeur ajoutée du 2 septembre 1999 (aLTV, RO 2000 1300 et les modifications ultérieures). Par courrier du 11 juillet 2005, ladite autorité fiscale a admis cette demande. X._____ a ainsi été immatriculée au registre des contribuables de l'AFC avec effet au 1er avril 2005 en qualité d'assujettie volontaire.

B.

A la suite d'un contrôle portant sur les deux premiers décomptes remis par X._____, soit sur les 2ème et 3ème trimestres 2005, l'AFC a constaté que les chiffres d'affaires – respectivement de Fr. 700'387.09 et 853'069.27 déclarés en tant que prestations à l'étranger – faisaient en fait pendant à des prestations de services (accomplissement de divers rituels avec livraison accessoire d'objets) fournies sur territoire suisse. Considérant que la société susdite remplissait donc les conditions de l'assujettissement obligatoire dès le début de son activité, à savoir le 1er avril 2005, l'AFC a établi le décompte complémentaire no *** du 24 novembre 2005, portant sur un montant de Fr. 109'723.-- plus intérêt moratoire, à titre de TVA pour les périodes fiscales des 2ème et 3ème trimestres 2005.

C.

Par courrier du 16 décembre 2005, X._____, représentée par la société fiduciaire ***, a contesté le bien-fondé de la reprise fiscale

ressortant du décompte complémentaire précité, se prévalant du fait que les prestations en cause ne se déroulaient pas sur territoire suisse et étaient destinées à une clientèle résidant à l'étranger. X._____ a allégué qu'elle ne disposait d'aucun personnel et que la personne qui accomplissait les rituels se trouvait en ***.

L'AFC a demandé, le 10 mars 2006, à ladite société de lui transmettre les différentes pièces justificatives. Par lettre du 31 mars 2006, X._____ a, par le biais de son mandataire, donné suite à cette requête.

D.

Par décision formelle du 10 mai 2006, l'AFC a confirmé le bien-fondé du décompte complémentaire no ***. Elle a fixé la créance fiscale, due à titre de TVA pour les périodes des 2ème et 3ème trimestres 2005, à Fr. 108'570.75 – compte tenu du solde créditeur porté en déduction, résultant du décompte du 3ème trimestre 2005 remis par X._____ (Fr. 109'723.-- – Fr. 1'152.25.--) – plus intérêt moratoire par Fr. 7.--. Ladite autorité fiscale a exposé, en particulier, que les opérations litigieuses, consistant en des prestations de services, étaient régies par le principe du lieu du prestataire conformément à l'art. 14 al. 1 aLTVA, de sorte qu'elles étaient localisées en Suisse. L'AFC a considéré que X._____ devait être assujettie à titre obligatoire en vertu de l'art. 21 al. 1 aLTVA et non à titre volontaire selon l'art. 27 al. 1 aLTVA, puisque ses chiffres d'affaires imposables réalisés sur le territoire suisse dépassaient en 2005 la somme annuel de Fr. 75'000.--.

E.

Par réclamation du 31 mai 2006, X._____, agissant par son mandataire, a contesté la décision susmentionnée et conclu à son annulation. En substance, elle a allégué que les opérations en cause pouvaient être divisées en deux catégories, celles constituant des livraisons de biens et celles ressortant de la prestation de conseil. De l'avis de X._____, les opérations réalisées l'avaient été exclusivement sur territoire étranger, puisque les biens livrés ne se trouvaient pas en Suisse et que les prestations de conseil avaient été fournies à des destinataires à l'étranger.

L'AFC a répondu à X._____ le 21 février 2008, en l'invitant à transmettre divers documents, objets et renseignements. La société susdite a remis les pièces requises. Elle a également indiqué n'être assujettie à la TVA dans aucun autre pays que la Suisse et ne réaliser que des livraisons de biens.

F.

Par décisions du 14 avril 2008, l'AFC a rejeté la réclamation et confirmé – sous déduction toutefois du solde créditeur ressortant du décompte du 3ème trimestre 2005 remis par X. _____ – la reprise d'impôt découlant du décompte complémentaire no ***. Considérant que cette société exerçait son activité dans le milieu ésotérique de la voyance à distance, l'AFC a distingué les cas où les rituels étaient accompagnés de la livraison de divers objets dits magiques et ceux où seule une prestation de voyance (« Agenda Personnel de Chance Daté » et « Action Divinatoire Secrète des Numéros de Chance ») était fournie. S'agissant de la première catégorie, ladite autorité fiscale a constaté que l'opération constituant le noyau de la prestation complexe offerte était la prestation de voyance. La remise des objets dits magiques lui était secondaire et ne faisait que la compléter, en permettant de matérialiser l'aide promise. L'AFC a également admis que la prestation de voyance ne ressortait pas du conseil, dans la mesure où les actions de X. _____ n'étaient pas personnalisées. Elle a retenu que la prestation de voyance et, partant, l'ensemble de l'opération complexe, soit aussi la livraison de l'objet, étaient réputées réalisées au lieu du prestataire, soit au siège de ladite société en Suisse. En ce qui concerne la deuxième catégorie, l'AFC a considéré que les biens remis par X. _____ aux destinataires (agenda personnel ou liste des numéros de chance) ne représentaient que les supports de données contenant le résultat de la prestation de voyance opérée, de sorte que leur remise était accessoire au service fourni. Admettant que les opérations ainsi réalisées étaient constitutives de prestations de services, qui ne relevaient pas non plus du conseil, l'autorité fiscale précitée a conclu également à la localisation de celles-ci au siège du prestataire, soit en Suisse. Enfin, l'AFC a relevé que X. _____ n'était imposée dans aucun des autres Etats faisant partie de son rayon d'activité.

G.

Représentée par Me Nicolas Buchel et M. Thierry Salsac, X. _____ (ci-après : la recourante) interjette recours contre la décision sur réclamation susdite auprès du Tribunal administratif fédéral, en concluant à son annulation. Elle reprend en substance l'argumentation qu'elle avait déjà développée devant l'AFC. Elle distingue trois catégories d'opérations : (a) les prestations mixtes avec envoi de biens comme prestation principale et mode d'emploi, qui correspondant à des objets livrés de l'étranger vers l'étranger sans transiter par la Suisse, ne sont pas des prestations imposables dans ce pays; (b) les prestations complexes avec rituels

préalables afin de permettre à l'objet envoyé et au client d'obtenir le résultat escompté, où les rituels sont des prestations accessoires à l'objet, lequel ne se trouve jamais sur territoire suisse, de sorte que l'ensemble de l'opération complexe ne peut pas être imposé en ce lieu; (c) les autres prestations (« Agenda Personnel de Chance Daté » et « Action Divinatoire Secrète des Numéros de Chance »), qui devant être considérées comme ressortant du conseil, respectivement de la fourniture d'informations, suivent la règle de localisation de l'art. 14 al. 3 aLTVa. Enfin, la recourante souligne que – si le Tribunal administratif fédéral devait admettre les prestations de voyance (modes d'emploi [catégorie (a)] ou rituels [catégorie (b)]) comme indépendantes ou principales à la livraison d'objet – il s'agirait de les considérer comme ressortant également du conseil, respectivement de la fourniture d'informations. Le lieu de ces opérations devrait alors être déterminé au regard de l'art. 14 al. 3 aLTVa.

Dans sa réponse du 2 juillet 2008, l'autorité inférieure conclut au rejet du recours, sous suite de frais.

Droit :

1.

1.1 Sous réserve des exceptions prévues à l'art. 32 de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal administratif fédéral (LTAF, RS 173.32), celui-ci, en vertu de l'art. 31 LTAF, connaît des recours contre les décisions au sens de l'art. 5 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA, RS 172.021) prises par les autorités mentionnées à l'art. 33 LTAF. En particulier, les décisions rendues par l'Administration fédérale des contributions (AFC) peuvent être contestées devant le Tribunal administratif fédéral conformément à l'art. 33 let. d LTAF. La procédure est régie par la PA, pour autant que la LTAF n'en dispose pas autrement (art. 37 LTAF).

En l'occurrence, le mémoire de recours daté du 15 mai 2008 contre la décision sur réclamation de l'AFC du 14 avril 2008 a été remis, à l'adresse du Tribunal administratif fédéral – lequel est effectivement compétent – dans le délai légal (art. 50 al. 1 PA). 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

1.2.1 Le 1er janvier 2010, la loi fédérale régissant la taxe sur la valeur ajoutée du 12 juin 2009 (LTVA, RS 641.20) est entrée en vigueur. Selon l'art. 112 al. 1 LTVA, les dispositions abrogées ainsi que leurs dispositions d'exécution sont applicables, sous réserve de l'art. 113 LTVA, à tous les faits et rapports juridiques ayant pris naissance au cours de leur durée de validité. Aux termes de l'art. 112 al. 2 LTVA, l'ancien droit est applicable aux prestations fournies avant l'entrée en vigueur de la nouvelle loi ainsi qu'aux importations de biens pour lesquelles la dette au titre de l'impôt sur les importations est née avant son entrée en vigueur. Ainsi, les opérations effectuées avant le 1er janvier 2010, mais après l'entrée en vigueur le 1er janvier 2001 de la loi fédérale régissant la taxe sur la valeur ajoutée du 2 septembre 1999 (aLTVA, RO 2000 1300), restent soumises à l'aLTVA. S'agissant des faits et rapports juridiques, ayant pris naissance avant le 1er janvier 2001, c'est l'ordonnance régissant la taxe sur la valeur ajoutée (OTVA, RO 1994 258), adoptée par le Conseil fédéral le 22 juin 1994, qui est applicable (cf. art. 93 al. 1 et 94 al. 1 aLTVA). Dès lors, l'aLTVA s'applique au présent litige, en tant qu'il porte sur les périodes fiscales des 2ème et 3ème trimestres 2005.

1.2.2 On rappellera néanmoins que le nouveau droit de procédure relatif à la TVA est applicable, au sens de l'art. 113 al. 3 LTVA, à toutes les procédures pendantes à l'entrée en vigueur de cette loi. Cela étant, l'art. 113 al. 3 LTVA doit être interprété restrictivement, dans la mesure où – conformément à la jurisprudence – seules les normes de procédure au sens étroit doivent être appliquées immédiatement aux procédures pendantes. Le recours à l'art. 113 al. 3 LTVA ne doit donc pas, sous le seul prétexte de règles de procédure, conduire à une application du nouveau droit matériel à des états de fait révolus sous l'ancien droit (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1107/2008 et 1108/2008 du 15 juin 2010 consid. 1.2.2 et les références citées, A-1113/2009 du 23 février 2010 consid. 1.3 et les références citées). Il a ainsi été jugé que les thèmes suivants, notamment, ne relevaient pas du droit de procédure, à savoir l'obligation de tenir une comptabilité, le principe de l'auto-taxation, la taxation par estimation et les intérêts moratoires. S'agissant de ces matières, les juges ont donc fait application de l'ancien droit.

La question de l'application des règles procédurales du nouveau droit

serait également susceptible de se poser, s'agissant de l'art. 81 LTVA, qui dispose désormais que (al. 1) la PA est applicable, à l'exclusion de son art. 2 al. 1 et que (al. 3) le principe de la libre appréciation des preuves est applicable, l'acceptation d'une preuve ne devant, par ailleurs, pas dépendre exclusivement de la présentation de moyens de preuve précis. Cela étant, dans la mesure où l'interprétation de l'art. 113 al. 3 LTVA n'admet que le nouveau droit de procédure au sens étroit, il prime l'application de l'art. 81 LTVA qui ne contient, lui, aucune règle de droit transitoire. D'une part, s'agissant de l'appréciation des preuves, l'art. 81 al. 3 LTVA n'entre donc pas en ligne de compte si l'ancien droit matériel (et les règles de procédure y relatives) demeure applicable en application de l'art. 113 al. 3 LTVA (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6120/2008 du 18 mai 2010 consid. 1.2.1, A-617/2008 du 31 mars 2010 consid. 3.3, A-1379/2007 du 18 mars 2010 consid. 1.2.3 et A-4417/2007 du 10 mars 2010 consid. 1.3.2). Par ailleurs, pour les cas pendants, l'art. 81 al. 1 LTVA n'a pas véritablement de portée propre. En effet, il convient de rappeler que l'application de la PA, c'est-à-dire des principes constitutionnels qui y ont trouvé leur expression, est déjà largement la règle devant le Tribunal administratif fédéral (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-710/2007 du 24 septembre 2009 consid. 2.2) et que la non-application des art. 12 ss PA ne signifie pas l'exclusion des mesures d'instruction qui y sont énumérées (cf. interprétation historique de l'art. 2 al. 1 PA in : arrêts du Tribunal administratif fédéral A-5078/2008 du 26 mai 2010 consid. 2.1 *in fine*, A-1560/2007 du 20 octobre 2009 consid. 3.1 et A-1337/2007 du 21 septembre 2009 consid. 3.2). Enfin, la possibilité d'une appréciation anticipée des preuves demeure admissible, même dans le nouveau droit et *a fortiori* pour les cas pendants (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-4785/2007 du 23 février 2010 consid. 5.5; Message du Conseil fédéral sur la simplification de la TVA du 25 juin 2008 in : Feuille fédérale [FF] 2008 6394 s.; PASCAL MOLLARD/XAVIER OBERSON/ANNE TISSOT BENEDETTO, Traité TVA, Bâle 2009, ch. 157 p. 1126).

1.3 Le litige concerne la reprise d'impôt découlant du décompte complémentaire no *** et porte sur un montant de Fr. 108'570.75 – compte tenu du solde créditeur porté en déduction – plus intérêt moratoire par Fr. 7.--. Cette somme est due à titre de TVA pour les périodes fiscales des 2ème et 3ème trimestres 2005. Plus précisément, la question est de savoir quelle est, d'une part, la nature (livraison de biens ou prestation de services) du rapport de droit et, d'autre part, la

localisation des opérations fournies par la recourante.

Pour y répondre, il apparaît nécessaire d'aborder, dans un premier temps, la notion de livraison de biens et celle de prestation de services (consid. 2.1), ainsi que le rôle de la facture en matière de TVA (consid. 2.2). Les opérations litigieuses se présentant sous la forme d'un ensemble de prestations, il y aura lieu, dans un deuxième temps, de mentionner le principe de l'unité de la prestation (consid. 3). Dans un troisième temps, il y aura lieu de rappeler les conditions régissant respectivement la représentation (consid. 4.1) et la sous-traitance en matière de TVA (consid. 4.2), non sans évoquer la problématique de la refacturation (consid. 4.3). Il conviendra ensuite de définir le lieu de la livraison de biens (consid. 5.1) et celui de la prestation de services (consid. 5.2).

2.

2.1 Aux termes de l'art. 5 let. a et b aLTVa, sont soumises à l'impôt, pour autant qu'elles ne soient pas expressément exclues de son champ en vertu de l'art. 18 aLTVa, 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. ATF 132 II 353 consid. 4.1, 126 II 249 consid. 4a et 6a; arrêts du Tribunal fédéral 2C_442/2009 du 5 février 2010 consid. 3.3 *in fine* et 2A.499/2004 du 1er novembre 2005 consid. 3.1; ALOIS CAMENZIND/NIKLAUS HONAUER/KLAUS A. VALLENDER, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], 2^e éd., Berne/Stuttgart/Vienne 2003, ch. 159 ss p. 76 ss; JEAN-MARC RIVIER/ANNIE ROCHAT PAUCHARD, Droit fiscal suisse, La taxe sur la valeur ajoutée, Lausanne 2000, p. 35 ss; DANIEL RIEDO, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Berne 1999, ch. 6 p. 223 ss spéc. ch. 6.4.2 p. 239 ss).

Selon l'art. 6 aLTVa, 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, 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, ou lorsqu'un bien est mis à la disposition d'un tiers à des fins d'usage ou de jouissance (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6743/2009 du 3 mai 2010 consid. 2.2.1, A-1612/2006 et A-1613/2006 du 9 juillet 2009 consid. 2.2, A-502/2007 du 26 mai 2008 consid. 2.1; CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, op. cit., ch. 199 ss p. 89 ss). Sont considérés comme biens, les choses mobilières et immobilières, ainsi que le courant électrique, le gaz, la chaleur, le froid et les biens analogues (art. 6 al. 3 aLTVa).

Conformément à l'art. 7 al. 1 aLTVa, est réputée prestation de services toute prestation qui ne constitue pas la livraison d'un bien (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2A.499/2004 du 1er novembre 2005 consid. 3.1; Archives de droit fiscal suisse [Archives] vol. 71 p. 564 et vol. 69 p. 892; MOLLARD/OBERSON/TISSOT BENEDETTO, op. cit., ch. 217 p. 228). Par cette formule négative, le législateur, conformément au principe de généralité, fait en sorte que toute prestation entrant dans le champ de la TVA au sens technique et ne constituant pas une livraison de biens soit imposable comme prestation de services. Si cette solution permet d'assurer la cohérence du système de la TVA en évitant toute lacune, dès l'instant où une opération entre dans le champ d'application de l'impôt, elle suppose en revanche une énumération détaillée et exhaustive des prestations de services exonérées au sens impropre (art. 18 aLTVa; cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6743/2009 du 3 mai 2010 consid. 2.2.1, A-1612/2006 et A-1613/2006 du 9 juillet 2009 consid. 2.2; MOLLARD/OBERSON/TISSOT BENEDETTO, op. cit., ch. 218 s. p. 228; CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, op. cit., ch. 275 s. p. 112 s.).

2.2 Pour déterminer l'existence et l'étendue d'une prestation soumise à la TVA, il s'agit avant tout 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 un caractère d'indice et ne peuvent à eux seuls justifier une classification ayant valeur décisive (cf. arrêts du Tribunal fédéral 2C_510/2007 du 15 avril 2008 consid. 2.3 et 2A.47/2006 du 6 juillet 2006 consid. 3.2; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-5460/2010 du 12 mai 2010 consid. 2.4 et les références citées, A-1656/2006 à A-1659/2006 du 19 mars 2009 consid. 2.1.3 et les références citées; RIEDO, op. cit., p. 112).

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. ATF 131 II 185 consid. 3.3 et 5; arrêts du Tribunal fédéral 2C_309/2009 et 2C_310/2009 du 1er février 2010 consid. 6.7, 2C_285/2008 du 29 août 2008 consid. 3.2, 4P.166/2006 et 4C.230/2006 du 9 novembre 2006 consid. 5.2.1; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1612/2006 et A-1613/2006 du 9 juillet 2009 consid. 5.2, A-1475/2006 du 20 novembre 2008 consid. 3.4 et les références citées; MOLLARD/OBERSON/TISSOT BENEDETTO, op. cit., ch. 459 p. 144; RIVIER/ROCHAT PAUCHARD, op. cit., p. 220 s.). En outre, et suivant la « théorie des stades », la facture crée un stade distinct dans la chaîne des opérations TVA, son rôle dépassant donc celui du simple titre (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_612/2007 du 7 avril 2008 consid. 6.5; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-502/2007 du 26 mai 2008 consid. 2.2 [confirmé par l'arrêt du Tribunal fédéral 2C_480/2008 du 13 octobre 2009]; PASCAL MOLLARD, La TVA : vers une théorie du chaos?, in : Festschrift SRK - Mélanges CRC [ci-après : Mélanges CRC], p. 68 s.).

3.

3.1 En vertu du principe de l'unité de la prestation, 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 expressément ancré à l'art. 36 al. 4 aLTV. 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 les références citées; ATAF 2007/14 consid. 2.3; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-659/2007 du 1er février 2010 consid. 2.3, A-6048/2008 du 10 décembre 2009 consid. 4.2.1 et les références citées; A-680/2007 du 8 juin 2009 consid. 4.3 [confirmé par l'arrêt du Tribunal fédéral 2C_458/2009 du 26 mars 2010]).

3.2 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 la ou les autres d'accessoires, partageant le sort fiscal de la prestation principale.

3.2.1 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-310/2009 du 7 mai 2010 consid. 4.2, A-2999/2007 du 12 février 2010 consid. 2.3, A-6048/2008 du 10 décembre 2009 consid. 4.2.2 et les références citées).

3.2.2 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. Autrement dit pour être accessoire, la pratique et la jurisprudence exigent que la prestation soit (i) subordonnée à la prestation principale, (ii) qu'elle complète, améliore ou équilibre la prestation dont elle dépend, (iii) qu'elle accompagne habituellement la prestation principale et (iv) qu'elle soit en lien étroit du point de vue économique avec la prestation principale. 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; ATAF 2007/14 consid. 2.3; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-310/2009 du 7 mai 2010 consid. 4.2, A-2999/2007 du 12 février 2010 consid. 2.3, A-6048/2008 du 10 décembre 2009 consid. 4.2.2 et les références citées; MOLLARD/OBERSON/TISSOT BENEDETTO, op. cit., ch. 232 p. 231 et ch. 192 p. 6.31).

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

3.3 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-659/2007 du 1er février 2010 consid. 2.3, A-6048/2008 du 10 décembre 2009 consid. 4.2.4, A-1558/2006 du 3 décembre 2009 consid. 3.4). 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-659/2007 du 1er février 2010 consid. 2.3, A-6048/2008 du 10 décembre 2009 consid. 4.2.4 et les références citées, A-680/2007 du 8 juin 2009 consid. 4.3 [confirmé par l'arrêt du Tribunal fédéral 2C_458/2009 du 26 mars 2010]; RIEDO, op. cit., 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-659/2007 du 1er février 2010 consid. 2.3, A-6048/2008 du 10 décembre 2009 consid. 4.2.4, A-1558/2006 du 3 décembre 2009 consid. 3.4; MICHAELA MERZ, in : mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Bâle/Genève/Munich 2000, ch. 2 ad art. 36 al. 4 aLTVa).

4.

4.1 Il y a lieu, par ailleurs, de rappeler la distinction fondamentale entre représentation directe et indirecte. En effet, le système de la taxe sur la valeur ajoutée distingue représentation directe (art. 11 al. 1 aLTVa) et indirecte (art. 11 al. 2 aLTVa).

4.1.1 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 aLTVa). 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 2C_442/2009 du 5 février 2010 consid. 2.4.2, 2C_229/2008 du 13 octobre 2008 consid. 4.3, 2A.290/2004 du 24 mai 2004 consid. 2 et 2A.272/2002 du 13 janvier 2003 consid. 2.2; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-5876/2008 du 24 mars 2010 consid. 2.2 *in fine* et A-1427/2006 du 23 novembre 2007 consid. 2.4). La simple intermédiation 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; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6048/2008 du 10 décembre 2009 consid. 2.3).

4.1.2 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 aLTVa). 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 Commission fédérale de recours en matière de contributions [CRC] in : TVA-Journal 4/00 p. 186 consid. 2b [confirmée par le Tribunal fédéral et publiée dans la Revue de droit administratif et de droit fiscal [RDAF] 2001 II 362]; Jurisprudence des autorités administratives de la Confédération [JAAC] 64.80 consid. 5a/aa et 63.24 consid. 3a; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6048/2008 du 10 décembre 2009 consid. 2.4 et A-1374/2006 du 21 janvier 2008 consid. 2.2). Dans le cadre d'une prestation de services également, l'intervention d'un représentant indirect entraîne, selon l'aLTVa, une double prestation : une première du prestataire de services au représentant et une seconde du représentant au destinataire de la prestation. Dans cette situation, l'aLTVa 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. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6048/2008 du 10 décembre 2009 consid. 2.4 et A-1428/2006 du 29 août 2007 consid. 2.4; MOLLARD, *Mélanges CRC*, ch. 4.2.4.2 p. 70).

4.2 La représentation doit être distinguée de la sous-traitance, où celui qui s'est engagé à l'égard d'un tiers à effectuer une prestation la sous-traite en tout ou en partie à une autre personne (sous-traitant). Lorsque seule une partie de la prestation est sous-traitée, il existe, déjà du point de vue économique, deux prestations différentes : celle fournie par le sous-traitant et celle effectuée par celui qui a sous-traité. Chacun des deux agit pour son propre compte et se voit imputer sa prestation pour ce qui est de la TVA. Ce régime est explicité par l'art. 6 al. 4 aLTVA s'agissant des livraisons de biens. La règle vaut toutefois aussi pour les prestations de services (cf. PATRICK IMGRÜTH, in : mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Bâle/Genève/Munich 2000, ch. 4 ad art. 6 aLTVA). La sous-traitance n'est donc pas une situation de représentation (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2A.215/2003 du 20 janvier 2005 consid. 3.5). La différence réside dans le fait que le sous-traitant agit en son nom (c'est la différence avec la représentation directe) et n'agit pas pour le compte de celui qui sous-traite (c'est la différence avec la représentation indirecte). Le sous-traitant exécute une opération à celui qui sous-traite et c'est ce dernier qui demeure le fournisseur du client final, le sous-traitant n'ayant pas de fonction d'intermédiaire. De même, celui qui sous-traite n'est pas un intermédiaire entre le sous-traitant et le tiers (cf. MOLLARD/OBERSON/TISSOT BENEDETTO, op. cit., ch. 479 s. p. 149; PIERRE-MARIE GLAUSER, in : mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Bâle/Genève/Munich 2000, ch. 10 ad art. 11 aLTVA; sur l'ensemble de la question, arrêt du Tribunal fédéral 2A.215/2003 du 20 janvier 2005 consid. 3.5).

4.3 Pour sa part, la sous-traitance – qui est donc une opération dans laquelle l'assujetti charge un tiers de lui fournir tout ou partie de la prestation qu'il est amené à effectuer – doit être distinguée de la refacturation, qui constitue en principe une opération autonome, dans laquelle l'assujetti acquiert des prestations destinées à des tiers et se borne à les refacturer à ces derniers en son nom (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1656/2006 du 19 mars 2009 consid. 4.1 et A-1524/2006 du 28 janvier 2008 consid. 2.2). La refacturation supposant un échange de prestations, il s'agit d'une opération soumise à la TVA (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2A.520/2003 du 29 juin 2004; arrêts du

Tribunal administratif fédéral A-1656/2006 du 19 mars 2009 consid. 4.1 et A-1494/2006 du 21 septembre 2007 consid. 6.3 [confirmé par l'arrêt du Tribunal fédéral 2C_612/2007 du 7 avril 2008]; JAAC 68.54 consid. 2a et 67.19 consid. 4c).

A titre d'exemple, il y a refacturation de frais et donc opération imposable si une société, agissant en son nom propre, acquiert des prestations (location, secrétariat, matériel, etc) destinées à ses associés, assujettis à titre individuel, et les refacture ensuite à ces derniers. L'assujetti, soit la société dans l'exemple cité, apparaît ainsi, vis-à-vis des destinataires, comme le fournisseur des prestations considérées. Il n'est pas nécessaire, pour retenir l'existence d'une opération TVA, qu'il produise lui-même physiquement les prestations ou qu'il facture un supplément. Il suffit que l'intéressé se soit inséré dans la chaîne des opérations avec les caractéristiques d'un assujetti et qu'il n'agisse pas en qualité de simple intermédiaire ou de représentant direct (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2A.520/2003 du 29 juin 2004 consid. 7; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1656/2006 du 19 mars 2009 consid. 4.1, A-1524/2006 du 28 janvier 2008 consid. 2.2, A-1375/2006 du 27 septembre 2007 consid. 6 et 7.1.1, A-1494/2006 du 21 septembre 2007 consid. 6.3 [confirmé par l'arrêt du Tribunal fédéral 2C_612/2007 du 7 avril 2008], A-1462/2006 du 6 septembre 2007 consid. 2.2.1).

5.

L'art. 5 aLTVA soumet à l'impôt notamment les livraisons de biens et les prestations de services fournies à titre onéreux sur territoire suisse (let. a et b).

5.1 S'agissant des biens, ils sont localisés sur la base de l'art. 13 aLTVA. A teneur de cette disposition est réputé lieu de la livraison, soit l'endroit où le bien se trouve lors du transfert du pouvoir de disposer économiquement de celui-ci, lors de sa remise ou lors de sa mise à la disposition d'un tiers à des fins d'usage ou de jouissance (let. a), soit l'endroit où commence le transport ou l'expédition du bien à destination de l'acquéreur ou, sur ordre de ce dernier, à destination d'un tiers (let. b).

L'art. 13 let. a aLTVA traite donc du lieu lorsque le transfert du pouvoir de disposer économiquement à lieu directement entre l'acquéreur et le fournisseur. Les deux acteurs de l'opération sont en présence l'un de l'autre. L'endroit où le bien se trouve lors du transfert correspond à

l'endroit où se trouvent les deux protagonistes. Ce lieu est celui de la livraison. Pour sa part, l'art. 13 let. b aLTVa est déterminant lorsqu'il y a, aux fins d'une livraison, un transporteur en tant que prestation de services ou une expédition de biens à destination de l'acquéreur. Ladite disposition fixe le lieu de la livraison à l'endroit où commence le transport ou l'expédition du bien à destination de l'acquéreur. Dans cette hypothèse, l'endroit où commence le transport l'emporte sur le lieu de réception du bien ainsi que, par exemple, sur la facturation. En effet, bien que revêtant une grande importance pour l'existence de l'opération, la facturation n'a pas d'incidence quant à la localisation de la livraison de biens (cf. MOLLARD/OBERSON/TISSOT BENEDETTO, op. cit., ch. 129 ss p. 205; MARC THOMET, in : mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Bâle/Genève/Munich 2000, ch. 4 ss ad art. 13 aLTVa; CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, op. cit., ch. 487 ss p. 182 ss).

5.2

5.2.1 Intitulé « Lieu de la prestation de services », l'art. 14 aLTVa dispose à son al. 1 que – sous réserve des al. 2 et 3 – est réputé lieu de la prestation de services l'endroit où le prestataire a le siège de son activité économique ou un établissement stable à partir duquel la prestation de services est fournie ou, à défaut d'un tel siège ou d'un tel établissement, le lieu de son domicile ou l'endroit à partir duquel il exerce son activité (cf. ATF 133 II 153 consid. 5.1; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1107/2008 et A-1108/2008 du 15 juin 2010 consid. 5.1.1, A-1558/2006 du 3 décembre 2009 consid. 4.1, A-1505/2006 du 25 septembre 2008 consid. 3.1.2 et A-1418/2006 du 14 mai 2008 consid. 4.3; MOLLARD/OBERSON/TISSOT BENEDETTO, op. cit., ch. 142 p. 207).

5.2.2 L'al. 2 de cette disposition règle d'abord, d'une manière analogue à l'art. 12 al. 2 OTVA, le lieu des prestations de services qui se rapportent à un bien immobilier, des prestations de transport ainsi que des activités accessoires aux transports. Il définit ensuite le lieu des prestations artistiques, scientifiques, didactiques, sportives, récréatives et des prestations analogues (let. d) ainsi que des prestations dans le domaine de la coopération internationale au développement et de l'aide humanitaire (let. e; cf. ATF 133 II 153 consid. 5.1; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1107/2008 et A-1108/2008 du 15 juin 2010 consid. 5.1.2, A-1558/2006 du 3 décembre 2009 consid. 4.2, A-1505/2006 du 25 septembre 2008 consid. 3.1.2 et A-1418/2006 du 14 mai 2008 consid. 4.3; MOLLARD/OBERSON/TISSOT

BENEDETTO, op. cit., ch. 146 p. 209; ALOIS CAMENZIND, in : mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Bâle/Genève/Munich 2000, ch. 17 ss ad art. 14 aLTVa).

5.2.3

5.2.3.1 Pour sa part, l'al. 3 de l'art. 14 aLTVa établit une liste exhaustive de prestations de services – dites immatérielles (cf. XAVIER OBERSON, Qualification et localisation des services internationaux en matière de TVA, in : Archives vol. 69 p. 403 ss spéc. p. 414 [ci-après : Archives vol. 69 p. 403 ss]) – qui sont localisées à l'endroit où le destinataire a le siège de son activité économique ou un établissement stable pour lequel les prestations de services sont fournies ou, à défaut d'un tel siège ou d'un tel établissement, le lieu de son domicile ou l'endroit à partir duquel il exerce son activité (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1558/2006 du 3 décembre 2009 consid. 4.3 et les références citées, A-1505/2006 du 25 septembre 2008 consid. 3.1.2 et 3.1.3, A-1418/2006 du 14 mai 2008 consid. 4.3 et 4.4 et les références citées; CAMENZIND, op. cit., ch. 20 et 90 ad art. 14 aLTVa). L'art. 14 al. 3 aLTVa fait ainsi exception à la règle générale, le lieu de la prestation se déterminant en fonction du destinataire et non du prestataire. Dès le moment où leur destinataire se trouve à l'étranger, les prestations visées à l'art. 14 al. 3 aLTVa sont localisées à l'étranger et, partant, ne sont pas imposables en Suisse, conformément au principe du pays de destination (cf. consid. 4.1; cf. également arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1107/2008 et A-1108/2008 du 15 juin 2010 consid. 5.1.3, A-617/2008 du 31 mars 2010 consid. 3.1, A-1558/2006 du 3 décembre 2009 consid. 4.3, A-1505/2006 du 25 septembre 2008 consid. 3.1.2 et 3.1.3, A-1418/2006 du 14 mai 2008 consid. 4.3 et 4.4).

5.2.3.2 Comme toute exception à la règle générale, l'art. 14 al. 3 aLTVa doit être interprété de manière restrictive. Aussi, nonobstant l'utilisation des termes « prestations analogues », « droits analogues » et « prestations de services analogues », cette disposition ne permet pas d'étendre le principe de localisation au domicile du destinataire du service à toute prestation de type immatériel. Par prestations analogues, il faut comprendre les opérations pouvant être assimilées aux services énumérés à l'art. 14 al. 3 aLTVa (cf. PER PROD'HOM, La définition des services immatériels, Orphée au royaume de la TVA (1ère partie), in : L'Expert-comptable suisse [ECS] 2002, p. 120). L'analogie ne concerne donc pas la profession du fournisseur de services, mais bien la prestation

(cf. CAMENZIND, op. cit., ch. 104 ad art. 14 aLTV), qui pour être considérée comme analogue à l'une des activités énumérées à la disposition susdite doit répondre à la même finalité que celle-ci (cf. arrêt de la Cour de Justice des Communautés européennes [CJCE] C-145/96 du 16 septembre 1997 consid. 21).

5.2.3.3 Cela étant précisé, il y a prestations de conseil au sens de l'art. 14 al. 3 let. c aLTV lorsque les conditions suivantes sont remplies : (i) la prestation (contrat) est adaptée au client de manière individuelle et/ou (ii) elle repose sur une analyse préalable de la situation en cause et/ou (iii) des solutions aux problèmes sont élaborées et éventuellement mise en pratique (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2A.269/2005 du 21 mars 2006 consid. 3.2 [confirmé, suite à une demande de révision, par l'arrêt du Tribunal fédéral 2A.396/2006 du 22 janvier 2007]; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1913/2007 du 12 décembre 2008 consid. 4.1.2; décision de la CRC 2003-165 du 12 avril 2005 consid. 3c/bb; MOLLARD/OBERSON/TISSOT BENEDETTO, op. cit., ch. 433 p. 291). En d'autres termes, les prestations de conseil visent à assister le destinataire ou un tiers dans la résolution d'un problème spécifique ou sur la manière d'agir dans un cas concret. Cette activité doit être distinguée de la prestation visant à fournir un conseil général, qui n'est pas visée à l'art. 14 al. 3 let. c aLTV. S'agissant plus spécifiquement des prestations de voyance, la doctrine a considéré que ces opérations semblent n'avoir qu'un rapport trop lointain avec l'activité de conseil. Aussi, c'est la règle générale de l'art. 14 al. 1 aLTV qui est applicable à ces dernières (cf. PER PROD'HOM, op. cit., p. 122).

5.2.3.4 Pour sa part, la fourniture d'informations au sens de l'art. 14 al. 3 let. d aLTV se définit comme le transfert de connaissances qui sont de nature à être utilisées dans les domaines technique ou économique. Les informations en question se rapprochent de celles faisant l'objet de droits immatériels sans être soumises à la législation y relative (cf. CAMENZIND/HONAUER/VALLINDER, op. cit., ch. 621 s. p. 223 s.). Selon la notice no 6 de l'AFC concernant les prestations de services transfrontalières et la délimitation entre livraison et prestation de services, valable depuis l'entrée en vigueur de l'aLTV le 1er janvier 2001 (ci-après : notice no 6) – qui contient des précisions sur les catégories de prestations de services de l'art. 14 aLTV et énumère certaines d'entre elles de manière exemplative – il y a notamment fourniture d'informations lors de la communication de noms et d'adresses de clients potentiels moyennant

contre-prestation (rétrocession ou « finder's fee ») ou encore lors de la transmission de résultats dans le domaine de l'étude de marché. Vaut également fourniture d'informations la mise à disposition d'information via Internet (téléchargement), SMS, numéros de téléphone payant ou d'autres médias électroniques (ch. 3.2.5 let. d; cf. PER PROD'HOM, op. cit., p. 124).

6.

En l'espèce, il incombe au Tribunal de céans de se déterminer sur la reprise d'impôt découlant du décompte complémentaire no *** et portant sur un montant de Fr. 108'570.75 plus intérêt moratoire par Fr. 7.--, dus à titre de TVA pour les périodes fiscales des 2ème et 3ème trimestres 2005. Dans un premier temps, il s'agira d'analyser les opérations en cause au regard du principe de l'unité de la prestation, plus spécifiquement de vérifier si celles-ci répondent à la notion de livraison de biens ou à celle de prestations de services (consid. 7). Dans un deuxième temps, il y aura lieu de vérifier si on se trouve en présence d'un rapport de représentation directe ou de sous-traitance, on encore s'il s'agit d'un cas de refacturation (consid. 8). Enfin, il conviendra de déterminer le lieu des opérations litigieuses (consid. 9).

7.

7.1 S'agissant du *modus operandi*, l'AFC en a fait une description détaillée dans sa décision sur réclamation du 14 avril 2008, qui n'est en soi pas contestée par la recourante. A ce propos, le Tribunal de céans observe à la lumière de l'ensemble des pièces du dossier que, dès le début de son activité commerciale en avril 2005, la recourante a fait parvenir – semble-t-il par l'intermédiaire de ZA._____, dont le siège social se situe à *** – plus de 100'000 mailings à des particuliers domiciliés dans la plupart des pays qui constituent son rayon d'activité, soit notamment en *** (cf. notamment les pièces no 9a à 9d du dossier de la recourante en lien avec la pièce no 6 [en particulier avec l'art. 1 du contrat de partenariat] du dossier de l'AFC). Lesdits mailings promettent une amélioration de la situation (financière, personnelle, amoureuse, etc.) difficile du destinataire par le bais de différents procédés, tels que l'« Alliance sacrée » (mailing 270), les« Multi-Contacts Déclencheurs de Chance » (mailing 280), l'« Activateur Perpétuel de Chance » (mailing 290), l'« Huile magique de Tobie et la Fiole Vénitienne » (mailing 300), ainsi que l'« Agenda

Personnel de Chance Daté » (mailing 310). L'ensemble de ces documents est accompagné d'un bon de commande, permettant au destinataire – qui le retourne à la recourante et qui s'acquitte à l'attention de cette dernière d'une somme de 47.-- euros – de bénéficier des effets promis et d'acquérir l'un des objets susmentionnés (cf. pièce no 8 du dossier de l'AFC).

Lorsqu'un destinataire passe effectivement commande, la recourante lui fait parvenir – *a priori* par l'intermédiaire de ZA._____ – l'objet promis, ainsi qu'un mode d'emploi à suivre pour que sa situation connaisse une amélioration (cf. pièce no 8 du dossier de l'AFC). Les différents objets ésotériques ainsi fournis aux destinataires sont acquis par la recourante, en particulier, auprès de l'entreprise W._____, dont le siège social se situe à ***. Il semblerait que cette entreprise les livre, en principe, directement à la société ZB._____ (cf. pièces no 5a à 5m du dossier de la recourante et pièce no 10 [en particulier factures établies entre le 17 février et 23 novembre 2005] du dossier de l'AFC), sise à ***, où les objets seraient stockés avant d'être expédiés aux destinataires par ZA._____ (cf. pièce no 3 du dossier de la recourante en lien avec les pièces no 8a à 8ff [en particulier pièces no 8e, 8f, 8j, 8k, 8p, 8t, 8u, 8y, 8z, 8dd et 8 ee] du dossier de la recourante).

Par la suite, un nouveau mailing est envoyé aux personnes ayant passé commande. Ce document propose une « Action Divinatoire Secrète des Numéros de Chance » (mailing 101). Ce procédé consiste à communiquer au destinataire – qui retourne le bon de commande à la recourante et qui s'acquitte à son attention d'un montant de 46.-- euros – une liste de numéros à jouer afin de gagner aux jeux de loterie (cf. pièces no 8 et 10 du dossier de l'AFC).

Par ailleurs, dès qu'une personne passe commande, une série de mailings subséquents lui est envoyée. Dans ces documents il lui est proposé toujours plus d'aide et de produits censés favoriser la chance. Les procédés suivants – qui sont tous remis à titre onéreux, le prix oscillant entre 45.-- et 105.-- euros – sont proposés : « Rituel par le Feu » (mailing 102), « Grand Rituel Secret de la Flamme Rouge » (mailing 103), « Pensée Agissante Télésy » (mailing 104), « Rituel du Cercle Magique Flamboyant » (mailing 105), « Grand Rituel Secret de Protection Astrale » (mailing 106). Ces procédés conduisent, entre autres, à l'acquisition par les destinataires, qui ont

passé commande, de nouveaux objets ésotériques. Lesdits personnes reçoivent en outre une nouvelle série de mailings leur proposant, en particulier, l'acquisition d'autres objets dits magiques, tels que les « Multi-Contacts Déclencheurs de Chance » (mailing 1021), le « Déclencheur Universel de Chance Immédiate » (mailing 1022), la « Croix de Lumière » (mailing 1023), les « 7 Talismans de Lumière » (mailing 1031), le « Capteur de Chance et d'Energie Céleste » (mailing 1032), le « Grand Bouclier Magique d'Hermès » (mailing 1033), le « Gardien de la Porte » (mailing 1041), les « 3 Anneaux de Chance » (mailing 1042), le « Talisman de Chance » (mailing 1043), la « Médaille de Toth » (mailing 1051), l'« Arbre à Souhaits » (mailing 1052), la « Main Rouge » (mailing 1053), la « Médaille Cosmique de Nostradamus » (mailing 1061), le « Miroir Magique de Transmission » (mailing 1062) et « la Croix de la Chance et du Bonheur » (mailing 1063; cf. pièce no 8 du dossier de l'AFC).

7.2 Du point de vue du destinataire, qui est déterminant en matière de TVA (consid. 3.3 ci-avant), il paraît clair que les procédés susdits – proposés par la recourante, sous l'enseigne et marque Y._____ – englobent dans la plupart des cas la livraison d'objets ésotériques ainsi qu'une aide ressortissant de la voyance. En retournant à la recourante le bon de commande joint aux différents mailings et en s'acquittant à son égard des sommes requises, le destinataire entend bien acquérir une prestation complexe, c'est-à-dire une prestation comprenant en principe l'acquisition d'un ou plusieurs objets dits magiques, ainsi que la possibilité de bénéficier d'un soutien de voyance, voire d'autres éléments encore en fonction du type de procédé. Pris ensemble, les divers éléments donnent au tout son caractère propre, alors que leur dissociation aurait pour effet de dénaturer la prestation. Au surplus, le total de chaque facture – qui est intégré au bon de commande – est compris de manière forfaitaire, en ce sens qu'il englobe les divers éléments évoqués ci-avant. La recourante perçoit d'ailleurs la somme pleine et entière versée en contrepartie des opérations en cause. Celles-ci se présentent – sous cet angle également – comme un ensemble de différents éléments indissociables les uns des autres.

Au regard du principe de l'unité de la prestation et de la jurisprudence précitée (cf. consid. 3 ci-avant), il convient donc 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. Aussi, les opérations en cause

constituent des prestations complexes uniques, ce qui n'est en soi pas contesté par la recourante. Peu importe, à cet égard, la qualification de ces opérations en tant que prestation composite insécable 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. En effet, dans les deux cas de figure, le Tribunal de céans arriverait aux mêmes conclusions, puisque – qu'il s'agisse d'une prestation composite unique ou de prestations distinctes les unes des autres, dont l'une est principale et la ou les autres accessoires – le traitement fiscal d'une opération TVA complexe est dans tous les cas fonction de l'élément central. 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 la ou les autres accessoires.

7.3 S'agissant de la nature (livraison de biens ou prestation de services) du rapport de droit, la question se pose de savoir si l'élément central consiste dans la livraison d'objets ésotériques ou dans l'octroi d'une aide ressortant de la voyance.

Selon la pièce intitulée « Analyse des 26 types de livraisons et de prestations de services » (cf. pièce no 4 du dossier de la recourante), les opérations fournies par la recourante se diviseraient en trois catégories : celles consistant en des envois de biens accompagnés de modes d'emploi (cf. pièces no 21 à 24 bis du dossier de la recourante), celles comprenant tant des envois de biens que des rituels de voyance (cf. pièces no 25 à 26 bis du dossier de la recourante), et celles ressortant exclusivement de prestations de voyance, à savoir l'« Agenda Personnel de Chance Daté » et l'« Action Divinatoire Secrète des Numéro de Chance ». S'il y a lieu de se rallier à la recourante lorsqu'elle explique que le voyant, qui a accepté de porter le pseudonyme de Y._____, par le biais duquel elle propose aux destinataires l'accomplissement des différents procédés – n'intervient, dans les faits, pas dans tous les cas. Il s'impose toutefois de rappeler que la délimitation entre livraison de biens et prestation de services – question qui doit ici être tranchée – s'effectue en fonction de l'ensemble des circonstances, analysées en priorité du point de vue du destinataire (cf. consid. 3.3 ci-avant; arrêt du Tribunal fédéral 2C_506/2007 du 13 février 2008 consid. 4.2).

Or, dans le cas précis, l'ensemble des mailings est établi sur le papier à en-tête de Y._____, papier à en-tête, dont il ressort que

Y._____ est notamment « Maître Spirite », « Grand Mage du Conseil des 12 » et « Spécialiste des visions d'argent ». Ces documents portent par ailleurs la signature dudit voyant. Cette façon de procéder tend déjà – comme relevé à juste titre par l'AFC dans sa réponse du 2 juillet 2008 – à donner aux destinataires l'impression que le voyant intervient dans chaque cas personnellement, afin de les aider à sortir de la situation difficile dans laquelle ils se trouvent. Notons à cet égard que la terminologie utilisée dans les divers mailings contribue à renforcer ce sentiment d'assistance personnelle du voyant. En effet, la plupart des mailings (cf. pièce no 8 du dossier de l'AFC) contiennent des termes, tels que : « [...] moi, Y._____, ainsi que ***, un autre membre du Conseil des 12, nous avons pris le soin d'effectuer entièrement gratuitement pendant 7 jours un important travail vous concernant [...] », « [...] nous avons eu une vision [...] », « [...] nous entamerons un premier travail d'aide [...] », « [...] nous allons nous occuper de tout [...] », « [...] nous serons régulièrement là, à vos côtés, prêts à vous épauler [...] » (mailing no 280), « [...] à partir de maintenant, vous êtes sous notre protection [...] » (mailing no 102), etc. La majorité de ces documents fait donc expressément référence à différents procédés – en particulier des visions, transmissions de secrets, aides, cérémonies, actions divinatoires et autres rituels – accomplis personnellement par Y._____ pour améliorer la situation des destinataires.

Dans ces circonstances, force est d'admettre que les destinataires escomptent avant tout une aide, un soutien ou encore une protection personnels du voyant, ce même lorsque les mailings ne se réfèrent pas expressément à une action dite magique. En effet – au regard de la manière dont se présentent les différents mailings, de la terminologie qui y ait utilisée et du fait que ceux-ci ne sont pas envoyés de façon isolée, mais successivement à intervalle régulier (cf. notamment pièce no 8 du dossier de l'AFC) – il y a lieu de constater que, du point de vue des destinataires, l'intervention du voyant ne saurait en aucun cas se limiter à une simple remise d'objets ésotériques avec modes d'emploi. A cet égard, le bon de commande relatif au rituel de la « Pensée Agissante Télésy » retourné par A._____ – une destinataire – illustre bien la perception qu'ont les destinataires des opérations qui leur sont proposées par le biais des mailings. Dans ledit document (cf. pièce no 12 du dossier de l'AFC), A._____ a en particulier écrit : « j'accepte votre aide », « vous m'aviez d'ailleurs fait des

promesses d'aide récemment », « je compte sur vous encore cette fois ». Ces termes démontrent clairement que ce qui est ici attendu par la destinataire est avant tout une assistance personnelle du voyant.

7.4 Par conséquent et au vu de ce qui précède, le Tribunal de céans considère que – du point de vue des destinataires – les opérations en cause relèvent en premier lieu et de manière prépondérante d'une aide et/ou d'un soutien ressortant de la voyance. Il s'ensuit que l'élément central consiste dans la prestation de services tant pour les opérations consistant en des envois de biens accompagnés de ce qui est qualifié par la recourante de modes d'emploi, que pour celles comprenant à la fois des envois de biens et des rituels de voyance, ou encore pour celles ressortant exclusivement de prestations de voyance (« Agenda Personnel de Chance Daté » et « Action Divinatoire Secrète des Numéro de Chance »). S'agissant de la livraison de biens – qui intervient dans le cadre des opérations comprenant la remise d'objets ésotériques – il y a lieu de constater qu'elle représente simplement une matérialisation de la prestation de voyance, à laquelle elle est subordonnée. La faible valeur objective des objets ésotériques livrés aux destinataires vient d'ailleurs étayer, si besoin est, cette appréciation. En effet, comme retenu à juste titre par l'AFC, il est peu vraisemblable que les destinataires puissent se satisfaire – dans plus de la moitié des cas, aux dires de la recourante – de la seule remise d'objets en tant que tels.

En conclusion, l'ensemble des opérations TVA en cause revêt les caractéristiques d'une prestation de services, puisque l'élément central ne consiste manifestement pas dans la livraison d'un bien. Autrement dit, les prestations de voyance – correspondant au noyau desdites opérations complexes – sont déterminantes quant au traitement fiscal de ces dernières (cf. consid. 3.2 et 7.2 ci-avant).

8.

Demeure à établir si – concernant ces prestations de voyance – on se trouve en présence d'un rapport de représentation directe ou de sous-traitance, on encore s'il s'agit d'un cas de refacturation.

8.1 Dans le cas précis, il ressort du *modus operandi* (cf. consid. 7.1 ci-avant) que la recourante ne fournit pas elle-même les prestations de voyance. Aux termes du contrat conclut le 30 mars 2005 entre

cette dernière et B._____ – voyant domicilié en ***, qui a accepté de porter le pseudonyme de Y._____ – il apparaît que le prénommé fournit à la recourante les prestations de voyance et le matériel nécessaire à l'activité commerciale déployée par celle-ci (cf. pièce no 6 [en particulier le préambule et l'art. 2 du contrat de partenariat] du dossier de l'AFC). Autrement dit, B._____ exécute les prestations de voyance à la recourante, mais c'est cette dernière qui demeure le fournisseur des destinataires et clients finaux.

C'est le lieu de rappeler que lorsque celui qui s'est engagé à l'égard d'un tiers à effectuer une prestation la sous-traite entièrement à une autre personne (sous-traitant) – ce qui est en l'occurrence le cas – le sous-traitant n'intervient pas en tant qu'intermédiaire. De même, celui qui sous-traite n'est pas un intermédiaire entre le sous-traitant et le tiers. Chacun des deux agit en son nom et pour son propre compte, de sorte qu'une situation de représentation directe ou indirecte doit être exclue. La sous-traitance implique ainsi une double prestation : une première du sous-traitant à celui qui a sous-traité et une seconde de celui qui a sous-traité au destinataire de la prestation (cf. consid. 4.2 ci-avant). Les prestations de voyance et, partant, les opérations en cause s'inscrivent – comme admis par l'AFC et la recourante – dans le cadre d'un rapport de sous-traitance, puisque tant le voyant que la recourante agissent en leur propre nom et pour leur propre compte. Aussi, il existe du point de vue de la TVA deux prestations distinctes, l'une entre le voyant et la recourante, et l'autre entre cette dernière et les destinataires. De même, il y a deux chiffres d'affaires correspondants, dont celui relatif à la seconde opération TVA susdite est ici querellé.

8.2 Cela étant, même si on admettait que la recourante se borne à acquérir, en particulier, des prestations de voyance destinées à des tiers et à les refacturer à ces derniers en son propre nom, le Tribunal de céans arriverait aux mêmes conclusions. Certes, la refacturation, qui suppose un échange de prestations, constitue en principe une opération autonome soumise à la TVA (cf. consid. 4.3 ci-avant). Toutefois, sa qualification et, partant, son traitement fiscal dépendent directement de l'opération TVA faisant l'objet de la refacturation (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1494/2006 du 21 septembre 2007 consid. 6.3 [confirmé par l'arrêt du Tribunal fédéral 2C_612/2007 du 7 avril 2008]). Il importe dès lors peu de savoir si le rapport de droit tient – en l'occurrence – de la sous-traitance ou de la refacturation. En effet, qu'il

s'agisse d'un rapport de sous-traitance ou d'un cas de refacturation, le traitement fiscal des opérations en question – plus spécifiquement le lieu de la prestation de services – est fonction de l'élément central, soit des prestations de voyance.

9.

Le Tribunal de céans constate que – dans la mesure où les prestations de voyance correspondent à l'élément central des opérations TVA en cause, opérations qui revêtent ainsi les caractéristiques d'une prestation de services – lesdites opérations sont localisées sur la base de l'art. 14 aLTV et de la jurisprudence y relative (cf. consid. 5.2 ci-avant). Il faut donc encore examiner et rechercher quel alinéa, respectivement chiffre, de ladite disposition s'avère déterminant sous l'angle du lieu des opérations en cause.

9.1

9.1.1 Au vu des différents mailings, agendas personnels et listes des numéros de chance au dossier (cf. pièces no 8 et 10 du dossier de l'AFC), il apparaît que ces documents sont largement standardisés et, pour ainsi dire, identiques pour tous les destinataires. S'agissant plus précisément des courriers relatifs aux procédés de l'« Agenda Personnel de Chance Daté » et de l'« Action Divinatoire Secrète des Numéros de Chance », le Tribunal de céans constate – à l'instar de l'AFC – qu'ils sont tous semblables. Concernant la première action susdite, il y a lieu de relever que les différents agendas sont composés des mêmes paragraphes qui sont simplement attribués à des mois différents selon les destinataires. Quant aux listes des numéros de chance, seuls les chiffres qui y sont indiqués – correspondant d'ailleurs, comme admis par la recourante, à un tirage de nombres aléatoires – diffèrent d'un courrier à l'autre (cf. pièce no 10 du dossier de l'AFC). De plus, les différentes prestations fournies par la recourante ne sont pas complètement adaptées aux destinataires de manière individuelle, puisque celle-ci n'a – hormis la date de naissance, dans certains cas (cf. pièce no 8 du dossier de l'AFC) – pas connaissance de la situation particulière de chaque destinataire. Il s'ensuit qu'on ne saurait admettre que les opérations en cause reposent sur une analyse préalable d'une situation donnée, ni que des solutions aux problèmes des destinataires sont élaborées ou éventuellement mise en pratique. Or, les prestations de conseil – telles que prévues à l'art. 14 al. 3 let. c aLTV – visent à assister le destinataire ou un tiers dans la résolution d'un problème spécifique ou sur la manière

d'agir dans un cas concret (cf. consid. 5.2.3.3 ci-avant). Notons encore que – si la recourante a quelque peu nuancé sa position dans son mémoire de recours, en ce sens que les prestations fournies seraient personnalisées dans une certaine mesure, ce nonobstant leur standardisation – elle a toutefois reconnu dans son courrier du 7 mars 2008 (cf. pièce no 10 du dossier de l'AFC) que – en particulier – les courriers relatifs à l'« Agenda Personnel de Chance Daté » et ceux se rapportant à l'« Action Divinatoire Secrète des Numéros de Chance » sont largement identiques les uns aux autres.

10. Force est dès lors de constater que les opérations TVA en cause ne ressortent pas de la prestation de conseil au sens de l'art. 14 al. 3 let. c aLTVA. Seule une prestation visant à fournir un conseil général pourrait – tout au plus – être admise, ce qui n'est pas visée à ladite disposition (cf. consid. 5.2.3.3 ci-avant). Rappelons enfin que la doctrine a considéré que les prestations de voyance semblant n'avoir qu'un rapport trop lointain avec l'activité de conseil, c'est la règle générale de l'art. 14 al. 1 aLTVA qui est applicable à ces dernières (cf. PER PROD'HOM, op. cit., p. 122).

10.1.1 Au surplus les opérations en question ne consistent pas non plus en une fourniture d'informations au sens de l'art. 14 al. 3 let. d aLTVA. Une telle prestation se définit en effet comme le transfert de connaissances qui sont de nature à être utilisées dans les domaines technique ou économique et qui se rapprochent des informations faisant l'objet de droits immatériels, sans être toutefois soumises à la législation y relative (cf. consid. 5.2.3.4 ci-avant). Or, les différents mailings et autres courriers relatifs à l'« Agenda Personnel de Chance Daté » et à l'« Action Divinatoire Secrète des Numéros de Chance » ne transmettent manifestement pas de telles connaissances, mais font état de procédés dits magiques permettant d'apporter une amélioration aux situations personnelles des destinataires.

10.2 En conclusion, les opérations TVA en cause n'entrent pas dans la liste exhaustive de prestations de services qui – conformément à l'art. 14 al. 3 aLTVA – sont localisées à l'endroit où le destinataire a le siège de son activité économique ou un établissement stable pour lequel les prestations de services sont fournies ou, à défaut d'un tel siège ou d'un tel établissement, le lieu de son domicile ou l'endroit à partir duquel il exerce son activité (cf. consid. 5.2.3 ci-avant). Dans la

mesure où l'art. 14 al. 3 aLTVA ne trouve, en particulier, pas application, c'est la règle générale de l'art. 14 al. 1 aLTVA qui est applicable à l'ensemble des opérations TVA en cause. La localisation de ces dernières se détermine donc en fonction du prestataire (cf. consid. 5.2.1 ci-avant), de sorte qu'il y a lieu de constater qu'elles sont imposables en Suisse auprès de la recourante. On soulignera encore qu'une exonération au sens impropre n'entre pas en ligne de compte (cf. art. 5 let. b en lien avec art. 18 aLTVA), la recourante ne le prétendant d'ailleurs pas.

Enfin – même si, en l'occurrence, une absence de transit en Suisse des objets ésoériques et une localisation de l'ensemble des destinataires à l'étranger ne seraient pas déterminantes, puisque, d'une part, l'élément central consiste en une prestation de services et non en une livraison de biens et, d'autre part, le lieu de la prestation de services est fonction du prestataire et non du destinataire – il convient toutefois de souligner que la recourante n'a prouvé – à satisfaction de droit – ni que les objets en cause ne transitent pas par le territoire suisse, ni que les destinataires sont tous domiciliés à l'étranger. Or, conformément aux règles sur la répartition du fardeau de la preuve, il incombe à l'administré d'établir les faits qui sont de nature à lui procurer un avantage, le défaut de preuve allant à son détriment (cf. consid. 4.4.1 et 5.2.1 ci-avant; cf. également arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1604/2006 du 4 mars 2010 consid. 3.5 et les références citées, A-1557/2006 du 3 décembre 2009 consid. 1.6, A-680/2007 du 8 juin 2009 consid. 5 et A-1596/2006 du 2 avril 2009 consid. 1.4). Il s'ensuit que la recourante ayant échoué dans son offre de preuve, elle devrait – en tout état de cause – en supporter les conséquences.

11.

11.1 Par conséquent et au vu de ce qui précède, l'administration des preuves à la disposition du Tribunal administratif fédéral permet d'établir, d'une part, que l'ensemble des opérations TVA en cause revêt les caractéristiques d'une prestation de services, puisque l'élément central consiste manifestement dans les prestations de voyage et, d'autre part, que ces opérations – ne ressortant, notamment, pas de la prestation de conseil (art. 14 al. 3 let. c aLTVA) ni de la fourniture d'informations (art. 14 al. 3 let. d aLTVA) – sont imposables en Suisse auprès de la recourante.

11.2 A cet égard, on rappellera que le droit d'être entendu, tel qu'il est garanti par l'art. 29 al. 2 de la constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst., RS 101), comprend entre autres le droit pour l'intéressé de produire des preuves pertinentes, d'obtenir qu'il soit donné suite à celles-ci, de participer à l'administration des preuves essentielles ou à tout le moins de s'exprimer sur son résultat, lorsque cela est de nature à influencer sur la décision à rendre (ATF 129 II 497 consid. 2.2). Cela dit, en ce qui concerne la partie elle-même, il y a lieu de préciser qu'en matière fiscale, son droit d'être entendue est respecté si elle a pu s'exprimer par écrit sur les questions de fait et de droit qui la concernent (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1360/2006 du 1er mars 2007 consid. 3.2.2 et les références citées). L'art. 81 al. 1 LTVA n'a pas d'incidence propre sur la jurisprudence relative à l'art. 29 Cst. (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1107/2008 et A-1108/2008 du 15 juin 2010 consid. 11.2, A-5078/2008 du 26 mai 2010 consid. 2.1 *in fine*).

Quoi qu'il en soit, le droit d'être entendu n'empêche pas l'autorité de 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 proposées, elle a la certitude qu'elles ne pourraient l'amener à modifier son opinion (cf. ATF 133 II 391 consid. 4.2.3 et les références citées; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6120/2008 du 18 mai 2010 consid. 1.3.3, A-1604/2006 du 4 mars 2010 consid. 2.4 et les références citées, A-1504/2006 du 25 septembre 2008 consid. 2 et A-3069/2007 du 29 janvier 2008 consid. 2.1; ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, Bâle 2008, ch. 3.144), ce qui est – comme déjà exposé – le cas en l'espèce. Le Tribunal de céans renonce donc à l'administration de tout moyen de preuve supplémentaire requis, indirectement, par la recourante.

12.

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 de l'art. 1 ss du Règlement du 21 février 2008 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 à la recourante (cf. 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, 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

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 (voir art. 42 LTF).

Expédition :