



CRC 2005-089

Président : Pascal Mollard

Juges : Barbara Merz Wipfli ; Christine Sayegh

Greffière : Liliane Subilia-Rouge

Décision du 11 septembre 2006

en la cause

X, recourante, ...

contre

L'Administration fédérale des contributions, Division principale de la taxe sur la valeur ajoutée, Schwarztorstrasse 50, 3003 Berne, (réf. ...)

concernant

la taxe sur la valeur ajoutée (OTVA) ;
taxes de séjour ; factures erronées

I. En fait :

A.– La X (ci-après : la société), organisée en association au sens des art. 60 ss du Code civil suisse du 10 décembre 1907 (CC ; RS 210), est immatriculée au registre de l'Administration fédérale des contributions (AFC) en qualité d'assujettie au sens de l'art. 17 al. 1 de l'ordonnance du 22 juin 1994 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (OTVA ; RO 1994 1464 et les modifications ultérieures) depuis le 1^{er} janvier 1995.

B.– Par courrier du 27 décembre 1994, la société fit part à l'AFC de son désaccord par rapport au « principe d'imposer la TVA sur les recettes des taxes de séjour ». Elle l'avisait du fait qu'elle prendrait provisoirement en considération la TVA dans sa comptabilité et qu'elle verserait ce montant sur un compte bloqué en attendant la décision finale.

Par courrier du 27 juillet 1995 adressé à l'AFC, la société indiquait que, à son avis, les offices de tourisme n'étaient pas assujettis à la TVA en ce qui concerne les services pour lesquels ils sont indirectement dédommagés au moyens de taxes publiques. Il en allait de même pour les montants désignés comme des contributions de couverture ainsi que pour les contributions dites de propagande. Par conséquent, le montant mentionné sous le chiffre 15 du formulaire de décompte ne contenait aucune contre-prestation résultant des ressources indiquées. Il n'avait dès lors été effectué aucune déduction de l'impôt préalable pour les montants concernant les taxes de séjour, les redevances touristiques et les subventions.

C.- Le 21 août 1997, l'AFC rectifia l'imposition de la recourante par un décompte complémentaire n° ... portant sur un montant de Fr. 246'253.--.

La société s'opposa à cette reprise par courrier du 8 septembre 1997.

D.- A l'occasion d'un contrôle effectué au cours des mois de novembre et décembre 2001 ainsi que d'avril, novembre et décembre 2002, l'AFC procéda à diverses corrections, établissant notamment les décomptes complémentaires n° ... et n° ... du 3 avril 2002 portant sur des montants de Fr. 267'130.-- plus intérêts moratoires (périodes fiscales du 1^{er} janvier 1995 au 31 décembre 2000) et de Fr. 38'368.-- plus intérêts moratoires (périodes fiscales du 1^{er} janvier 2001 au 31 décembre 2001). L'AFC établit également les avis de crédit n° ... et n° ... du 12 décembre 2002 portant sur des montants de Fr. 21'562.-- et de Fr. 9'688.-- (périodes fiscales du 1^{er} janvier 1995 au 31 décembre 2001).

E.- En date du 20 décembre 2002, la société, représenté par Me C et Me D, proposa à l'AFC de revenir sur ses décomptes complémentaires. Concernant les factures émises à tort avec la mention « TVA comprise » (pour lesquelles l'AFC avait repris le chiffre d'affaires en rapport), la société souhaitait procéder à une correction pour les factures émises après le 1^{er} janvier 1997 (la prescription étant acquise pour le reste) et adressées à des destinataires en droit de faire valoir la déduction de l'impôt préalable. La société proposait de procéder à l'établissement d'une note de crédit annulant les factures émises avec TVA et de mettre en compte le montant correspondant, puis, dans un deuxième temps, d'adresser des factures complémentaires de taxes de séjour (sans mention de la TVA) aux personnes redevables de la taxe de séjour.

Par réponse du 5 février 2003, l'AFC communiqua à la société que sa proposition de règlement ne pouvait pas être admise, car elle violait le principe de l'impôt à tous les stades. Un remboursement de la TVA facturée sur les taxes de séjour n'était possible que si la société créditait et remboursait la totalité des montants de TVA facturés depuis le 1^{er} janvier 1995. Concernant la prescription, l'AFC fit valoir l'interruption de prescription notifiée par pli recommandé en date du 8 décembre 2000.

F.– La société ne s'étant pas acquittée de la TVA requise, l'AFC engagea une poursuite à son endroit et l'Office des poursuites de E à F lui notifia un commandement de payer, auquel elle fit opposition.

Par décision du 9 octobre 2003, l'AFC confirma que la société devait verser un montant de Fr. 245'568.-- de TVA, pour la période du 1^{er} janvier 1995 au 31 décembre 2000, et leva l'opposition.

G.– Par réclamation du 10 novembre 2003, la société, représentée dès ce moment par la Fiduciaire G, contesta le prononcé de l'AFC du 9 octobre 2003, concluant à l'annulation du décompte complémentaire portant sur un montant de Fr. 245'568.--. Elle expliquait qu'elle avait perçu les taxes de séjour en fonction de tarifs officiels et que les facturations effectuées n'avaient jamais contenu de TVA. La mention « TVA comprise » était due à une inattention excusable de ses collaborateurs. La procédure de correction exigée par l'AFC demanderait un énorme travail. La société invoquait ainsi à sa décharge l'application des principes de proportionnalité et de bonne foi. En outre, elle estimait que l'estimation de l'AFC selon laquelle 75% des factures avaient été établies avec la mention « TVA comprise » et 25% sans mention était arbitraire.

H.– Par courrier du 24 février 2005, l'AFC invita la société à lui faire connaître les raisons pour lesquelles elle jugeait l'estimation de l'AFC arbitraire. La société ne répondit pas à ce courrier.

Par décision sur réclamation du 26 avril 2005, l'AFC rejeta la réclamation et confirma sa première décision. Après une analyse approfondie des textes légaux, l'AFC arrivait à la conclusion que les recettes provenant des taxes de séjour et d'hébergement devaient être considérées comme des subventions des pouvoirs publics et exclues de la contre-prestation. Toutefois, en raison de la mention « TVA comprise » figurant sur certaines factures de la société, la TVA devait être perçue sur ces recettes. A défaut de correction de ces factures conformément à la pratique administrative, la TVA était due à l'AFC. Concernant le grief d'arbitraire formulé à l'encontre de l'estimation de l'AFC, celle-ci relevait que les pourcentages retenus prenaient assise dans la ventilation effectuée par la société pour la période du 1^{er} novembre 1998 au 30 octobre 2000 ; de plus, la société n'avait pas fourni d'arguments.

I.– En date du 25 mai 2005, la société (ci-après : la recourante) a interjeté recours contre la décision sur réclamation de l'AFC devant la Commission fédérale de recours en matière de contributions (ci-après : la Commission de recours ou de céans). Elle conclut à ce que la Commission de recours annule le décompte complémentaire de Fr. 245'568.-- et que la poursuite y relative soit retirée. A titre subsidiaire, elle conclut à ce que le dossier soit renvoyé à l'AFC pour enquête déterminant le dommage réel subi par l'AFC. De son point de vue, le fait que la mention « TVA comprise » figure sur certaines factures ne constitue pas une preuve de ce que la TVA était perçue auprès des débiteurs de la taxe de séjour. D'ailleurs seul le montant net du tarif officiel était encaissé. Les corrections exigées par l'AFC aboutiraient à un résultat final nul, mais nécessiteraient tout de même un énorme travail administratif, contraire au principe de la bonne

foi et de la proportionnalité. La recourante évoque une proposition qu'elle a faite au cours des séances de discussion, à savoir dédommager l'AFC pour les éventuelles pertes subies du fait de la récupération de l'impôt préalable effectuée par certaines agences ; elle précise que la détermination de ce dommage peut toutefois difficilement se faire sans le concours de l'AFC. Concernant l'arbitraire de l'estimation des pourcentages de 75%/25% effectuée par l'AFC, la recourante considère que le délai de dix-huit jours imposé par l'AFC était beaucoup trop court ; en outre, c'était à l'AFC de démontrer le bien-fondé de son estimation. Elle estimait à cet égard être victime de formalisme excessif.

J.- Le 1^{er} juillet 2005, l'AFC a communiqué à la Commission de recours qu'elle concluait au rejet du recours sous suite de frais. Elle a au surplus renoncé à présenter des observations.

Le 6 janvier 2006, la Commission de recours a procédé à une mesure d'instruction en relation avec le grief d'arbitraire formulé par la recourante à l'encontre de la prise de position de l'AFC selon laquelle 75% des factures avaient été établies avec la mention « TVA comprise » et 25% sans mention. Aucune pièce relative à cette ventilation ne figurant au dossier, l'AFC a été invitée à compléter sa réponse et à produire les pièces ayant permis le calcul du pourcentage de 75% contesté. En date du 19 janvier 2006, l'AFC a répondu que les pourcentages prenaient assise dans la ventilation effectuée par la recourante pour la période du 1^{er} novembre 1998 au 30 octobre 2000. Elle a également fourni une déclaration de l'inspecteur ayant procédé au contrôle et une copie de la ventilation des chiffres d'affaires. Le 20 février 2006, la recourante a répliqué que les « échantillons retirés par l'expert avec l'assistance contestée de M. H [collaborateur de la Fiduciaire G SA] n'étaient pas significatifs ». Elle a au surplus réitéré des griefs déjà formulés dans son recours. L'AFC a renoncé à déposer une duplique.

En date du 20 juin 2006, la Commission de recours a ordonné un nouvel échange d'écritures, en se référant aux travaux législatifs en cours et compte tenu du nouvel art. 45a de l'ordonnance relative à la loi sur la TVA (OLTVA ; RS 641.201), dont l'entrée en vigueur était prévue très prochainement. L'AFC a été invitée à se déterminer au sujet d'une éventuelle nouvelle pratique formelle en la matière (le cas échéant rétroactive) ou à rendre, si besoin était, une décision en reconsidération.

Par détermination du 14 juillet 2006, l'AFC a communiqué qu'elle maintenait les considérants de sa décision sur réclamation et réitérait les conclusions formées dans le cadre de sa réponse. L'art. 45a OLTVA ne trouvait pas application, car il ne s'agissait pas en l'espèce d'un simple vice de forme.

Par courrier du 11 août 2006, la recourante a confirmé ses précédentes conclusions, déclarant que l'AFC n'avait pas démontré avoir subi un préjudice. Elle détenait par ailleurs une preuve du fait que l'AFC n'avait pas accepté la déduction de l'impôt préalable lorsque le cas s'était présenté.

Les autres faits seront repris, en tant que de besoin, dans la partie « En droit » de la présente décision.

II. En droit :

1.– a) Conformément à l’art. 8 al. 1 des dispositions transitoires (disp. trans.) de l’ancienne Constitution de 1874 (aCst.), respectivement à l’art. 196 ch. 14 al. 1 de la nouvelle Constitution fédérale de la Confédération Suisse du 18 avril 1999 (Cst. ; RS 101), 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 l’OTVA. 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 1^{er} janvier 2001 (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. Toutefois, 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 validité. En l’espèce, l’art. 94 LTVA n’entre pas en considération, si bien que l’OTVA demeure applicable.

b) Aux termes de l’art. 53 OTVA en relation avec l’art. 71a al. 1 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA ; RS 172.021), les décisions sur réclamation rendues par l’AFC peuvent faire l’objet d’un recours auprès de la Commission de recours dans les trente jours qui suivent leur notification. En l’occurrence, la décision sur réclamation de l’autorité fiscale, datée du 26 avril 2005 a été notifiée à la recourante le 27 avril 2005 au plus tôt. Le recours a été adressé à la Commission de céans le 25 mai 2005 et est donc intervenu dans le délai légal prescrit par l’art. 50 PA. Un examen préliminaire du recours révèle en outre qu’il remplit les exigences posées aux art. 51 et 52 PA. D’un point de vue formel, il s’impose donc d’entrer en matière.

c) Il n’est plus litigieux à ce stade de la procédure que les taxes de séjour perçues par la recourante ne sont en principe matériellement pas soumises à TVA. La Commission de recours ne se prononcera dès lors pas sur cette question.

2.– a) Comme déjà en matière d’impôt sur le chiffre d’affaires (IChA), la jurisprudence a souligné l’importance fondamentale de la facture en matière de TVA et a considéré que celle-ci constitue un indice important, voire une présomption, qu’une opération TVA a eu lieu et qu’elle a été effectuée par l’auteur de la facture, agissant en principe en son nom (cf. Jurisprudence des autorités administratives de la Confédération [JAAC] 65.59 consid. 3d, relatif à des prestations de services ; décision de la CRC du 13 décembre 2004, en la cause S. [CRC 2003-098], confirmée par l’arrêt du Tribunal fédéral du 17 octobre 2005 [2A.65/2005], consid. 3c ; cf. aussi Jean-Marc Rivier/Annie Rochat Pauchard, Droit fiscal suisse, La taxe sur la valeur ajoutée,

Lausanne 2000, p. 220 s. ; Pascal Mollard, La TVA : vers une théorie du chaos ?, in Festschrift SRK/Mélanges CRC, Lausanne 2004, p.68 s, montrant comment, dans le système helvétique, la facture crée le stade TVA). Dans cette même optique, la facture constitue aussi une présomption du fait que le destinataire de la facture est le destinataire des opérations fournies, puisqu'elle permet en principe à celui-ci d'obtenir la déduction de l'impôt préalable (sur l'importance de la facture, cf. encore ATF 131 II 190 consid. 5 ; arrêt du Tribunal fédéral du 31 mai 2002 [2A.546/2000], publié in Archives de droit fiscal suisse [Archives] 72 727 consid. 5a ; arrêt du Tribunal fédéral du 14 juillet 2005 [2A.642/2004], consid. 3.3).

La conséquence tirée par la jurisprudence en est que la TVA facturée, même à tort, est due, selon le principe « TVA facturée, TVA due » : un assujetti qui établit une facture mentionnant la TVA doit acquitter celle-ci ; l'assujetti qui facture sa prestation à un taux trop élevé est tenu de la comptabiliser dans son décompte à ce taux (ATF 131 II 190 consid. 5 ; ATF non publié du 14 juillet 2005 [2A.642/2004], consid. 3.3 et 4.2).

La logique de cette règle est évidente lorsque qu'une facturation avec TVA est faite à un assujetti, car elle donne à celui-ci la possibilité d'abuser de la situation et de déduire un impôt préalable qui n'existe pas. Sans cautèle formaliste, un assujetti pourrait facilement invoquer son erreur de facturation et éviter après coup le paiement de la TVA, alors que son acquéreur aurait le loisir de déduire une TVA inexistante sans la moindre difficulté. Le Tribunal fédéral a en outre pour sa part considéré que ne pas appliquer le principe « TVA facturée, TVA due » en présence de factures destinées à des non-assujettis conduisait également à remettre en cause tout le système de la TVA suisse. Ainsi le fait de devoir contrôler si les destinataires des factures ne sont effectivement pas inscrits comme contribuables compliquerait à l'excès la tâche de l'Administration fédérale, lorsque le remboursement d'une TVA facturée à tort est demandée. En plus, le fait que les factures comportant la mention « TVA 6.5 % incluse » ont été remises à des non-assujettis n'exclut pas, selon le Tribunal fédéral, que ceux-ci puissent s'en servir plus tard pour obtenir la déduction de l'impôt préalable dans certaines circonstances (droit ultérieur au dégrèvement de l'impôt [art. 42 al. 1 LTVA] ; assujettissement rétroactif ; cf. ATF 131 II 196 consid. 8.1).

b) Il manque une réglementation explicite relative à la possibilité et aux conditions auxquelles une facture pourrait éventuellement encore être corrigée ultérieurement. L'ordonnance sur la TVA se révèle lacunaire à cet égard. L'AFC a introduit une pratique stricte sur ce point : selon la note marginale 779a des Instructions 1997, l'intégralité formelle et l'exactitude matérielle (taux, base de calcul etc.) des factures est à contrôler lors de leur réception. Les pièces justificatives insatisfaisantes sont à renvoyer avant paiement pour être rectifiées (cf. JAAC 67.21 consid. 4 ss). Les factures ou autres pièces ne peuvent plus être modifiées après paiement (par exemple par extourne ou remplacement de facture), car il s'agit d'une opération commerciale close. En principe, il aurait aussi été pensable d'admettre plus largement des corrections de factures. Manifestement l'AFC ne l'a pas fait, notamment pour éviter le risque d'abus. Elle a cependant offert à cet effet aux assujettis *destinataires* d'une facture erronée la possibilité de bénéficier postérieurement de la déduction de l'impôt préalable au moyen d'une attestation sur le formulaire 1310 (1550) malgré des factures formellement

insuffisantes sur certains points (cf. admettant le principe de ces formulaires, ATF 131 II 188 consid. 3.3 ; JAAC 67.23 consid. 5d, 66.97 consid. 4d/dd ; voir aussi énonçant le droit de chaque assujetti à l'application de cette pratique, décision de la Commission de recours du 9 décembre 2002, en la cause B. [SRK 2002-057], consid. 3c ; aussi Mollard, Festschrift..., op. cit., p. 65).

Cependant, lorsque la correction est souhaitée par *l'émetteur* de la facture en relation avec l'impôt frappant des prestations aval ou dites « output » (*Ausgangsumsätze*), le formulaire 1310 (1550) n'est pas pertinent. Dans ce cas, si l'on constate ultérieurement que la TVA facturée au client est trop élevée ou trop faible (erreur de calcul, application d'un taux erroné, base de calcul fautive, etc.), il est possible d'opérer la correction par un débit (facture) complémentaire ou par un avis de crédit conforme aux exigences formelles, ce qui a pour conséquence un nouveau mouvement de paiement ou une mise en compte (note marg. 779b des Instructions 1997). Dans ses arrêts non publiés du 31 mars 2002, en la cause G. (2A.406/2002) consid. 4.3.1 et du 31 mai 2002, en la cause K. (2A.546/2000), consid. 5c, le Tribunal fédéral a clairement confirmé cette pratique administrative, la considérant comme fondée au regard de l'art. 47 al.1 OTVA.

3.- a) Le principe de la protection de la bonne foi, inscrit à l'art. 2 CC, est un principe général du droit valable également en droit public, découlant à ce titre directement de l'art. 9 Cst. (Auer/Malinverni/Hottelier, Droit constitutionnel suisse, vol. II, Les droits fondamentaux, Berne 2000, ch. 1115 ss ; Ulrich Häfelin/Georg Müller, Allgemeines Verwaltungsrecht, 4^e éd., Zurich 2002, n° 623 ss, spéc. 668 ss ; Pierre Moor, Droit administratif, vol. I, 2^e éd., Berne 1994, p. 428 ss). Il en découle notamment que l'administration doit s'abstenir de tout comportement propre à tromper l'administré et qu'elle ne saurait tirer aucun avantage des conséquences d'une incorrection ou insuffisance de sa part (ATF 126 II 387 consid. 3a, 124 II 269 consid. 4a). De manière générale, le principe de la bonne foi s'applique lorsque l'administration crée une apparence de droit, sur laquelle l'administré se fonde pour adopter un comportement qu'il considère dès lors comme conforme au droit. En matière de renseignements, promesses ou assurances donnés à un administré, la jurisprudence a dégagé un certain nombre de critères permettant de juger s'il y a eu violation du principe de la bonne foi (ATF 122 V 409 consid. 3a/bb, 121 II 479 consid. 2c, 119 V 307 consid. 3a et les réf. citées ; Archives 70 168 consid. 4a, 65 69 consid. 5a ; JAAC 69.11 consid. 4a ; Revue fiscale 1999 p. 125 consid. 8b ; Revue de droit administratif et de droit fiscal [RDAF] 2000 II p. 303 consid. 4a). En vertu de cette jurisprudence et de la doctrine, le principe de la bonne foi est violé lorsque les cinq conditions cumulatives suivantes sont réunies :

1. l'administration a agi dans une situation individuelle et concrète, vis-à-vis d'une personne déterminée ;
2. l'autorité qui a agi était compétente ou censée l'être ;
3. l'attitude de l'autorité était de nature à inspirer confiance et le citoyen concerné ne pouvait ni ne devait reconnaître d'emblée l'illégalité de sa promesse ;
4. ladite assurance ou promesse a incité l'administré concerné à prendre des mesures dont la modification lui serait préjudiciable ;

5. la législation applicable n'a pas été modifiée entre le moment où l'administration a donné la promesse en cause et celui où le principe de la bonne foi a été invoqué.

b) Selon le Tribunal fédéral, qui n'est toutefois de loin pas suivi par l'entier de la doctrine, en droit fiscal, le champ d'application du principe de la bonne foi est moins étendu que dans d'autres domaines du droit, vu l'importance que le principe de la légalité y revêt. Les conditions susmentionnées doivent donc en principe être examinées avec une plus grande rigueur (cf. ATF 118 Ib 316 consid. 3b ; décision non publiée de la Commission de recours du 3 février 2000, confirmée par le Tribunal fédéral, en la cause B. [SRK 1999-034], consid. 7b ; Ernst Blumenstein/Peter Locher, System des Steuerrechts, 6^e éd., Zurich 2002, p. 28 ; *contra* : décision de la Commission fédérale de recours en matière de douanes, publiée in JAAC 60.16 consid. 3c/bb ; Moor, op. cit., p. 429 ; Xavier C, Droit fiscal suisse, 2^e éd., Bâle et Francfort-sur-le-Main 2002, § 3 note marg. 61 ; Jean-Marc Rivier, Droit fiscal suisse, L'imposition du revenu et de la fortune, 2^e éd., Lausanne 1998, p. 95).

Il convient en outre de rappeler que la TVA est soumise au principe de l'auto-taxation, dont l'importance a déjà été soulignée par le Tribunal de céans et qui répond au souci de la rationalité de la perception (art. 37 OTVA ; cf. les décisions de la Commission de recours in JAAC 64.81 consid. 6a, 63.80 consid. 2a, 63.27 consid. 3a, 63.26 consid. 3a). Il en résulte pour l'assujetti la pleine et entière responsabilité de veiller à ce que son chiffre d'affaires soit correctement imposé ; un devoir général d'information de la part de l'administration, basé sur le principe de la bonne foi, n'existe pas (RDAF 2000 II p. 306 consid. 5d ; André Grisel, Traité de droit administratif, Neuchâtel 1984, vol. I, p. 391). Les obligations qui incombent au contribuable sont de la sorte considérablement accrues et l'administration n'intervient dans la procédure d'établissement de la dette fiscale que lorsque celui-ci ne se conforme pas à ses obligations (Alois Camenzind/Niklaus Honauer, Manuel du nouvel impôt sur la taxe à la valeur ajoutée [TVA] destiné aux entreprises et conseillers fiscaux, Ed. française par Marco Molino, Berne 1996, p. 271). On peut donc exiger de la part du contribuable soumis au principe de l'auto-taxation qu'il fasse preuve d'une connaissance particulière de ses obligations légales (Archives 48 433 consid. 3 in fine ; Rivier/Rochat Pauchard, op. cit., p. 167).

4.- a) En l'espèce, la recourante a facturé des taxes de séjour, matériellement non soumises à la TVA, en apposant son numéro TVA ainsi que la mention « TVA 6,5% [ou 7,5%] incluse », sur la facture.

aa) Il n'est pas contesté que les taxes de séjour en tant que telles ne sont pas soumises à l'impôt. L'AFC estime cependant que la présence du numéro TVA ainsi que la mention « TVA 6,5% [ou 7,5%] incluse », sur la facture entraîne l'imposition des montants perçus par la recourante. Conformément au principe « TVA facturée, TVA due », développé ci-dessus, c'est à juste titre que l'AFC estime que la TVA facturée par la recourante est due.

Dans son mémoire de recours, la recourante explique que les taxes facturées « n'ont jamais contenu de facturation de TVA, les taxes perçues en fonction de tarifs officiels ont été encaissées nettes de TVA [...]. Il est facilement démontrable que, partant du tarif officiel et homologué par l'Etat du I [...] les facturations effectuées n'ont jamais contenues [sic] de TVA ». Cet argument n'est toutefois pas pertinent. En effet, même dans ce cas de figure, le risque demeure que le destinataire des factures mentionnant la TVA fasse valoir l'impôt préalable déductible sur cette base. Le seul moyen d'éviter tout risque d'abus serait, pour l'AFC, dans le domaine des taxes de tourisme, de comparer, pour chaque facture sur la base de laquelle la restitution de l'impôt préalable est réclamée, les montants facturés aux montants des taxes fixées légalement. Or, l'AFC ne dispose ni des moyens ni du temps nécessaires pour procéder à ce genre de vérifications. L'argument de la recourante ne permet dès lors pas de faire une exception au principe « TVA facturée, TVA due », désormais clairement consacré par la récente jurisprudence du Tribunal fédéral (cf. consid. 2 ci-dessus).

bb) La recourante estime également que la pratique de l'AFC consistant à considérer dans un premier temps que les taxes de séjour et d'hébergement étaient soumises à la TVA a créé un flou juridique. Même s'il est vrai qu'une certaine incertitude a régné sur la question jusqu'à ce que la question ait été tranchée par un arrêt du Tribunal fédéral durant l'année 2000, cette circonstance n'est pas de nature à modifier la solution du cas d'espèce. En effet, la recourante ne va pas, à juste titre, jusqu'à soutenir qu'elle aurait reçu des renseignements erronés de la part de l'AFC qui entraîneraient l'application du principe de la bonne foi (principe qui suppose que l'administration a agi dans une situation individuelle et concrète, vis-à-vis d'une personne déterminée). Certes, on pourrait se demander si le décompte complémentaire du 21 août 1997 soumettant à la TVA les taxes de séjour et d'hébergement ne constituerait pas un renseignement donné dans une situation concrète vis-à-vis d'une personne déterminée. Il n'est toutefois pas nécessaire de répondre à cette question dans la mesure où la recourante n'a pas suivi le « renseignement » de l'AFC puisqu'elle s'y est opposée par courrier, qu'elle a, selon ses dires, refusé de percevoir la TVA dans ses factures et qu'elle a déduit les dites recettes au titre d'opérations exclues. Elle s'est ainsi rendue compte que le renseignement était erroné, ou du moins l'a considéré comme tel, et l'une des conditions d'application du principe de la bonne foi n'est pas réalisé.

Enfin, il faut relever que le droit de la TVA donne à la recourante la possibilité de corriger les factures erronées. La procédure est certes relativement lourde ; elle existe néanmoins. Si la recourante ne souhaite pas en faire usage, c'est à elle qu'il revient d'en assumer les conséquences.

b) Selon l'art. 45a OLTVA (en vigueur depuis le 1^{er} juillet 2006), un vice de forme n'entraîne pas à lui seul une reprise d'impôt s'il apparaît, ou si l'assujetti prouve, que la Confédération n'a subi aucun préjudice financier du fait du non-respect d'une prescription de forme prévue par la loi ou par la dite ordonnance sur l'établissement de justificatifs. Cette disposition n'est pas applicable en l'espèce, car il ne s'agit en l'occurrence pas d'un simple vice de forme sans conséquence. Le principe « TVA facturée, TVA due », dont l'importance a été

soulignée ci-dessus, notamment au regard de la récupération de l'impôt préalable et des conséquences financières pour la Confédération, fait obstacle à l'application de l'art. 45a OLTVA au présent cas. La recourante relève certes que, dans un cas d'espèce, l'AFC n'avait pas accepté la déduction de l'impôt préalable effectuée par le destinataire de l'une de ses factures. Elle en déduit que l'AFC n'a subi aucun préjudice. Un tel raisonnement n'est pas admissible. En effet, la recourante a émis de nombreuses factures erronées, qui, toutes, sont susceptibles d'avoir entraîné une déduction de l'impôt préalable par leur destinataire. C'est par hasard que l'un de ces destinataires a été contrôlé et que l'impôt préalable déduit à tort a pu être récupéré par l'AFC ; la recourante ne soutient pas que tous les tiers concernés auraient été contrôlés. L'impôt préalable vraisemblablement déduit à tort par ces autres destinataires et non repris par l'AFC entraîne un préjudice financier pour la Confédération, qui fait obstacle à l'application de l'art. 45a OLTVA.

c) Dans son recours, la recourante évoque une proposition qu'elle a faite au cours des séances de discussion, à savoir dédommager l'AFC pour les éventuelles pertes subies du fait de la récupération de l'impôt préalable effectuée par certaines agences. Cette proposition, qui pourrait apporter une solution sous un angle purement financier, ne peut toutefois pas être admise, car elle est par essence contraire aux principes de la TVA, en vertu desquels seules des opérations soumises à la TVA peuvent ouvrir le droit à la déduction de l'impôt. Cette proposition ne résout pas non plus le problème des personnes faisant valoir un dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable. Enfin, la solution proposée exige un surcroît de travail de la part de l'AFC, que celle-ci n'a pas les moyens de fournir au vu du nombre d'assujettis susceptibles de réclamer ce genre d'arrangement.

5.- Il convient encore de traiter le grief de la recourante selon lequel l'estimation de l'AFC partant de l'idée que 75% des factures avaient été établies avec la mention « TVA comprise » et 25% sans mention était arbitraire. La recourante considère que le délai de dix-huit jours imposé par l'AFC en février 2005 (avant que ne soit rendue la décision sur réclamation) pour fournir des arguments à l'encontre de ces pourcentages était beaucoup trop court ; elle a tenté de démontrer l'arbitraire des quotas de la TVA, mais n'y est pas parvenue. Elle explique que « la démonstration aurait consisté à se renseigner auprès de ses anciens collaborateurs afin de savoir si l'utilisation des papiers à en-tête respectifs avait pu être réalisée consciemment ou non ». En outre, ce serait à l'AFC de démontrer le bien-fondé de son estimation. La recourante estime à cet égard être victime de formalisme excessif. Interpellée par la Commission de recours, l'AFC relève pour sa part que les pourcentages retenus prenaient assise dans la ventilation effectuée par la recourante pour la période du 1^{er} novembre 1998 au 30 octobre 2000. Elle a également fourni une déclaration de l'inspecteur ayant procédé au contrôle et une copie de la ventilation des chiffres d'affaires sur la base des comptes de la recourante. La recourante réplique que les « échantillons retirés par l'expert avec l'assistance contestée de M. H (collaborateur de la Fiduciaire G SA) n'étaient pas significatifs ».

La Commission de recours constate tout d'abord qu'il n'est pas contesté par les parties que certaines factures ont été établies avec la mention « TVA 6,5% [ou 7,5%] incluse ». Cela

étant clair, il est nécessaire pour une imposition correcte des chiffres d'affaires de la recourante de déterminer le pourcentage du chiffre d'affaires lié à des factures portant ladite mention. La comptabilité étant à cet égard incomplète, c'est à bon droit que l'AFC a procédé à une estimation dans les limites de son pouvoir d'appréciation (selon l'art. 48 OTVA).

Lorsqu'elle procède par voie d'évaluation, l'autorité de taxation doit choisir la méthode d'estimation qui lui permet le plus possible de tenir compte des conditions particulières prévalant dans l'entreprise en cause (JAAC 67.23 consid. 4a, 64.83 consid. 3a, 63.27 consid. 4a et b ; Pascal Mollard, TVA et taxation par estimation, in Archives 69 550 ss). En l'occurrence, l'AFC déclare avoir déterminé les pourcentages de 75%/25% avec l'aide de la recourante, affirmation que celle-ci conteste de manière plutôt vague. En outre, l'AFC fournit des chiffres précis en rapport avec les comptes de la recourante, alors que celle-ci ne produit aucun calcul qui permettrait de remettre en cause l'estimation de l'AFC. Il faut ainsi constater que la recourante est dans l'incapacité d'établir que l'estimation faite par l'administration ne correspond manifestement pas à la réalité et qu'il lui revient de supporter les désavantages d'une situation illégale qu'elle a elle-même créée (cf. JAAC 67.82 consid. 4a/cc). Ce n'est en effet qu'au moment où l'assujetti apporte la preuve du fait que l'instance précédente a commis involontairement d'importantes erreurs d'appréciation lors de l'estimation que la Commission de recours remplace par sa propre appréciation celle de l'instance précédente, ce qui n'est pas le cas en l'espèce.

6.- Au vu des considérations qui précèdent, le recours doit être rejeté et la décision sur réclamation de l'AFC confirmée. Les frais de procédure, par Fr. 3'500.--, comprenant l'émolument d'arrêté et les émoluments de chancellerie, doivent être mis à la charge de la recourante. L'autorité de recours impute, dans le dispositif, l'avance sur les frais de procédure correspondants et rembourse le surplus éventuel (art. 63 al. 1 PA et art. 1 ss, plus particulièrement 5 al. 3 de l'ordonnance du 10 septembre 1969 sur les frais et indemnité en procédure administrative [RS 172.041.0]).

Par ces motifs,

la Commission fédérale de recours en matière de contributions, statuant par voie de circulation conformément à l'art. 23 al. 1 de l'ordonnance du 3 février 1993 concernant l'organisation et la procédure des commissions fédérales de recours et d'arbitrage (RS 173.31),

prononce :

1. Le recours de la X est rejeté et la décision sur réclamation de l'Administration fédérale des contributions du 26 avril 2005 est confirmée.
2. Les frais de procédure, par Fr. 3'500.--, comprenant l'émolument d'arrêté et les émoluments de chancellerie, sont mis à la charge de la recourante et imputés sur l'avance de frais de Fr. 3'500.--.
3. La présente décision est notifiée par écrit à la recourante et à l'Administration fédérale des contributions.

Indication des voies de droit

Les décisions de la Commission fédérale de recours en matière de contributions peuvent faire l'objet d'un recours de droit administratif au Tribunal fédéral dans les trente jours dès leur notification (art. 97 ss de la loi fédérale d'organisation judiciaire du 16 décembre 1943 [OJ ; RS 173.110]), **exception faite des décisions sur l'octroi d'un sursis ou la remise de contributions dues (art. 99 al. 1 let. g OJ)**. Le mémoire de recours doit être adressé en trois exemplaires au Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14. Il indique les conclusions, motifs et moyens de preuve et porte la signature du recourant ou de son mandataire ; celui-ci y joint l'expédition de la décision attaquée et les pièces invoquées comme moyens de preuve, lorsqu'elles se trouvent entre ses mains. Le délai ne court pas (art. 34 al. 1 OJ) :

- a) Du 7^e jour avant Pâques au 7^e jour après Pâques inclusivement ;
- b) Du 15 juillet au 15 août inclusivement ;
- c) Du 18 décembre au 1^{er} janvier inclusivement.

Commission fédérale de recours en
matière de contributions

Le président

La greffière

Pascal Mollard

Liliane Subilia-Rouge