Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal

Cour I
A-1411/2006
{T 0/2}

Arrêt du 14 mai 2007

Composition : Juges : Pascal Mollard (Président du collège), Michael Beusch et Marianne Ryter Sauvant.
Greffière: Marie-Chantal May Canellas.

X._____ SA, *******,
recourante, représentée par Me Z._____,

contre

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

concernant
TVA; assujettissement rétroactif; option; décision (notion); protection de la bonne foi (OTVA).

Faits :

A. X._____ SA a pour but social, inscrit au registre du commerce, "l'exécution des tâches de services sur le plan international pour les sociétés du groupe "Y._____", à *******, la détention de participations dans les sociétés du groupe ou dans toutes autres entreprises poursuivant des buts analogues, la fabrication, le montage et la vente, sur le plan international, de tous composants, outils, équipements et instruments hydrauliques, pneumatiques, électroniques et électriques (...), l'acquisition, l'administration et l'exploitation de brevets, marques de fabrique, connaissances techniques et autres droits analogues".

B. Ayant formulé le 27 mars 2002 une demande d'option pour être assujettie à titre volontaire au sens de l'art. 27 LTVA, elle a été inscrite en cette qualité au registre des contribuables TVA de l'Administration fédérale des contributions (AFC), Division principale de la taxe sur la valeur ajoutée, avec effet au 1er janvier 2002.

C. Le 15 mai 2002 X._____ SA a formulé une demande tendant à être assujettie dès le 1er janvier 1997 comme contribuable au sens de l'art. 21 LTVA (art. 17 OTVA). Après un refus initial, l'AFC a finalement accepté de l'inscrire rétroactivement en qualité d'assujettie à titre obligatoire à compter de la date indiquée, ce dont elle l'a informée le 16 août 2002.

X._____ SA a dès lors complété et retourné ses décomptes d'impôt et obtenu le versement par l'AFC d'un montant de Fr. 385'820.- résultant de ses décomptes afférents à la période du 1er janvier 1997 au 31 décembre 2000.

D. A la suite d'un contrôle sur place opéré dès le mois de janvier 2004, l'AFC a toutefois constaté que l'assujettie réalisait son chiffre d'affaires exclusivement par le biais de livraisons étranger-étranger, de sorte qu'elle ne remplissait pas les conditions pour être assujettie à titre obligatoire depuis le 1er janvier 1997. En conséquence, elle a annulé l'inscription de l'assujettissement au 1er janvier 1997 et adressé à X._____ SA le décompte complémentaire n° 121'892 du 11 février 2004, par lequel elle lui a réclamé le paiement de Fr. 385'820.-, plus intérêts à 5 % dès le 31 décembre 1999, dont l'assujettie avait précédemment obtenu le versement sur la base des décomptes remis pour la période du 1er janvier 1997 au 31 décembre 2000.

E. X._____ SA a manifesté son désaccord le 8 avril 2004 en faisant valoir que l'assujettissement aurait fait l'objet d'une décision de l'AFC, entrée en force le 16 août 2002, et en invoquant au surplus le principe de la bonne foi.

F. Par décision formelle du 6 juillet 2004, l'AFC a confirmé l'annulation de l'inscription rétroactive d'X._____ SA en qualité d'assujettie au sens de l'art. 17 al. 1 OTVA, pour les périodes fiscales du 1er janvier 1997 au 31 décembre 2000, et confirmé le décompte complémentaire litigieux.

L'intéressée devait en revanche être assujettie durant cette période au sens de l'art. 18 OTVA en raison de l'acquisition à titre onéreux de prestations de services en provenance de l'étranger.

G. Le 3 septembre 2004, X._____ SA a déposé une réclamation à l'encontre de ce prononcé.

Par décision sur réclamation du 16 décembre 2004, l'AFC a rejeté cette réclamation et confirmé la radiation de l'inscription en qualité d'assujettie à titre obligatoire au 1er janvier 1997, l'inscription en tant qu'assujettie au sens de l'art. 18 OTVA pour la période allant de 1997 à 2000, ainsi que le montant du décompte complémentaire susmentionné, portant intérêt dès le 31 décembre 2000 (selon le dispositif; recte : dès le 1er janvier 2000, selon le consid. 4 in fine).

H. X._____ SA (ci-après : la recourante) a déféré cette décision à la Commission fédérale de recours en matière de contributions (ci-après : la CRC), par recours du 28 janvier 2005. Elle reprend pour l'essentiel les arguments déjà développés dans ses précédentes écritures et conteste en sus le dies a quo des intérêts moratoires réclamés par l'AFC sur la TVA querellée; ces derniers ne seraient pas dus avant le 16 janvier 2003, date à laquelle l'AFC se serait elle-même référée lors du versement de cette somme. Elle conclut donc principalement à l'annulation de la décision ainsi que du décompte complémentaire querellés, ainsi qu'à ce qu'il soit confirmé qu'elle est assujettie à titre rétroactif au 1er janvier 1997. A titre subsidiaire, elle conclut à ce qu'il soit prononcé que les intérêts de la somme litigieuse ne courent pas avant le 16 janvier 2003.

I. Dans sa réponse du 2 mai 2005, l'AFC conclut à l'admission partielle du recours, en abondant dans le sens du recourant pour ce qui concerne le dies a quo des intérêts moratoires (à savoir le 16 janvier 2003). Pour le surplus, le recours devrait à son sens être rejeté.

J. Dès le 1er janvier 2007, la procédure pendante devant la CRC a été transmise au Tribunal administratif fédéral comme objet de sa compétence.

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

Le Tribunal administratif fédéral considère :

1.

1.1 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, dans sa version en vigueur jusqu'au 31 décembre 2006 selon RO 1999 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.

1.2 En l'espèce, la période fiscale qui fait l'objet du litige est comprise entre le 1er janvier 1997 et le 31 décembre 2000, de sorte qu'elle est antérieure à l'entrée en vigueur de la LTVA. Par conséquent, conformément à l'art. 93 al. 1 LTVA, l'OTVA est seule applicable sur le plan du droit matériel.

2.

2.1 Aux termes de l'art. 65 LTVA (art. 53 OTVA), en relation avec l'art. 71a al. 1 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (RO 1992 288), 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).

2.2 En l'espèce, interjeté le 28 janvier 2005, auprès de la CRC – alors autorité de recours compétente – le recours contre la décision sur réclamation entreprise, datée du 16 décembre 2004, a été formé dans le délai légal de trente jours, compte tenu des féries (art. 22a 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 ou de fond. Il y a dès lors lieu d'entrer en matière.

Conformément aux dispositions légales précitées, le recours a par ailleurs à bon droit été transmis au Tribunal administratif fédéral à compter du 1er janvier 2007, dès lors qu'il était encore pendant à cette date et qu'il relève désormais de sa compétence.

3.

3.1 Il s'agit 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) (cf. ANDRÉ MOSER, in : MOSER / UEBERSAX, Prozessieren vor eidgenössischen Rekurskommissionen, Bâle et Francfort-sur-le-Main 1998, ch. 2.13 et 2.85). L'objet du litige se limite en conséquence à ce qui est effectivement contesté (arrêt non publié du Tribunal fédéral du 11 février 2004 en la cause T. AG [2A.219/2003], consid. 2.5.3.2 et 2.5.3.3 in fine et renvois; ATF 110 V 48 consid. 3c; FRITZ GYGI, Bundesverwaltungsrechtspflege, 2ème éd., Berne 1983, p. 43).

3.2 La décision entreprise porte en premier lieu sur l'inscription de la recourante au registre des contribuables TVA, où elle était inscrite en tant qu'assujettie à titre obligatoire au sens de l'art. 17 al. 1 OTVA, durant la période allant du 1er janvier 1997 au 31 décembre 2000

Il est clair à cet égard que la recourante ne remplissait pas les conditions pour être assujettie à titre obligatoire (selon l'art. 17 OTVA) dès le 1er janvier 1995. En effet, elle ne réalisait quasiment aucun chiffre d'affaires imposable en Suisse, dans la mesure où elle intervenait en qualité de commissionnaire à la vente de produits qui ne franchissaient pas les frontières suisses; à lire le rapport de révision de l'AFC du 11 février 2004, qui se réfère au contrat entre la recourante et sa maison-mère du 22 décembre 1995 (« Commissionaire Agreement »), l'activité de la recourante consistait à vendre des pièces hydrauliques pour le compte de sa maison-mère, sise à l'étranger, mais en son propre nom; elle recevait le montant du prix de vente qu'elle virait ensuite à sa maison-mère; tous les produits étaient livrés depuis ******* – siège des entrepôts – de sorte qu'aucune de ces livraisons n'était réalisée sur territoire suisse. Durant la période litigieuse, elle réalisait donc la quasi totalité de ses recettes par le biais de livraisons à l'étranger (des recettes marginales provenant de dividendes, d'intérêts et de bénéfice de change; cf. courrier de la recourante à l'AFC du 15 mai 2002). Cette appréciation juridique, rappelée dans la décision entreprise (cf. décision sur réclamation du 16 décembre 2004, consid. 2) ainsi que dans la réponse de l'AFC au recours du 2 mai 2005 (ch. 2.3), n'est pas remise en question par la recourante (cf. son recours du 28 janvier 2005, en particulier ch. 5).

Par conséquent, il s'agit d'un problème d'assujettissement par option. Il s'impose donc dans un premier temps de trancher la question du bien-fondé de l'inscription de la recourante en qualité d'assujettie à la TVA à titre optatif au 1er janvier 1997.

La décision entreprise concerne également la restitution de la somme

versée par l'AFC à la recourante au titre de l'impôt préalable résultant des décomptes d'impôt afférents à la période litigieuse (Fr. 385'820.-); la question de son inscription mise à part, la recourante ne remet pas en question le montant de l'impôt lui-même, seul le dies a quo des intérêts moratoires réclamés par l'AFC étant contesté (cette dernière question n'est toutefois plus litigieuse, dès lors que, dans le cadre de sa réponse au recours du 2 mai 2005, l'AFC a admis que les intérêts en question ne couraient pas avant le 16 janvier 2003).

Finalement, la décision entreprise a trait à l'assujettissement de la recourante au sens de l'art. 18 OTVA pour les prestations de services provenant de l'étranger qu'elle a acquises au cours des années 1997 à 2000. La question de cet assujettissement spécifique ne se pose que pour autant que la recourante ne soit pas déjà assujettie à un autre titre durant les années en question. Dans ce dernier cas, un assujettissement limité aux acquisitions de prestations en question n'a plus de sens; l'assujetti doit en effet déclarer chaque acquisition de prestations de services en provenance de l'étranger (art. 18 phr. 3 OTVA; Instructions à l'usage des assujettis TVA, dans leur version 1997 [Instructions 1997], ch. marg. 511). Dans l'hypothèse où la recourante se verrait déboutée de son argument principal, tenant au bien-fondé de son inscription en qualité d'assujettie à compter du 1er janvier 1997, elle ne remet pas en cause son assujettissement lié à l'acquisition de prestations de services en provenance de l'étranger durant les années considérées. Pour la période antérieure, elle semble d'ailleurs avoir été assujettie à ce titre, si l'on en croit le rapport de révision dressé par l'AFC le 11 février 2004 (p. 5; "Historique de l'assujettissement rétroactif au 1.1.1997").

4.

4.1

4.1.1 Dans le but de préserver la neutralité concurrentielle ou afin de simplifier la perception de l'impôt, le législateur admet l'assujettissement volontaire avec le droit de déduire l'impôt préalable de certaines entreprises et personnes exemptées de l'assujettissement obligatoire (art. 8 al. 2 let. d disp. trans. aCst). Ainsi, à teneur de l'art. 20 al. 1 let. a OTVA, l'AFC peut aux conditions fixées par elle autoriser celui qui, au sens de l'art. 17 al. 1 OTVA, n'atteint pas le chiffre d'affaires minimum fixé par la loi ou, au sens de l'art. 19 al. 1 let. a et b OTVA, est exempté de l'assujettissement, à opter pour l'assujettissement. Selon la pratique établie par l'administration fiscale, la personne concernée doit pour requérir un assujettissement volontaire réaliser annuellement plus de Fr. 40'000.- de chiffre d'affaires provenant de livraisons ou prestations de services imposables fournies à des assujettis sur territoire suisse et/ou d'exportations ou de prestations de services/livraisons effectuées à l'étranger par des entreprises situées sur le territoire suisse (portant sur des opérations qui seraient imposables si elles étaient fournies sur le territoire suisse) (cf. Instructions 1997, ch. marg. 682, brochure "Assujettissement à la TVA" du mois d'août 1999, ch. 5.2; décision de la

CRC du 6 août 2003 in JAAC 68.20 consid. 2c/aa).

4.1.2 Sous l'empire de l'OTVA, la CRC a eu l'occasion d'examiner la pratique précitée de l'administration fiscale concernant la limite de Fr. 40'000.- ainsi posée, confirmant cette dernière (cf. décision de la CRC du 6 août 2003, in JAAC 68.20 consid. 2c; cf. également décision de la CRC du 28 novembre 2002 in JAAC 67.78 consid. 4b/bb). Celui qui veut opter subjectivement ou objectivement doit en outre déposer une demande écrite en ce sens à l'AFC, dite autorité devant l'examiner et, le cas échéant, l'accepter si les autres conditions sont remplies. Le requérant doit justifier d'un intérêt manifeste et durable à l'assujettissement optionnel; il doit garantir l'accomplissement de ses devoirs de contribuable. Il faut en particulier entendre par là la tenue des livres comptables, la conservation des pièces comptables et l'envoi régulier du décompte TVA à l'AFC (cf. Commentaire du Département fédéral des finances du 22 juin 1994 de l'ordonnance régissant la taxe sur la valeur ajoutée [Commentaire OTVA], ad art. 20 OTVA p. 25). L'AFC doit fixer les conditions de manière à ce que son accord n'entraîne pas d'avantages fiscaux injustifiés ni pour le requérant ni pour son acquéreur. Elle doit également fixer les conditions de manière à ce que les tiers ne soient pas de ce fait défavorisés. Elle peut enfin faire dépendre son accord d'une durée d'assujettissement minimale et de la constitution de sûretés (cf. arrêt du Tribunal fédéral du 18 février 2004 en la cause C. AG [2A.339/2003], consid. 2.1 in Revue fiscale 7-8/2004 p. 568; décision de la CRC du 4 novembre 2005 in JAAC 70.40, consid. 4 b/bb).

4.1.3 Une option est, en règle générale, possible au plus tôt au début du trimestre suivant l'annonce. La question de savoir si une option, portant rétroactivement sur des opérations menées avant le dépôt de la demande formelle, peut être admise a été laissée ouverte par le Tribunal fédéral dans son arrêt non publié du 18 février 2004 (en la cause C. AG [2A.339/2003], consid. 2.1). De manière générale, cependant, il a été retenu qu'une option à titre rétroactif ne devrait pas être admise. Toutefois, sur ce point, l'AFC a en pratique développé une certaine tolérance, ainsi que la CRC l'a rappelé dans sa jurisprudence. En effet, selon la pratique de l'AFC, la rétroactivité peut être admise même s'il n'y a pas eu de demande d'option formelle, ni d'autorisation, si toutes les conditions matérielles et formelles ont été remplies dès le départ par l'assujetti (cf. décision de la CRC du 4 novembre 2005 déjà citée in JAAC 70.40, consid. 4 b/bb in fine).

4.1.4 Dans un arrêt récent, daté du 1er mai 2007, où il s'agissait d'une société qui réalisait son chiffre d'affaires exclusivement par le biais de livraison étranger-étranger et avait sollicité son assujettissement à la TVA (toutefois dans un premier temps sur la base d'un formulaire erroné et sans faire référence à l'assujettissement optatif), le Tribunal de céans fondé sur cette même jurisprudence lui a reconnu la qualité d'assujettie à titre optatif avec effet rétroactif. Il a revu les conditions formelles et matérielles relatives à l'assujettissement volontaire. S'agissant des conditions formelles, il a relevé que l'importance de l'élément volontaire était ainsi assoupli, ce qui

découlait cependant directement de la pratique de l'AFC dont l'application ne devait pas être fonction des intérêts en présence (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral du 1er mai 2007 [A-1534/2006], consid. 4).

4.2

4.2.1 En l'espèce, il s'avère nécessaire pour le Tribunal de procéder à une appréciation des faits. L'on constate dès lors que la recourante s'était annoncée à l'AFC le 15 mai 2002 en sollicitant son assujettissement rétroactif au 1er janvier 1997, soulignant le montant des chiffres d'affaires annuels réalisés à compter de cette date. Par courrier du 27 mars 2002, confirmé par un courrier du 15 mai 2002, elle a parallèlement requis son assujettissement volontaire au 1er janvier 2002. L'AFC a écarté la première demande et a fait droit à la seconde (cf. courrier de l'AFC à la recourante du 15 juillet 2002). La recourante a écrit à l'AFC le 23 juillet 2002 afin qu'elle révise sa position, ce qui a finalement conduit l'AFC à admettre l'assujettissement rétroactif au 1er janvier 1997 (cf. courrier de l'AFC du 16 août 2002). Elle n'est revenue sur cette inscription qu'au terme d'un contrôle sur place effectué en janvier et février 2004.

La recourante a expressément écrit à l'AFC le 15 mai 2002 : "Nous vous prions de bien vouloir procéder à l'inscription au registre des contribuables TVA, avec effet au 1er janvier 1997 de (notre) société (...)". Certes, elle a fait valoir à l'appui de cette demande qu'elle réalisait un montant de chiffre d'affaires annuel justifiant son assujettissement obligatoire à compter de cette date, ce qui était erroné eu égard à la nature des activités déployées (cf. supra consid. 4.2.1). La recourante ne se prévaut toutefois pas d'une erreur sur les motifs qui l'on conduite à formuler cette demande. Elle a donc présenté une demande d'assujettissement à l'AFC, nullement formulée sous forme de question, ce que confirme son courrier du 23 juillet 2002 qui fait bien état d'une "demande d'assujettissement à la TVA depuis le 1er janvier 1997 jusqu'au 31 décembre 2000". Il apparaît donc clairement que la recourante a manifesté sa volonté d'être assujettie à compter de la date indiquée; en outre, lorsque l'AFC lui a opposé un refus, la recourante lui a expressément demandé de revenir sur sa position et de lui accorder l'inscription souhaitée au registre des contribuables TVA dès le 1er janvier 1997. On ne saurait donc tout simplement constater, comme l'a fait l'AFC, que les conditions pour un assujettissement obligatoire n'étaient pas réalisées au 1er janvier 1997. La volonté exprimée par la recourante d'être assujettie à compter de cette date est parfaitement explicite à la lecture de ses différents courriers. Il convient dès lors d'en prendre acte et de raisonner selon les règles applicables à l'assujettissement optatif.

L'AFC avait d'ailleurs procédé de la même manière dans une affaire similaire, où un assujetti s'était initialement annoncé comme contribuable TVA, et avait réalisé subséquemment que sa dette fiscale était inférieure à Fr. 4'000.- pour un chiffre d'affaires ne dépassant pas Fr. 160'000.-, de sorte qu'elle avait contesté son assujettissement : l'AFC avait alors considéré que l'assujetti en question avait opté pour l'assujettissement, ce

que la CRC avait, sur recours, confirmé (cf. décision de la CRC du 25 mars 2004 in JAAC 68.130 consid. 3a). Il ne serait pas concevable de raisonner différemment en l'espèce.

4.2.2 S'agissant des conditions matérielles auxquelles est subordonnée l'assujettissement optatif, bien que l'AFC n'en ait pas examiné la réalisation pour la période du 1er janvier 1997 au 31 décembre 2000 (il a en effet octroyé l'assujettissement volontaire à compter du 1er janvier 2002 et a traité la période antérieure sous l'angle de l'assujettissement obligatoire), le Tribunal de céans dispose de suffisamment d'éléments au dossier pour procéder lui-même à cet examen. L'on constate ainsi que la recourante atteint dès 1997 le montant limite de chiffre d'affaires annuel (Fr. 40'000.-) lui permettant d'opter pour l'assujettissement, ainsi que cela ressort de son courrier à l'AFC du 15 mai 2002, les recettes, consistant dans des commissions de vente facturées sur la base du "Commissionaire Agreement" conclu avec sa maison-mère, dépassant largement le seuil du chiffre d'affaires annuel rappelé ci-dessus, ce dès la première année. En outre, la nature des opérations donnant lieu à ces commissions de vente (livraisons étranger-étranger) ne représente pas un obstacle à l'assujettissement optatif selon la pratique systématisée par l'AFC (cf. Instructions 1997, ch. marg. 682 qui cite les livraisons effectuées à l'étranger par des entreprises situées sur le territoire suisse, pour autant qu'elles portent sur des opérations qui seraient imposables si elles étaient fournies sur le territoire suisse); cette pratique se situe certes à la limite de la tolérance instaurée par l'art. 20 al. 1 let. a OTVA mais demeure admissible. A noter d'ailleurs qu'elle s'est poursuivie depuis l'entrée en vigueur de la LTVA, l'art. 27 al. 1 LTVA n'étant pas plus restrictif à cet égard (cf. Instructions 2001 sur la TVA, ch. marg. 688). Au surplus, il ne saurait être nié que la recourante peut justifier d'un intérêt manifeste et durable à l'assujettissement optionnel, puisqu'il lui permettra de déduire la taxe d'amont ainsi que l'impôt versé au titre de l'acquisition de prestations de services en provenance de l'étranger. Quant à l'accomplissement des devoirs de contribuable, le rapport de révision dressé par l'AFC à l'occasion de son contrôle sur place en janvier et février 2004 ne contient rien de rédhibitoire à ce sujet.

4.2.3 Du point de vue formel, on doit constater que l'AFC admet en pratique que l'assujettissement volontaire déploie un effet rétroactif, même s'il n'y a pas eu de demande d'option formelle ou d'autorisation, si toutes les conditions matérielles et formelles étaient remplies dès le départ. Dans un précédent tranché par la CRC, cette pratique avait d'ailleurs conduit l'AFC à considérer que l'assujettie avait opté avec effet rétroactif alors qu'il s'agissait d'une société immobilière qui n'avait jamais rempli et remis le formulaire concernant une option dans le secteur immobilier, mais s'était toujours comportée comme assujettie à la TVA, soumettant ses loyers à la TVA, encaissant cette dernière et la reversant à l'AFC; la CRC avait rappelé cette pratique de l'administration fiscale et confirmé le caractère rétroactif de l'option dans une décision qui doit être considérée comme une jurisprudence de principe (cf. décision de la CRC du 4 novembre 2005

déjà citée, in JAAC 70.40, consid. 6 c/aa) et qui peut être reprise par le Tribunal de céans.

Le cas de la recourante s'inscrit dans le prolongement de cette jurisprudence. Comme dans l'affaire susmentionnée, l'AFC a inscrit la recourante au registre des contribuables, ayant estimé qu'elle remplissait les conditions d'un assujettissement obligatoire au regard de l'art. 17 OTVA, ceci malgré les activités qu'elle avait mentionnées, qui ne représentaient pas des chiffres d'affaires imposables, et s'est aperçue ultérieurement de la confusion. Dans l'affaire précitée, ce constat n'avait pas empêché l'AFC de conclure que l'intéressée avait valablement opté et de confirmer l'inscription au registre des contribuables.

Il ne saurait en être autrement dans la présente affaire. La recourante a été inscrite au 1er janvier 1997 au registre des contribuables TVA; elle a dès lors complété et retourné ses décomptes TVA pour la période du 1er janvier 1997 au 31 décembre 2000 et le montant en résultant lui a été versé par l'AFC; elle s'est donc comportée comme assujettie à la TVA et a été traitée comme telle pour la durée de la période querellée. Compte tenu de ces similitudes, il serait inéquitable de traiter différemment le cas de la recourante de celui jugé par la CRC le 4 novembre 2005. En instaurant la pratique susmentionnée, c'est l'AFC elle-même qui a admis un effet rétroactif à la demande d'assujettissement volontaire; elle a ainsi adopté une vision détachée de tout élément formel exagéré dont il convient de tirer les conséquences. On ne saurait donc reprocher à la recourante de ne pas avoir fait savoir, au début de l'année 1997, qu'elle souhaitait être assujettie à titre optatif et refuser de ce fait tout effet rétroactif à la demande formulée ultérieurement. Au surplus, dès lors que cela ressort de la décision de la CRC du 4 novembre 2005 déjà citée, on ne saurait en aucun cas admettre une pratique plus ou moins stricte, selon qu'elle favorise l'AFC ou le contribuable, dans tel ou tel cas d'espèce. Une telle pratique poursuivrait un objectif fiscalisant qui confinerait à l'arbitraire, ce que le Tribunal administratif fédéral ne pourrait en aucun cas cautionner.

Il en va également de la sécurité du droit, dans le sens où – en adoptant une pratique donnée – l'AFC doit l'appliquer de manière uniforme et éviter qu'elle ne débouche sur une casuistique sans fin.

Par conséquent, c'est à tort que l'AFC a annulé l'inscription rétroactive de la recourante au registre des contribuables TVA en qualité d'assujettie pour les périodes fiscales allant du 1er janvier 1997 au 31 décembre 2000; la recourante doit être immatriculée audit registre, non pas à titre d'assujettie au sens de l'art. 17 al. 1 OTVA, mais à titre volontaire au sens de l'art. 20 al. 1 let. a LTVA, depuis le 1er janvier 1997. Elle est donc assujettie à la TVA durant toute la période litigieuse, allant du 1er janvier 1997 au 31 décembre 2000. C'est donc à tort que l'AFC lui réclame la restitution du montant de Fr. 385'820.- qu'elle lui a versé au terme des décomptes TVA remis pour la période précitée, y compris les intérêts

moratoires y afférents. La recourante obtient donc gain de cause sur l'ensemble de ces points.

5.

5.1 Compte tenu de cette issue, on peut se dispenser d'examiner les arguments de la recourante, concernant la protection résultant du principe de la bonne foi, le caractère de décision au sens de l'art. 5 PA ou de simple information du courrier de l'AFC du 16 août 2002 et ses conséquences sur le statut fiscal de la recourante durant la période litigieuse. Ce débat se révèle en effet inutile, dans la mesure où le recours doit déjà être admis pour le motif exposé au considérant qui précède.

5.2 Finalement, l'assujettissement de la recourante sur l'ensemble de ses chiffres d'affaires imposables dès le 1er janvier 1997 ne laisse plus la place à un assujettissement spécifique (parallèle) limité à l'acquisition de prestations de services en provenance de l'étranger, au sens de l'art. 18 OTVA; en effet, il appartient à l'assujetti de déclarer ces prestations dans ses décomptes TVA (cf. Instructions 1997, ch. marg. 511).

6.

6.1 Les considérations qui précèdent conduisent le Tribunal de céans à admettre le recours, tant sur le principe de l'assujettissement de la recourante durant la période allant du 1er janvier 1997 au 31 décembre 2000 (sur la base de l'art. 20 al. 1 let. a OTVA), qui est bien fondé, que sur le montant de Fr. 385'820.- avec intérêts, dont l'AFC réclame à tort la restitution. Il découle en outre de la première conclusion que la recourante n'a pas à être assujettie à titre spécifique sur l'acquisition de prestations de services en provenance de l'étranger (au sens de l'art. 18 OTVA).

6.2

6.2.1 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. En revanche, aux termes de l'alinéa 3, 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 des règles de procédure. 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).

6.2.2 En l'espèce, la recourante obtient entièrement gain de cause, de sorte qu'il n'y a pas lieu de mettre les frais de procédure à sa charge ou à celle de l'AFC. L'avance de frais, par Fr. 4'000,-, versée le 11 février 2005, sera donc restituée à la recourante dès l'entrée en force du présent arrêt.

6.3

6.3.1 Aux termes de l'art. 64 al. 1 PA, l'autorité de recours peut allouer, d'office ou sur requête, à la partie ayant entièrement ou partiellement obtenu gain de cause, une indemnité pour les frais indispensables et particulièrement élevés qui lui ont été occasionnés (voir également 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 POUDRET, Commentaire de la loi fédérale d'organisation judiciaire du 16 décembre 1943, vol. V, Berne 1992, ad art. 159, ch. 1).

Aucune indemnité n'est toutefois due lorsqu'il existe un rapport de travail entre le représentant et la partie (art. 9 al. 2 FITAF). Il en va de même lorsqu'une société anonyme est représentée par l'un de ses organes légaux (cf. s'agissant de la position d'organe : THIERRY LUTERBACHER, Haftpflichtversicherung für die Revisionsstelle, L'Expert comptable suisse 2004, p. 441 ss), la situation étant alors identique à celle d'une procédure menée par la partie elle-même; dans de tels cas, une indemnité de dépens n'est accordée que de manière exceptionnelle, à savoir lorsque les conditions suivantes sont cumulativement réunies : il doit s'agir d'une affaire compliquée et d'une valeur litigieuse élevée; la défense des intérêts de la partie en question doit nécessiter une masse de travail importante, qui excède ce qu'on peut raisonnablement attendre d'une personne qu'elle prenne sur elle; il est également nécessaire que les heures consacrées à la cause influent notablement sur l'activité (par ex. professionnelle) usuelle durant un certain temps; finalement, il doit exister un rapport raisonnable entre l'activité déployée et le résultat (cf. ATF 110 V 136 consid. 4d; décision de la CRC du 14 juillet 2004 [CRC 2004-103]; décision de la Commission fédérale de recours en matière de douanes du 5 février 2003 en la cause S. [CRD 2002-153] et les références citées).

6.3.2 En l'espèce, la recourante a recouru sous la plume de Me Z._____, avocat, qui est l'un de ses administrateurs selon l'extrait du registre du commerce de la recourante (pièce n° 1 du dossier de l'AFC) et fait donc partie des organes légaux de la société (art. 707 CO). Il a d'ailleurs signé à ce titre divers documents établis au nom ou à l'entête de la société (cf. courriers du 15 mai 2002 et du 26 juin 2002 à l'AFC; procurations du 22 juillet 2002 et du 15 février 2005). Compte tenu de ce statut et de la jurisprudence citée au considérant qui précède, il ne saurait donc prétendre à l'allocation de dépens en dépit de l'issue favorable du litige. Au surplus, les conditions qui justifieraient de faire une exception au principe selon lequel une partie n'a pas droit à des dépens pour sa propre activité ne sont pas réunies en l'espèce. Le recours du 28 janvier 2005 reprend pour l'essentiel l'argumentation déjà développée devant l'AFC (en particulier la réclamation formée le 3 septembre 2004), qui n'a d'ailleurs

pas été jugée déterminante pour l'issue du litige; il ne paraît pas avoir nécessité une masse de travail telle qu'elle dépasse ce qu'on pouvait raisonnablement exiger de la recourante, respectivement de son administrateur, qu'elle prenne sur elle. Pour ces motifs, il n'y a pas lieu à l'allocation de dépens au profit de la recourante.

Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :

1. Le recours de X._____ SA est admis et la décision de l'Administration fédérale des contributions du 16 décembre 2004 est annulée.
2. X._____ SA est assujettie à titre optatif (au sens de l'art. 20 al. 1 let. a OTVA) du 1er janvier 1997 au 31 décembre 2000.
3. Il n'est pas perçu de frais de procédure, l'avance de frais de Fr. 4'000.- effectuée par X._____ SA lui étant remboursée dès l'entrée en force du présent arrêt.
4. Il n'est pas alloué de dépens.
5. Le présent arrêt est communiqué :
   - à la recourante (acte judiciaire);
   - à l'autorité intimée (n° de réf. *******; acte judiciaire).

Le Juge Président: La Greffière:

Pascal Mollard 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 :