



Arrêt du 19 juillet 2007

Composition : MM. les Juges Pascal Mollard (Président du Collège),
Daniel Riedo et Thomas Stadelmann (Président de la
Chambre); Greffière: Mme Marie-Chantal May Canellas

X._____, *****,
recourante, représentée par ***** , avocat, ***** ,

contre

L'administration fédérale des contributions AFC, Division principale de la
taxe sur la valeur ajoutée, Schwarztorstrasse 50, 3003 Berne,
Autorité intimée

concernant

**TVA; bonne foi; dons; contre-prestation; droit à la déduction de l'impôt
préalable (période du 1er janvier 1995 au 31 décembre 1997); OTVA.**

Faits :

- A. X._____ a pour but social, tel qu'il ressort du registre du commerce depuis le *****, d'assurer du trafic aérien commercial, notamment le transport à la demande de passagers et de fret en Suisse et à l'étranger, l'exploitation de lignes régulières pour le transport de passagers et de fret en Suisse et à l'étranger, les vols de tourisme, les vols de recherche et de secours en montagne, l'école de pilotage d'avions et d'hélicoptères, les vols photos, les traitements agricoles, la réparation et maintenance de ses propres appareils et des appareils de tiers.
X._____ est inscrite au registre de l'AFC depuis le 1er janvier 1995 en qualité d'assujettie à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA).
- B. Au terme d'un contrôle sur place effectué en avril 1998, l'Administration fédérale des contributions (AFC) a rectifié l'imposition d'X._____ pour les années 1995 à 1997, en appliquant une nouvelle clé de répartition de l'impôt préalable entre celui, déductible, attribué au chiffre d'affaires imposable et exonéré et celui, non déductible, se rapportant au chiffre d'affaires exclu ainsi qu'aux dons et subventions. Il ressort du rapport de l'AFC qu'elle a retenu que les recettes tirées de la vente de cartes de sauvetage représentaient un chiffre d'affaires exclu du champ de l'impôt selon l'art. 14 OTVA, alors que X._____ en avait imposé une partie découlant de ses facturations internes.
Conséquemment, l'AFC a opéré une réduction de la déduction de l'impôt préalable. A l'issue de ce contrôle, elle établi un avis de crédit au profit de l'assujettie (AC n° ***** du 21 avril 1998).
- C. Le 12 mars 1999, elle a toutefois revu son appréciation et informé l'assujettie qu'elle considérait ces recettes comme des dons, attribuables à l'ensemble de son activité et entraînant dès lors une réduction de la déduction de l'impôt préalable plus importante. Elle a expliqué à ce sujet que la carte de sauvetage ne pouvait être considérée comme une assurance, dans le sens où elle ne donnait aucun droit à une contre-prestation; elle ne représentait pas non plus une cotisation de membre. Par conséquent, elle a procédé à une reprise de Fr. *****- de TVA, avec intérêts dès le 30 décembre 1996, pour la période fiscale allant du 1er janvier 1995 au 31 décembre 1997 (selon décompte complémentaire [DC] n° ***** du 12 mars 1999), corrigeant du même montant l'avis de crédit qu'elle avait établi au terme de son contrôle sur place. X._____ a contesté cette reprise fiscale.
- D. Par décision du 18 octobre 2000, l'AFC a confirmé le bien-fondé du décompte complémentaire litigieux, sur la base de l'argumentation suivante : la titularité de la carte de sauvetage ne donnait aucun droit à l'exécution et l'assujettie n'était pas une société d'assurance privée agréée et soumise à la législation sur la surveillance des assurances, de sorte qu'il ne s'agissait pas de prestations exclues du champ de l'impôt mais de dons au sens des art. 239 ss CO. Dans le cadre du calcul de la réduction de la déduction de l'impôt préalable, ces dons devaient être attribués à

l'ensemble des activités de l'assujettie, étant donné qu'il n'était pas indiqué ou promis qu'ils seraient affectés à la seule activité de sauvetage, ce qui fait que l'assujettie décidait seule de l'affectation de ces fonds.

- E. Le 13 novembre 2000, X. _____ a élevé une réclamation à l'encontre de ce prononcé; elle a contesté que les contributions versées par les titulaires de cartes de sauvetage soient assimilables à des dons et s'est également prévalu du principe de la bonne foi, en se fondant sur l'avis de crédit qui avait été émis à l'issue du contrôle fiscal d'avril 1998. A la requête de l'AFC, elle lui a transmis un exemplaire de ses statuts ainsi qu'un dépliant relatif à la carte de sauvetage.

Par décision sur réclamation du 27 septembre 2005, l'AFC a rejeté l'ensemble des griefs de l'assujettie, confirmant ainsi le principe et le montant de la reprise fiscale.

- F. Par recours du 20 octobre 2005, X. _____ a déféré cette décision à la Commission fédérale de recours en matière de contributions (CRC). Elle se prévaut du principe de la bonne foi, en se référant aux arguments déjà développés dans le cadre de sa réclamation. Elle soutient également que l'AFC estime à tort que les versements effectués par les titulaires de la carte de sauvetage seraient des dons, dans la mesure où il existerait bel et bien une « contre-prestation économique » à la souscription d'une telle carte. Elle souligne que les coûts engendrés par l'activité liée à la carte de sauvetage dépasseraient les recettes y afférentes. Elle produit en annexe à ses écritures un courrier de l'OFAP du 23 mars 1982 en relation avec son statut au regard de la législation sur la surveillance des assurances ainsi que des documents relatifs aux chiffres d'affaires et aux dépenses liés à la carte de sauvetage pour les années 1997, 2003 et 2004. Elle conclut essentiellement à ce qu'il soit constaté qu'elle ne doit pas la somme, objet du décompte complémentaire querellé.

- G. Dans sa réponse du 12 décembre 2005, l'AFC a indiqué qu'elle se référait à sa décision sur réclamation du 27 septembre précédent et qu'elle concluait au rejet du recours. La cause a été transmise au Tribunal administratif fédéral, comme objet de sa compétence, dès le 1er janvier 2007.

Les autres faits seront repris en tant que besoin dans les considérants qui suivent.

Le Tribunal administratif fédéral considère :

1.

1.1

- 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, 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 celle prévue 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).

- 1.1.2 En l'espèce, la décision sur réclamation de l'autorité fiscale, datée du 27 septembre 2005, a été notifiée à la recourante le lendemain. Le recours adressé à la Commission fédérale de recours en matière de contributions le 20 octobre 2005 est intervenu dans le délai légal de trente jours prescrit par l'art. 50 al. 1 PA. Interjeté à juste titre auprès de la CRC, alors autorité de recours compétente, il a été transmis d'office par cette dernière au Tribunal administratif fédéral à compter du 1er janvier 2007, comme relevant désormais de sa compétence. 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 ou de fond. Il y a dès lors lieu d'entrer en matière.
- 1.2 Conformément à l'art. 8 al. 1 des dispositions transitoires (disp. trans.) de l'ancienne constitution fédérale de 1874 (aCst.), respectivement à l'art. 196 ch. 14 al. 1 de la constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 dans sa version antérieure au 1er janvier 2007 (Cst, RO 99 2556), le Conseil fédéral était tenu d'édicter des dispositions d'exécution relatives à la TVA, qui devaient avoir effet jusqu'à l'entrée en vigueur d'une législation fédérale en la matière. Sur cette base, le Conseil fédéral a adopté le 22 juin 1994 l'ordonnance régissant la taxe sur la valeur ajoutée (OTVA, RO 1994 258). Le 2 septembre 1999, le Parlement a accepté la loi fédérale régissant la taxe sur la valeur ajoutée (LTVA, RS 641.20). Cette dernière étant entrée en vigueur le 1er janvier 2001 (cf. arrêté du Conseil fédéral du 29 mars 2000, RO 2000 1346), il en résulte que l'OTVA a été abrogée à partir de cette même date. Selon l'art. 93 al. 1 LTVA, les dispositions abrogées ainsi que leurs dispositions d'exécution sont applicables, sous réserve de l'art. 94 LTVA, à tous les faits et rapports juridiques ayant pris naissance au cours de leur durée de validité. Aux termes de l'art. 94 al. 1 LTVA, le nouveau droit s'applique aux opérations effectuées dès son entrée en vigueur. 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 janvier 1995 au 31 décembre 1997.

1.3.1

1.3.1.1 Il convient dans un premier temps de préciser l'objet du litige, dans la mesure où, par ses conclusions, le recourant est à même de réduire ce dernier (en n'attaquant plus certains points de la décision entreprise) mais ne saurait l'étendre, notamment par de nouvelles conclusions (décisions de la CRC du 7 février 2003 in Jurisprudence des autorités administratives de la Confédération [JAAC] 67.81 consid. 1d/aa, du 31 janvier 2000 in JAAC 64.82 consid. 1b et du 18 janvier 1999 in JAAC 63.78 consid. 2; ANDRÉ MOSER, in : MOSER/UEBERSAX, *Prozessieren vor eidgenössischen Rekurskommissionen*, Bâle et Francfort-sur-le-Main 1998, ch. 2.13 et 2.85). En l'espèce, le litige concerne exclusivement la période fiscale du 1er janvier 1995 au 31 décembre 1997, seule visée par la décision attaquée. Dans la mesure où elles sont relatives à d'autres périodes fiscales (toutes « périodes ultérieures »), les conclusions de la recourante s'avèrent donc irrecevables.

1.3.1.2 Quant à la problématique, elle a trait au droit à la déduction de l'impôt préalable, étant précisé que la reprise fiscale querellée résulte d'une réduction de ce droit en raison du fait que l'AFC a considéré que les chiffres d'affaires réalisés par la recourante par le biais de la remise de cartes de sauvetage représentaient des dons. Certes, lorsqu'elle avait estimé qu'il s'agissait de chiffres d'affaires exonérés au sens de l'art. 14 OTVA, l'AFC avait également procédé à une réduction de la déduction de l'impôt préalable, mais d'une ampleur moindre et que la recourante n'avait pas contestée.

1.3.1.3 Ce traitement fiscal du droit à la déduction de l'impôt préalable est cependant conditionné par une analyse préjudicielle des opérations avales faites par la recourante, par le biais des cartes de sauvetage précitées. Les avis de l'AFC et la recourante divergent en effet s'agissant de la manière d'appréhender lesdites opérations, l'AFC estimant que la recourante reçoit des dons alors que cette dernière explique qu'elle fournit une prestation aux titulaires des cartes de sauvetage. En conséquence, l'objet du litige porte en définitive sur le traitement fiscal de ces opérations du point de vue de la taxe sur la valeur ajoutée.

2.

2.1

2.1.1 Sont notamment soumises à la TVA, à moins d'être expressément exclues de son champ d'application, les livraisons de biens et les prestations de services qu'une entreprise effectue à titre onéreux sur territoire suisse, y compris les prestations à soi-même (art. 8 al. 2 let. a disp. trans. aCst. et art. 196 ch. 14 al. 1 let. a de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 [Cst, RS 101]; cf. également art. 4 OTVA). Une transaction est effectuée à titre onéreux, soit contre rémunération, s'il y a échange d'une prestation et d'une contre-prestation, entre un ou plusieurs prestataires, dont l'un au moins est assujéti à la TVA, et un ou plusieurs bénéficiaires, ainsi qu'un rapport économique étroit entre la prestation et la

contre-prestation (cf. ATF 126 II 249 consid. 4a, 443 consid. 6a; arrêts non publiés du Tribunal fédéral 2A.245/2005 du 9 août 2006 consid. 4.1 et 2A.547/2002 du 26 mai 2004 consid. 2.2; arrêt du Tribunal fédéral 2A.567/1999 publié in RDAF 2000 II p. 307 consid. 3c; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1459/2006 du 29 mai 2007 consid. 2.1 et A-1430/2006 du 25 mai 2007 consid. 2.1 et 2.2; IVO P. BAUMGARTNER, in mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel/Genf/München 2000, ad art. 33 al. 1 et 2 LTVA, ch. 6 et 8). Sous réserve d'une prestation à soi-même, une livraison de biens ou une prestation de services n'est dès lors imposable que si elle est effectuée en échange d'une contre-prestation.

2.1.2 Le Tribunal fédéral a souligné qu'il doit exister une relation de causalité entre prestation et contre-prestation, soit lorsque l'une n'existerait pas sans l'autre (cf. ATF 126 II 443 consid. 6a, arrêt du Tribunal fédéral 2A.166/2005 du 8 mai 2006 consid. 4.1, 2A.526/2003 in Revue fiscale 59/2004 p. 789 consid. 1.2 et 1.3, arrêt du Tribunal fédéral 2A.330/2002 du 1er avril 2004 consid. 3.2), non sans relever au passage dans ses arrêts initiaux, mais sans pour autant la trancher, la controverse doctrinale relative au point de savoir si le rapport entre prestation et contre-prestation doit être de causalité uniquement ou également de finalité et s'il doit être apprécié du point de vue du prestataire ou du bénéficiaire. En effet, selon une première opinion essentiellement soutenue par la doctrine fondée sur le droit allemand en matière de TVA, il est nécessaire que la prestation soit fournie afin d'obtenir une contre-prestation (rapport de finalité), alors qu'il suffit, du point de vue de celui qui la reçoit, que la contre-prestation soit la conséquence de l'obtention de la prestation considérée (cf. WOLFRAM BIRKENFELD, *Das grosse Umsatzsteuer-Handbuch*, 3ème éd., Cologne 1998, Vol. I, ch. 428 ss; JOHANN BUNJES/REINHOLD GEIST, *Umsatzsteuergesetz*, 5e Aufl. München 1997, § 1 n. 4, P. BAUMGARTNER, *Die Entgeltlichkeit bei der schweizerischen Mehrwertsteuer*, Revue fiscale suisse 1996, p. 272 ss). Selon une seconde opinion doctrinale, il faut se placer du point de vue de celui qui reçoit la prestation et examiner si ce dernier entend établir un lien entre sa propre prestation et celle de l'autre partie (cf. ALOIS CAMENZIND/NIKLAUS HONAUER, *Manuel du nouvel impôt sur la taxe à la valeur ajoutée [TVA]*, Berne 1996, p. 52 ss; DANIEL RIEDO, *Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht*, Berne 1999, p. 223 ss).

2.1.3 En règle générale, l'échange de prestations repose sur un contrat : le prestataire fournit sa prestation qui justifie la contre-prestation du bénéficiaire. La conclusion d'un contrat n'est toutefois pas une condition sine qua non pour qu'il y ait échange de prestations. Seul est à cet égard déterminant le comportement de fait du prestataire. Il est sans importance que ce dernier se trouve, ou non, dans un rapport obligatoire ou, si tel est le cas, qu'un tel rapport soit illicite, contraire à l'usage, annulable ou nul (cf. ATF 126 II 249 consid. 4a et références citées, arrêt du Tribunal fédéral 2A.167/2005 du 8 mai 2006 consid. 4.1, 2A.330/2002 du 1er avril

2004 consid. 3.2; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-342/2006 du 3 mai 2007 consid. 4.1; décision de la CRC du 5 juillet 2005 in JAAC 70.7 consid. 2a et 2003-091 du 16 septembre 2004 consid. 2a/bb/cc; JEAN-MARC RIVIER/ANNIE ROCHAT PAUCHARD, *Droit fiscal suisse, La taxe sur la valeur ajoutée*, Fribourg 2000, p. 89 s; WOLFRAM BIRKENFELD, *op. cit.*, vol. I, 1ère partie, par. 42 n. 365 ss et 380 ss). Le Tribunal fédéral s'est ainsi volontairement écarté de la jurisprudence de la Cour de justice des Communautés Européennes qui, dans son arrêt Tolsma (cf. arrêt de la CJCE C-16/93 [Tolsma] du 3 mars 1994, Rec. p. I-743), a considéré qu'une opération n'est effectuée à titre onéreux que s'il existe entre le prestataire et le bénéficiaire un rapport juridique en vertu duquel des prestations réciproques sont échangées (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2A.526/2003 du 1er juillet 2004 consid. 1.2 et les réf. citées).

2.1.4 L'échange de prestations peut ainsi également intervenir sans que le prestataire n'y soit juridiquement ou commercialement tenu, lorsqu'il fournit bénévolement sa prestation tout en comptant sur une contre-prestation parce que c'est l'usage, qu'elle peut être espérée ou à tout le moins n'est pas invraisemblable (ATF 126 II 249 consid. 4a, arrêt déjà cité du Tribunal fédéral 2A.167/2005 du 8 mai 2006 consid. 4.1; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1459/2006 du 29 mai 2007 consid. 2.1, A-1346/2006 du 4 mai 2007 consid. 2.2 et A-1430/2006 du 25 mai 2007 consid. 2.2; W. BIRKENFELD, *op. cit.* par. 45 n. 437). Ainsi, contrairement aux impôts directs, une simple expectative du destinataire suffit pour retenir l'existence d'une prestation, dès lors que le bénéficiaire a versé une contre-prestation, étant rappelé que les critères du droit des impôts directs ne sont pas déterminants (étant donné qu'ils poursuivent d'autres buts), ces derniers ne pouvant revêtir, au mieux, qu'une valeur d'indices (cf. ATF 123 II 304 consid. 6b, arrêts du Tribunal fédéral 2A.222/2002 du 4 septembre 2002 consid. 3.4 et du 27 octobre 2000 in RDAF 2001 II p. 56 consid. 4b/bb; décision de la CRC du 8 octobre 2003 publiée in JAAC 68.53 consid. 6a et décision de la CRC 1998-015 du 29 juillet 1999 consid. 4 a/bb; Archives 66 163 consid. 2b et 61 813 consid. 2b).

2.1.5 Pour déterminer l'existence et l'étendue d'une prestation soumise à la TVA, il s'agit d'abord de considérer les choses d'un point de vue économique. Les rapports de droit privé qui peuvent être à la base des prestations ont en principe seulement une valeur d'indice et ne peuvent à eux seuls justifier une classification ayant valeur générale (cf. arrêts du Tribunal fédéral 2A.47/2006 du 6 juillet 2006 consid. 3.2, 2A.502/2004 du 28 avril 2005 consid. 5.1, 2A.608/2004 du 8 février 2005 consid. 4.1, 2A.330/2002 du 1er avril 2004 consid. 3.1 et 2A.304/2003 du 14 novembre 2003 consid. 3.6.1; voir aussi arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1341/2006 du 7 mars 2007 consid. 2.4; décisions de la CRC du 5 juillet 2005 publiée in JAAC 67.49 consid. 3c/aa, 2003-091/092 du 16 septembre 2004 consid. 2a et du 18 novembre 2002 in JAAC 67.49 consid. 3c/aa de même que les références citées; IVO P. BAUMGARTNER, in *mwst.com*, Bâle/Genève/Munich 2000, ad art. 33 al. 1 et 2, p. 551, ch. 12; D. RIEDO, *op. cit.*, p. 112, STEPHAN KUHN/PETER SPINLER, *Mehrwertsteuer*, Muri/Berne

1994, p. 38 in fine et 41; JEAN-MARC RIVIER/ANNIE ROCHAT, op. cit., p. 24). L'approche économique résulte à cet égard de l'essence et du but de la TVA, qui, en tant qu'impôt général sur la consommation, taxe la consommation et repose sur des concepts économiques comme les livraisons et les prestations de services (cf. décision de la CRC 1997-014 du 18 mai 1998 consid. 7). Elle intervient en matière de TVA à la fois pour l'interprétation de concepts de droit civil et fiscal et lorsqu'il s'agit de qualifier juridiquement un état de fait déterminé (cf. arrêt du Tribunal fédéral du 8 janvier 2003 in Archives 73 p. 569 consid. 3.2; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1341/2006 du 7 mars 2007 consid. 2.4).

3. Aux termes de l'art. 14 ch. 14 OTVA, sont exclues (recte : exonérées de manière impropre), sans droit à la déduction de l'impôt préalable (art. 13 OTVA), les opérations d'assurances et de réassurances, y compris les opérations relatives à l'activité des courtiers ou des intermédiaires d'assurances. L'étendue de cette exonération n'apparaissant pas clairement, à la simple lecture du texte de l'ordonnance, il convient de procéder à une interprétation.
 - 3.1 Sur un plan purement littéral, on constate que le texte légal fait référence aux opérations d'assurances et de réassurances, sans qu'elles soient rattachées à un sujet déterminé (les courtiers ou intermédiaires d'assurances étant cités indépendamment et pour des opérations distinctes; cf. s'agissant de l'origine de cette adjonction : Rapport du Département fédéral des finances relatif à la procédure de consultation concernant le projet d'ordonnance régissant la taxe sur la valeur ajoutée du 28 octobre 1993, ad art. 13 ch. 15 du projet). Demeure à déterminer quels sont les contours exacts des opérations visées, étant admis d'entrée de cause que ces dernières ne visent que le consommateur final (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1440/2006 du 25 mai 2007 consid. 2.2 et 3.3.1) et que la jurisprudence a évoqué à de nombreuses reprises que l'interprétation qui doit en être faite est plutôt restrictive (cf. ATF 124 II 193 consid. 5e, 372 consid. 6a; arrêt du Tribunal fédéral 2A.269/2005 du 21 mars 2006 consid. 3.1, arrêt du Tribunal fédéral du 3 mars 1999 in Archives vol. 69 p. 658 consid. 6a; cf. également : STEPHAN KUHN/PETER SPINLER, op. cit., p. 56; P. MOLLARD, La TVA suisse et la problématique des exonérations, in Archives de droit fiscal suisse [Archives] vol. 63 p. 443, particulièrement 457 ss, 471 ss). Cela étant, le Tribunal de céans tient tout de même à rappeler que les exonérations ne doivent en définitive être interprétées ni extensivement, ni restrictivement mais selon leur sens et leur but dans le cadre des règles générales, c'est-à-dire de manière « correcte » (cf. ATF 2A.127/2002 du 18 septembre 2002 consid. 4.6, ATF 118 la 175 consid. 2d, ATF 117 Ib 114 consid. 7c, ATF 114 V 298 consid. 3e). S'il s'avère qu'au terme d'une interprétation effectuée selon les règles usuelles le cas concret est indéniablement couvert par le sens et le but de la norme, la question d'une interprétation restrictive ne se pose pas; celle-ci ne rentre en ligne de compte que si l'application des méthodes d'interprétation ne conduit pas à un résultat univoque de sorte que

différentes solutions demeurent envisageables, nécessitant une certaine appréciation. Dans ce cas seulement, il convient de trancher de manière restrictive en faveur d'une exonération (cf. ATF 2A.127/2002 du 18 septembre 2002 consid. 4.6).

- 3.2 Sur un plan historique, il ressort du commentaire du Département fédéral des finances de l'Ordonnance régissant la taxe sur la valeur ajoutée du 22 juin 1994 que l'art. 14 ch. 14 OTVA visait à exclure du champ d'imposition toutes les primes encaissées par les sociétés d'assurances pour leurs prestations d'assurances et de réassurances (cf. Commentaire du Département fédéral des finances, Berne 1994, p. 16 ad art. 14 ch. 14 OTVA; cf. également : Instructions 1997 à l'usage des assujettis TVA, ch. marg. 622, 622a); il ne faut toutefois pas attacher à l'expression « sociétés d'assurances » une importance critique; en effet, le législateur n'a pas entendu restreindre la portée de l'exonération à telle ou telle catégorie de sujet fiscal, puisque le texte de la disposition qu'il a élaboré est centré sur la prestation considérée, à savoir une prestation d'assurance. Ses explications ne doivent dès lors pas être comprises comme une restriction subjective. On peut également observer que sa réflexion ne suit aucun parallèle avec la législation fédérale sur la surveillance des assurances qui vise à protéger les assurés contre les risques d'insolvabilité des entreprises d'assurance et les abus (cf. art. 1 al. 2 de la loi fédérale du 17 décembre 2004 sur la surveillance des entreprises d'assurance [LSA, RS 961.01]; précédemment : art. 1 de la loi fédérale du 23 juin 1978 sur la surveillance des institutions d'assurance privées [RO 1978 p. 1836 ss]; cf. également : Message du Conseil fédéral du 9 mai 2003 concernant la LSA, FF 2003 3372 ch. 2.1.2.1), qui n'est d'ailleurs pas citée.
- 3.3 Si l'on analyse le sens et au but de cette norme, l'on observe qu'elle a été introduite en raison de considérations d'ordre social, à savoir afin de ne pas renchérir les prestations d'assurance et également parce que certaines de ces opérations étaient déjà soumises au droits de timbre (cf. Commentaire du Département fédéral des finances déjà cité ad art. 14 ch. 14 OTVA; décision de la CRC 2000-062 du 27 mars 2001 in JAAC 66.11 consid. 3c). Ces indications ne permettent toutefois pas de circonscrire les opérations dont il s'agit. En effet, il n'y a pas de lien causal direct entre l'imposition aux droits de timbre et l'exonération prévue par cette disposition (cf. PHILIP ROBINSON/CRISTINA OBERHEID, mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel/Genf/München 2000 p. 319 ch. 1 ad art. 18 ch. 18 LTVA [repris tel quel de l'art. 14 ch. 14 OTVA]). Les opérations d'assurance en question ne se définissent pas non plus en fonction de la législation fédérale sur la surveillance des assurances; il a d'ailleurs été rappelé lors de l'adoption de la loi actuelle régissant cette matière que le catalogue de branches d'assurance qu'elle contient ne préjugait pas du traitement des activités en question sur le plan fiscal (cf. Message du Conseil fédéral du 9 mai 2003 concernant la LSA, FF 2003 3376 ch. 2.1.2.2.1). De manière générale, on retiendra donc qu'une opération d'assurance se caractérise par le fait que celui qui assure se charge, moyennant paiement préalable

d'une prime, de procurer à celui qui est assuré, en cas de réalisation du risque couvert, la prestation convenue lors de la conclusion du contrat. Cette définition ne postule pas nécessairement que l'opération soit réalisée par une société d'assurance proprement dite. On peut également affirmer que la cause de l'exonération en question, à savoir éviter de renchérir les prestations d'assurance, n'a rien à voir avec le statut du fournisseur de telles prestations. D'ailleurs, la doctrine est d'avis que le statut juridique au regard du droit des assurances du fournisseur de la prestation est indifférent (cf. dans ce sens : P. ROBINSON/C. OBERHEID, op. cit., p. 319 ch. 2). La CRC s'est également exprimée dans ce sens (cf. décision de la CRC du 27 mars 2001 déjà citée, consid. 4a/bb). Cette position se base sur la théorie de l'objet, selon laquelle des prestations ayant le même objet doivent véhiculer la même charge fiscale au consommateur final. Si l'on qualifiait la prestation par rapport à son fournisseur et non par rapport à son objet, cet objectif ne serait plus garanti (cf. DANIEL RIEDO, op. cit., p. 96 et 145 ss).

Par conséquent, il ressort de l'ensemble de ces éléments qu'il importe peu de savoir quel est le statut du fournisseur de prestations d'assurances pour déterminer si celles-ci relèvent de l'art. 14 ch. 14 OTVA. Seule compte la nature de l'opération en elle-même. C'est ainsi que d'après la jurisprudence constante de la CRC, les exonérations prévues à l'art. 14 OTVA sont rattachées à un objet, à savoir à une prestation déterminée (cf. décision de la CRC 2001-012 du 30 novembre 2001 consid. 3/d/dd, décision de la CRC 2000-043 du 7 février 2001 consid. 4b/bb). En effet, dans la perspective d'un impôt général sur la consommation, le contenu de l'exonération est en principe complètement étranger au statut de celui qui l'effectue. Une exonération devrait être la même pour le consommateur, quel que soit le statut du fournisseur. Le Tribunal fédéral a tempéré ce principe, estimant qu'il convient de distinguer les éléments subjectifs et objectifs d'une exonération. L'on peut donc affirmer que l'exonération n'a donc rien à voir avec l'assujettissement, mais elle peut relever d'éléments subjectifs, en tous cas si le législateur l'a prévu expressément (cf. P. MOLLARD, La TVA suisse : nouvelles clés pour les exonérations ? in *mwst.com*, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel/Genf/München 2000 p. 1217 ch. marg. 6 et les réf. citées).

- 3.4 Au niveau de l'Union européenne, l'art. 14 ch. 14 OTVA correspond quasiment mot pour mot à l'art. 13 B let. a de la sixième directive, soit désormais l'art. 135 al. 1 let. a de la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006, entrée en force le 1er janvier 2007, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée. Cette eurocompatibilité permet de s'en référer à la jurisprudence de la Cour de justice des Communautés européennes en la matière, à titre d'indice de l'étendue de l'exonération précitée. Or la Cour de Justice a précisé que celle-ci visait également l'octroi d'une couverture d'assurance par un assujetti qui n'était lui-même pas assureur mais qui, dans le cadre d'une assurance collective

dont il était le preneur, procurait à ses clients une telle couverture en utilisant les prestations d'un assureur qui se chargeait du risque assuré (cf. arrêts de la Cour de justice du 25 février 1999 dans l'affaire C-369/96 point 25, du 8 mars 2001 dans l'affaire C-240/99 point 38 et du 20 novembre 2003 dans l'affaire C-8/01 point 40). Dans un arrêt récent, fondée sur cette même jurisprudence, elle a confirmé l'exonération des prestations d'assistance en cas de panne et d'accident de voiture fournis par un touring club à ses abonnés, moyennant le paiement d'une cotisation annuelle fixe, déclarant ainsi irrelevante la circonstance selon laquelle l'intéressé n'avait pas la qualité d'assureur (cf. arrêt de la Cour de justice du 7 décembre 2006 dans l'affaire C-13/06 point 13). Force est donc de constater que les caractéristiques intrinsèques ou le statut juridique du fournisseur de prestations d'assurances n'ont pas non plus été jugées pertinents par la Cour de justice, ce qui corrobore ce qui vient d'être dit (consid. 3.3 ci-avant). Certes, on sait que les arrêts de la Cour de justice des communautés européennes ne revêtent pas de caractère contraignant pour la Suisse (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2A.135/2001 du 7 décembre 2001 consid. 5; décision de la CRC 2003-152 du 9 novembre 2005, consid. 4d/aa), mais ils peuvent quand même, comme en l'espèce, fournir une aide précieuse dans l'application de la TVA suisse.

4. En l'espèce, le Tribunal de céans va donc examiner si les opérations réalisées par la recourante, par le biais de l'offre au public de souscrire une carte de sauvetage, entrent dans le champ de l'impôt (consid. 4.1 ci-après) et, si tel est le cas, dans quelle mesure ces opérations doivent être exonérées en application de l'art. 14 OTVA (consid. 4.2 ci-après), les conclusions devant ensuite également être tirées sur le plan du droit à la déduction de l'impôt préalable (consid. 4.3 ci-après).

4.1

- 4.1.1 Comme la CRC l'a rappelé à de multiples reprises (cf. notamment décisions de la CRC 2003-091 et 2003-092 du 16 septembre 2004 consid. 2a/cc/ccc et 3a/cc), il convient de garder à l'esprit que ce qui est déterminant en matière de TVA, c'est la manière d'agir des entités concernées, analysée dans une optique économique. Or, de ce point de vue, l'existence d'une prestation fournie par la recourante est indiscutable.

Selon le dépliant relatif à la carte de sauvetage, diffusé dans le public (annexe à la pièce n° ** du dossier de l'AFC), la recourante y décrit comme suit les « avantages de (la) carte de sauvetage » à l'attention des potentiels souscripteurs : « X._____ prend à sa charge dans tous les cas les frais d'assistance et de transport en cas d'urgence dans la mesure où ni assurances, ni caisses-maladie ou autre tiers censés fournir des prestations ne subviendraient totalement ou partiellement à ces frais. ». Elle y détaille ensuite la nature de ses interventions, à savoir notamment les vols de sauvetage, de transfert d'un hôpital à un autre, de recherche, de secours, d'évacuation ainsi que les vols de rapatriement et la prise en charge des frais d'ambulance jusqu'à l'hôpital le plus proche. Sont en outre cités les vols de transport pour animaux de rapport jusqu'à la route

carrossable la plus proche. Son intervention est dépendante d'un élément aléatoire, à savoir la réalisation d'un risque justifiant l'une des interventions énumérées ci-dessus. Certes, ce risque n'est pas décrit textuellement, mais il se déduit à tout le moins dans les grandes lignes de cette brochure. Il s'agira le plus souvent d'une maladie ou d'un accident. La prestation de la recourante consiste dès lors dans l'une ou l'autre des interventions décrites, ce sans frais pour l'intéressé, ou dans la prise en charge des frais engendrés par une telle intervention, si elle est diligentée par un tiers et qu'elle n'est financièrement assumée par nul autre. Selon les déclarations de la recourante, qui apparaissent crédibles et ne sont d'ailleurs pas remises en cause, elle a ainsi dû intervenir ***** fois en faveur des titulaires de cartes de sauvetage dans la période comprise entre le 1er janvier 1992 et le 15 septembre 2000 (cf. réclamation du 13 novembre 2000 p. 4, figurant sous pièce n° ** du dossier de l'AFC).

- 4.1.2 Par ailleurs, cette prestation se situe dans un rapport économique étroit avec la contre-prestation, à savoir le montant versé par les titulaires de la carte de sauvetage pour l'obtention de celle-ci (Fr. **.- ou Fr. **.- selon les cas). Il est en effet manifeste, au vu de la brochure précitée, que le versement de la contre-prestation se trouve en lien direct avec les avantages subjectifs afférents à la carte de sauvetage. Le montant de ce versement est d'ailleurs conditionné par l'étendue du risque en cause, dans la mesure où la couverture d'une personne seule (Fr. **.-) revient moins cher que celle d'une famille entière (Fr. **.-). Au surplus, selon cette dernière formule, la couverture comprend également les vols de transport pour les animaux de rapport blessés, malades ou morts jusqu'à la route carrossable la plus proche. Dès lors, le titulaire de la carte de sauvetage choisit la couverture qu'il désire d'après les différentes variantes qui lui sont présentées et opère un versement d'un montant correspondant. Il est donc bien dans l'intention du souscripteur d'établir un lien entre son versement et les avantages liés à la titularité de la carte de sauvetage. Son but n'est pas de soutenir l'activité de la recourante en général (qui est d'ailleurs multiple et ne se limite pas au sauvetage) mais bien obtenir une prestation dont il bénéficie à titre personnel et de manière particulière. Du côté de la recourante, le fait qu'elle remercie les titulaires de la carte de sauvetage de leur « soutien » est irrelevante. La contre-prestation des dits titulaires n'est en effet pas désintéressée.

Par ailleurs, il n'y a pas lieu de procéder à une dichotomie entre la remise de la carte de sauvetage et les avantages auxquels elle donne droit. Selon la jurisprudence, il ne s'agit pas là de prestations distinctes. Au surplus, il importe peu de savoir si le titulaire de ladite carte aura ou non finalement recours à l'intervention de la recourante (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2A.620/2004 du 16 septembre 2005 déjà cité, consid. 6.2).

- 4.1.3 Certes, la recourante a ajouté dans le dépliant déjà cité : « il n'existe cependant aucun droit à ces prestations, car X._____ les accomplit dans la mesure de ses possibilités personnelles et techniques ainsi que de ses moyens disponibles » ce qui est apparemment à mettre en relation

avec le courrier de l'OFAP du 23 mars 1982 indiquant que dans un tel cas la législation sur la surveillance des assurances ne serait pas applicable (cf. pièce n° 1 du dossier de pièces produit par le recourant). Cependant, cet élément ne change rien à ce raisonnement. En effet, la TVA n'est pas bâtie sur le concept d'obligation, conçu comme le lien juridique entre deux personnes en vertu duquel l'une d'elles est tenue envers l'autre de faire une prestation. Seul est déterminant le fait qu'une prestation soit effectuée en échange d'une contre-prestation. Il en irait de même si le rapport était illicite, contraire à l'usage, annulable ou nul (cf. la jurisprudence citée sous ch. 2.1.1 ci-avant).

Au surplus, même si l'on suivait l'avis de l'AFC qui attribue un poids déterminant au fait que la recourante ne soit pas tenue par une obligation, il faudrait également lui donner tort dans la mesure où la mention précitée n'a certainement pas pour portée juridique de priver la recourante de sa responsabilité en cas d'inexécution. On trouve ainsi largement disséminés dans ladite brochure des termes ou des expressions qui confortent le titulaire de la carte de sauvetage dans la conviction que l'intervention décrite lui est assurée (cf. « X. _____ vient à votre secours et cela où que vous soyez », « vous garantit des interventions rapides et sûres », « partez rassuré dans le monde entier », « prend à sa charge dans tous les cas (expression figurant en gras dans le texte) les frais d'assistance et de transport », etc). Au regard de ce libellé, la mention litigieuse – qui apparaît noyée dans la masse du texte sans être mise en évidence d'une quelconque manière – semble revêtir une portée plutôt limitée. Compte tenu de ce qui précède, il paraît peu plausible que la recourante soit fondée, sur le seul vu de la mention précitée, de refuser ses prestations.

Rien d'ailleurs ne permet de penser que ce cas se soit déjà produit. Il apparaît bien plutôt que la recourante intervient systématiquement quand elle en est requise, ainsi que cela ressort de ses lignes du 13 novembre 2000 à l'AFC (cf. pièce n° ** du dossier de l'AFC); elle y explique en effet « bien que les titulaires de cartes de sauvetage n'aient pas de droit au sens formel du terme à des prestations en cas d'accident, ils peuvent toutefois être certain d'obtenir une prestation dans la mesure où les demandes d'assistance passent par une centrale téléphonique qui répartit les appels entre les différentes compagnies de sauvetage existant en Suisse. Si, par l'extraordinaire, X. _____ ne devait pas être en mesure de répondre à un appel qui lui est adressé, celui-ci serait dirigé sur une compagnie concurrente qui assurerait le sauvetage avant de facturer ses prestations à X. _____ ». On lit également à ce propos dans son recours qu'elle : « maintient en permanence des unités de médecins, pilotes, guides de montagne, etc ..., prêts à agir en tout temps ». S'il fallait accorder une quelconque importance pratique à la mention litigieuse, il faudrait constater qu'elle viserait exclusivement l'hypothèse où la recourante serait empêchée d'intervenir en raison de moyens techniques ou en personnel insuffisants; la survenance en paraît a priori peu vraisemblable. La recourante dispose au surplus d'une certaine

autonomie, par le fait qu'elle a précisé dans sa brochure déjà citée : « Les interventions sont fonction de critères médicaux, sociaux et opérationnels » et qu'elle décide également de « la manière dont l'intervention se déroule et du moment de son exécution. ». Toutefois, le domaine des contrats foisonne de mentions comparables sans pour autant qu'elles aient une quelconque influence en matière de TVA.

- 4.1.4 Il s'ensuit qu'en aucune manière, on ne pourrait considérer que le paiement effectué par les souscripteurs de la carte de sauvetage a été fait sans contre-prestation, ce qui reviendrait à les qualifier de dons. A cet égard d'ailleurs, il faut constater que les bénéficiaires de la carte de sauvetage obtiennent en échange de leur versement un avantage manifeste par rapport au reste de la population puisqu'ils n'encourent pas de frais en cas d'intervention de la recourante. Certes, il se peut que la recourante intervienne pour des personnes qui ne détiennent pas la carte de sauvetage. Toutefois, cette intervention leur est alors facturée si aucun autre tiers (par ex. une société d'assurance) ne la prend en charge.

On ne saurait donc partager l'avis de l'AFC s'agissant des contre-prestations considérées. Celles-ci s'inscrivent bien dans le cadre d'un échange de prestation, le rapport économique étroit entre l'une et l'autre étant patent.

- 4.2 Etant ainsi préalablement établi que les opérations litigieuses, que la recourante réalise par le biais de la remise de cartes de sauvetage, sont comprises dans le champ de l'impôt, il convient de se demander si les conditions permettant une exonération au sens impropre (art. 14 OTVA) sont réunies.

- 4.2.1 On remarquera ainsi que pour une certaine partie des prestations considérées, les conditions d'application de l'art. 14 ch. 6 OTVA devraient être réunies. En effet, cette disposition cite, à titre d'opération exonérée (sans droit à la déduction de l'impôt préalable), le transport de malades, de blessés ou de personnes invalides à l'aide de véhicules spécialement aménagés à cet effet. Dans le cas présent, ceci devrait concerner à tout le moins les interventions de sauvetage de personnes malades, blessées ou invalides – impliquant un transport de ces personnes au moyen de véhicules spécialement aménagés (dont des hélicoptères et des avions) – que la recourante effectue au profit des titulaires de cartes de sauvetage (à l'exclusion de celles qui ont trait aux vols de transport pour animaux de rapport). Quoi qu'il en soit, il n'est pas nécessaire de trancher cette question dans la mesure où les prestations litigieuses sont exonérées à un autre titre (cf. ci-après ch. 4.2.2).

- 4.2.2 Il s'impose d'examiner si l'opération relève de l'art. 14 ch. 14 OTVA. On rappellera qu'aux termes de cette disposition, sont exonérées sans droit à la déduction de l'impôt préalable les opérations d'assurance et de réassurance. Sous cet angle, les pièces du dossier révèlent que la recourante se charge d'un risque, à savoir la mise en oeuvre de moyens aériens et terrestres en vue du sauvetage ou du transport d'une personne

malade, blessée ou décédée, voire même d'animaux de rapport, dans certaines conditions déterminées, en échange du paiement préalable d'un montant forfaitaire (cf. annexe à la pièce n° ** du dossier de pièces de l'AFC). Compte tenu de son élément aléatoire (le risque) dont l'intéressé se départit moyennant un paiement forfaitaire préalable (la prime) indépendant de la survenance du risque, une telle opération a toutes les caractéristiques d'une opération d'assurance.

S'agissant de la mention déjà évoquée, à savoir celle figurant dans la brochure de la recourante selon laquelle le bénéficiaire de la carte de sauvetage n'a pas de « droit à ces prestations (dès lors que) X._____ les accomplit dans la mesure de ses possibilités personnelles et techniques ainsi que de ses moyens disponibles », cette réserve n'a pas une portée décisive sous l'angle de l'art. 14 ch. 14 OTVA. Cette disposition se réfère en effet simplement à la notion d' « opérations d'assurance », sans intégrer celle de droits et d'obligations respectifs. Il n'existe aucune ambiguïté à cet égard. Au surplus, ainsi qu'on l'a déjà exposé ci-avant (consid. 4.1.3), le système de la TVA – basé sur l'échange d'une prestation et d'une contre-prestation, sur un plan strictement économique - est affranchi de la notion d'obligation. On ne saurait donc conditionner l'exonération de telle ou telle prestation en fonction d'un rapport d'obligation, sur lequel l'édifice de la TVA n'est pas construit. Il en va de la cohérence du système. Ce qui a déjà été dit en relation avec la notion d'échange de prestations (cf. consid. 4.1.3 ci-avant) peut donc être repris dans le contexte de l'art. 14 ch. 14 OTVA. Il en résulte qu'il importe peu de procéder à une analyse approfondie de la notion de droit que le destinataire peut dégager des réserves émises sur le dépliant relatif à la carte de sauvetage.

Au surplus, il est clair que la nature du sujet fiscal n'est pas relevante pour déterminer si l'opération en cause doit être exonérée sur la base de l'art. 14 ch. 14 OTVA. Cette disposition ne rattachant pas l'exonération à tel ou tel sujet donné, seule la nature de la prestation en question entre en ligne de compte (cf. consid. 3.3 ci-avant). Il n'importe donc pas de savoir si la recourante est une société soumise à la législation fédérale sur la surveillance des assurances et si elle a obtenu l'agrément requis. Comme on l'a vu ci-dessus (cf. consid. 3.1), l'art. 14 ch. 14 OTVA ne rattache pas les opérations visées à un sujet déterminé et la législation fédérale sur la surveillance des assurances vise un tout autre objectif que celui de la TVA (cf. consid. 3.2). Il se peut que la recourante échappe au champ d'application de la loi sur la surveillance des assurances, en raison de la mention figurant sur le dépliant relatif à la carte de sauvetage selon laquelle il n'y a pas de droit aux prestations indiquées; toutefois, cet élément ne revêt aucune importance sur le plan de la TVA. La Cour de justice des communautés européennes a d'ailleurs statué dans le même sens s'agissant des prestations d'assistance en cas de panne et d'accident de voiture fournis par un sujet fiscal n'ayant pas qualité d'assureur à ses abonnés n'en étaient pas moins exonérés (cf. arrêt de la Cour de justice

du 7 décembre 2006 dans l'affaire C-13/06, ch. 13 et les réf. citées).

Il s'ensuit que les prestations fournies par la recourante en échange de la souscription de sa carte de sauvetage sont exonérées en vertu de l'art. 14 ch. 14 OTVA, étant donné qu'elles entrent dans le cadre d'une opération d'assurance.

- 4.3 Étant confirmé que la recourante effectue à la fois des opérations imposables et exonérées (et non des opérations imposables et des réceptions de dons comme l'AFC l'a considéré), il s'agit d'en tirer les conclusions sur le plan du droit à la déduction de l'impôt préalable. Lorsqu'une opération est exonérée selon l'art. 14 OTVA, l'impôt grevant les livraisons de biens et les prestations de service ayant été utilisées afin d'exécuter cette opération ne peut pas être déduit à titre d'impôt préalable (art. 8 al. 2 let. b disp. trans. aCst; art. 13 OTVA). Cela étant, l'art. 30 al. 6 OTVA, qui prévoit une réduction proportionnelle de la déduction de l'impôt préalable lorsque l'assujetti reçoit des subventions ou d'autres contributions des pouvoirs publics (les dons y étant assimilés) n'est pas applicable. L'AFC avait dans un premier temps procédé à un calcul correct de réduction de la déduction de l'impôt préalable, tenant compte à juste titre du fait que les recettes tirées de la souscription des cartes de sauvetage litigieuses représentaient des chiffres d'affaire exclus au sens de l'art. 14 OTVA, dans le cadre de son contrôle sur place d'avril 1998 (cf. AC n° ***** du 21 avril 1998). Ce calcul n'a pas été contesté. Il s'ensuit qu'il n'y a pas lieu de procéder à un nouveau calcul. Quant au décompte complémentaire à la base de la décision entreprise (DC n° ***** du 12 mars 1999), par lequel l'AFC a opéré une réduction proportionnelle de l'impôt préalable sur la base de l'art. 30 al. 6 OTVA de manière à corriger l'avis de crédit susmentionné, il s'avère inexact et doit être annulé.

5.

- 5.1 Compte tenu de ce qui précède, le recours doit être admis et l'on peut se dispenser d'examiner le moyen de la recourante tiré de la protection de la bonne foi et fondé sur la notification de l'avis de crédit susmentionné. La recourante a d'ailleurs renoncé à développer ce moyen dans son recours en se référant simplement à ses écritures antérieures. La recourante concluant en substance à l'annulation de la reprise fiscale de Fr. *****.- résultant du décompte complémentaire précité, il convient de lui donner raison sur ce point. Pour le surplus, étant donné qu'elle n'a pas remis en cause la réduction de la déduction de l'impôt préalable à la base de l'avis de crédit n° *****, il faut croire qu'elle n'entendait pas en contester le principe. Celui-ci ne saurait d'ailleurs être remis en cause. Les conclusions de la recourante doivent donc être interprétées à la lumière de ces motifs, ce qui permet d'affirmer que la recourante ne sollicitait en définitive rien d'autre que d'être libérée de la reprise fiscale de Fr. *****.-, objet de la décision litigieuse, conclusion qui doit être allouée.
- 5.2 Conformément à l'art. 63 al. 1 PA, les frais de procédure, lesquels

comprennent en règle générale l'émolument d'arrêté, les émoluments de chancellerie et les débours, sont mis dans le dispositif à la charge de la partie qui succombe. Si celle-ci n'est déboutée que partiellement, ces frais sont réduits. L'autorité de recours impute, dans le dispositif, l'avance sur les frais de procédure correspondants et rembourse le surplus éventuel (art. 1 ss, plus particulièrement art. 5 al. 3 de l'ordonnance sur les frais et indemnités en procédure administrative du 10 septembre 1969 [RS 172.041.0]). En outre, aucun frais de procédure n'est mis à la charge de l'autorité inférieure déboutée (art. 63 al. 2 PA). Finalement, des frais de procédure ne peuvent être mis à la charge de la partie qui a gain de cause que si elle les a occasionnés en violant les règles de procédure (art. 63 al. 3 PA).

Aux termes de l'art. 64 al. 1 PA, applicable par renvoi de l'art. 37 LTAF, 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 art. 7 du règlement du 11 décembre 2006 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral [FITAF, RS 173.320.2]). Il faut entendre par là les frais de quelque importance absolument nécessaires à une défense efficace, eu égard à la nature de l'affaire, à la capacité des parties et au comportement de l'autorité (cf. ANDRÉ GRISEL, *Traité de droit administratif*, vol. II, Neuchâtel 1984, p 848; JEAN-FRANÇOIS POUURET, *Commentaire de la loi fédérale d'organisation judiciaire* du 16 décembre 1943, vol. V, Berne 1992, ad art. 159, ch. 1).

- 5.3 En l'espèce, la recourante obtient gain de cause, dans la mesure de ses conclusions recevables, de sorte qu'il convient de laisser les frais de la procédure à la charge de l'Etat, l'avance de frais par Fr. 3'500.- effectuée par la recourante lui étant restituée dès l'entrée en force du présent arrêt. Au vu de l'issue du litige, il convient d'octroyer à la recourante, représentée par un avocat, une indemnité de dépens de Fr. 4'000.- (TVA comprise), à charge de l'autorité intimée.

Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :

1. Le recours de X. _____ du 20 octobre 2005 est admis au sens des considérants 4.2.2 et 4.3 ci-avant.
2. La décision sur réclamation de l'Administration fédérale des contributions, Division principale de la taxe sur la valeur ajoutée, du 27 septembre 2005 est annulée.
3. Les frais de procédure sont laissés à la charge de l'Etat, l'avance de frais de Fr. 3'500.- effectuée par la recourante lui étant restituée.
4. L'Administration fédérale des contributions est tenue de verser à la recourante une indemnité de dépens de Fr. 4'000.-.
5. Le présent arrêt est communiqué :
 - à la recourante (acte judiciaire);
 - à l'autorité intimée (n° de réf. *****; acte judiciaire).

Le Juge Président de la Chambre:

La Greffière:

Thomas Stadelmann

Marie-Chantal May Canellas

Voies de droit

Contre le présent arrêt, un recours en matière de droit public peut être adressé au Tribunal fédéral. Il doit être déposé dans les trente jours qui suivent la notification de l'expédition complète, accompagné de l'arrêt attaqué. Le mémoire de recours, rédigé dans une langue officielle, doit indiquer les conclusions, motifs et moyens de preuve et être signé. Il doit être remis au plus tard le dernier jour du délai, soit au Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14, soit, à son attention, à La Poste Suisse ou à une représentation diplomatique ou consulaire suisse (cf. art. 42, 48, 54 et 100 de la loi sur le Tribunal fédéral du 17 juin 2005 [LTF], RS 173.110).

Date d'expédition :