Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal

Cour I
A-1534/2006
{T 0/2}

Arrêt du 9 mai 2007

Composition : Juges : Pascal Mollard (Président du Collège), Thomas Stadelmann (Président de la Chambre), Marianne Ryter Sauvant. Greffière : Marie-Chantal May Canellas

X._____,
recourante, représentée par Me Yves Auberson, avocat, route de la Glâne 107/CP 137, 1752 Villars-sur-Glâne,

contre

la décision sur réclamation du 6 décembre 2005 de

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

concernant

La taxe sur la valeur ajoutée (TVA); assujettissement volontaire (début et rétroactivité); acquisition de prestations de services d'une entreprise ayant son siège à l'étranger; art. 10, 14 al. 2 et 3, 24, 27 LTVA.

Faits :

A. X._____, à _____, est active dans le domaine de l'achat, de l'élevage et de la vente de chevaux de compétition, dans celui des compétitions hippiques et dans l'achat, la gestion et la vente de haras. Elle a débuté son activité en juin 2001.

Le 2 décembre 2003, l'Administration fédérale des contributions (ci-après : l'AFC) lui a adressé un décompte complémentaire (DC) portant le n° _____, par lequel elle a estimé que X._____ lui devait Fr. 18'000.-, plus intérêts à 5 % dès le 31 octobre 2002, à titre de TVA sur l'acquisition de prestations de services d'une entreprise sise à l'étranger, pour les périodes fiscales 2001 et 2002.

B. Par décision formelle du 24 février 2005, l'AFC a annulé le décompte complémentaire litigieux. Elle a édité un nouveau décompte complémentaire (DC n° _____), par lequel elle a réclamé à X._____ un montant de Fr. 4'855.-, plus intérêts à 5 % dès le 30 avril 2002, au titre d'impôt sur l'acquisition de prestations de services fournies par une entreprise sise à l'étranger en 2001. Elle s'est fondée en cela sur le montant des deux factures adressées par un cabinet d'avocats sis en France à X._____ en septembre 2001 (FF 275'000.-), converti en francs suisses au cours moyen du mois de septembre 2001 (ce qui donne Fr. 63'888.25). Elle a considéré que ces prestations étaient réputées fournies à l'endroit où le destinataire de la prestation (en l'espèce : X._____) avait le siège de son activité économique, en application de l'art. 14 al. 3 let. c LTVA, et que, contrairement à ce qu'en pensait X._____, il ne s'agissait pas d'une prestation de services en relation avec un bien immobilier au sens de l'art. 14 al. 2 let. a LTVA.

S'agissant de l'assujettissement volontaire de X._____, l'AFC a relevé qu'aucune requête expresse tendant à bénéficier de cette option n'avait été formulée avant le 16 octobre 2003. Le formulaire transmis en octobre 2002 ne pouvait être considéré comme telle. C'est d'ailleurs l'AFC qui avait pris l'initiative à l'époque de contrôler si X._____ devait être assujettie à titre obligatoire.

C. Le 21 mars 2005, X._____ a déposé une réclamation à l'encontre de cette décision. Elle y a joint une série de pièces. Elle a conclu à ce que le décompte complémentaire de Fr. 4'855.55 déjà cité soit annulé, en développant son argumentation quant à la localisation des prestations de services litigieuses en France. Par ailleurs, elle a conclu à ce qu'il soit constaté qu'elle était assujettie à la TVA, conformément à l'art. 27 al. 1 LTVA, dès le 1er octobre 2002. Selon elle, le questionnaire pour l'enregistrement comme contribuable TVA qu'elle avait remis à l'AFC le 14 octobre 2002 devait nécessairement être interprété comme une demande d'assujettissement volontaire. L'AFC ferait preuve de formalisme excessif en lui reprochant d'avoir utilisé le mauvais formulaire.

D. Par décision sur réclamation du 6 décembre 2005, l'AFC a confirmé que

l'assujettissement à titre volontaire de X._____ produisait ses effets à compter du 1er octobre 2003; elle a par ailleurs confirmé le montant de Fr. 4'855.- de taxe sur la valeur ajoutée due au titre d'acquisition de prestations de services d'entreprises ayant leur siège à l'étranger pour l'année civile 2001, plus intérêt moratoire dès le 1er mai 2002. Après avoir rappelé les conditions régissant l'assujettissement volontaire, elle a rejeté l'argumentation de X._____ visant à bénéficier de cette option à compter du 1er octobre 2002, en relevant qu'elle n'avait pas été saisie à l'époque d'une requête ad hoc et qu'il ne lui appartenait pas de déduire de l'existence des conditions objectives de l'option une quelconque intention de recourir à l'assujettissement optatif. Concernant l'impôt dû sur l'acquisition de prestations de service de l'étranger (Fr. 4'855.-, fondé sur les notes d'honoraires adressées par l'avocat français à X._____ en 2001), elle a également écarté les arguments de X._____ au motif qu'il ne s'agissait pas de services rendus en relation avec la constitution ou le transfert de droits réels immobiliers, mais de simples conseils relatifs à l'acquisition de parts d'une société immobilière (la "Y._____") et à la constitution d'une société par actions simplifiée, active dans le domaine des services annexes à l'élevage (la SAS Z._____).

E. Par mémoire du 20 janvier 2006, X._____ (ci-après : la recourante) a interjeté recours à l'encontre de la décision précitée auprès de la Commission fédérale de recours en matière de contributions (ci-après : la CRC). Elle se prévaut du droit à l'égalité de traitement et fait grief à l'AFC d'avoir adopté à son égard un comportement contradictoire. Elle lui reproche également de faire preuve de formalisme excessif dans la mesure où il est question de l'utilisation exclusive du formulaire spécifique d'assujettissement optionnel. Subsidiairement, la recourante prétend à pouvoir bénéficier d'un assujettissement volontaire à titre rétroactif.

F. Dans sa réponse du 25 avril 2006, l'AFC a conclu au rejet du recours. Elle a réfuté l'argumentation de la recourante, fondée sur le grief de violation de l'égalité de traitement ainsi que celui de formalisme excessif. Par ailleurs, elle a relevé que sa pratique – selon laquelle la vente de parts d'une société immobilière (en l'espèce : la "Y._____") ne présentait pas de lien étroit avec un bien immobilier – correspondait à la solution retenue en Allemagne, même si tel n'était pas le cas en France. Pour ce qui est de la société Z._____ celle-ci était active dans le domaine des services annexes à l'élevage, de sorte qu'elle n'avait rien à voir avec une société immobilière.

G. Le dossier de la cause a été transmis dès le 1er janvier 2007 au Tribunal administratif fédéral, comme relevant de sa compétence.

Les autres faits seront repris, 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), 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 recourante a débuté son activité en juin 2001, si bien qu'en vertu de l'art. 94 al. 1 LTVA, la LTVA est seule applicable.

2.

2.1 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).

2.2 En l'occurrence, la décision sur réclamation de l'autorité fiscale, datée du 6 décembre 2005, a été notifiée à la recourante au plus tôt le 7 décembre

2005. Le recours adressé à la Commission fédérale de recours en matière de contributions le 20 janvier 2006 est intervenu dans le délai légal de trente jours prescrit par l'art. 50 al. 1 PA, compte tenu des féries (art. 22a PA). Interjeté 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. 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.

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) (ANDRE MOSER, in : MOSER / UEBERSAX, Prozessieren vor eidgenössischen Rekurskommissionen, Bâle et Francfort-sur-le-Main 1998, ch. 2.13 et 2.85).

3.2 En l'occurrence, la recourante conteste la date à laquelle elle a été inscrite au registre des contribuables TVA en qualité d'assujettie à titre volontaire (à savoir le 1er octobre 2003) et soutient que l'inscription aurait dû intervenir dès le 1er octobre 2002. Elle conteste en outre le principe même de l'imposition de l'acquisition des prestations de services de l'avocat sis en France auquel elle a eu recours, dans le cadre des opérations relatives à l'acquisition du capital de la "Y._____", respectivement à la constitution de la SAS Z._____ en 2001. En revanche, elle ne revient pas sur le calcul du montant de TVA comme tel (Fr. 4'855.- selon le décompte complémentaire n° 133 111), lequel se fonde sur le montant des documents qu'elle a elle-même fournis à l'administration fiscale. Ainsi, l'objet du litige se limite à cet égard à l'examen de la seule question de l'imposition de l'acquisition de ces prestations de services.

4.

4.1

4.1.1 Si une personne ou une entreprise ne remplit pas les conditions d'un assujettissement obligatoire, il lui est néanmoins possible de s'assujettir à titre volontaire dans la mesure où certaines conditions sont réunies. En effet, 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. 27 LTVA; option subjective).

Selon l'art. 27 al. 1 LTVA, ceci concerne en premier lieu les entreprises qui ne remplissent pas les conditions d'assujettissement fixées à l'art. 21 al. 1 LTVA, ou qui sont exemptées de l'assujettissement en vertu de l'art. 25 al. 1 LTVA. Aux termes de l'art. 27 al. 2 LTVA, ont par ailleurs droit à l'assujettissement volontaire les entreprises qui se sont lancées dans une activité visant à réaliser, sur le territoire suisse et au plus tard

dans les cinq ans à venir, un chiffre d'affaires annuel imposable dépassant régulièrement Fr. 250'000.-.

Ce nouveau droit à l'assujettissement est un complément de l'art. 42 LTVA. Selon cette disposition, les entreprises peuvent requérir leur assujettissement volontaire à la TVA déjà pendant leur phase de fondation et d'investissement et demander le remboursement immédiat de l'impôt préalable qui grève les investissements. Ainsi, on résout les problèmes de pertes d'intérêts dues au remboursement différé de la TVA lors d'investissements importants (cf. Initiative parlementaire – loi fédérale sur la taxe sur la valeur ajoutée - Rapport de la Commission de l'économie et des redevances du Conseil national du 28 août 1996 publié dans la Feuille fédérale [FF] 1996 V 755, commentaire ad art. 25 du projet de loi).

Il est en outre possible d'opter pour l'imposition de certaines opérations exclues du champ de l'impôt (art. 26 LTVA; option objective). L'assujettissement optionnel ne constitue pas une nouveauté, l'art. 31 al. 1 de l'arrêté du Conseil fédéral du 29 juillet 1941 instituant un impôt sur le chiffre d'affaires (AChA, RS 6 176 et les modifications ultérieures) ayant déjà admis la possibilité pour une société de se faire enregistrer comme grossiste à titre volontaire (cf. ALOIS CAMENZIND / NIKLAUS HONAUER, Manuel du nouvel impôt sur la taxe à la valeur ajoutée (TVA) destinée aux entreprises et aux conseillers fiscaux, éd. française par Marco Molino, Berne 1996, p. 204). Par ailleurs, tant l'option subjective que l'option objective étaient déjà prévues par l'art. 20 al. 1 let. a OTVA.

4.1.2 Selon la pratique systématisée 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 notamment de livraisons ou prestations de services imposables fournies à des assujettis sur territoire suisse, respectivement à des entreprises étrangères auxquelles l'impôt peut être remboursé, et d'exportations ou de prestations de services/livraisons effectuées à l'étranger par des entreprises suisses (opérations qui seraient imposables si elles étaient fournies sur le territoire suisse; cf. Instructions 2001 sur la TVA, publiées par l'AFC, été 2000, ch. marg. 688; Brochure spéciale n° 2, "Assujettissement à la TVA", édition septembre 2000, ch. 4.2.1). L'AFC admet donc également l'option pour l'assujettissement lorsque les chiffres d'affaires déterminants sont réalisés par le biais de livraisons effectuées à l'étranger (opérations étranger-étranger) dans la mesure où elles seraient imposables si elles étaient effectuées sur le territoire suisse, ce qui touche aux confins de la tolérance instaurée par l'art. 27 al. 1 en relation avec l'art. 21 al. 1 LTVA. Cette pratique n'en demeure pas moins conforme au cadre légal fixé par l'art. 27 al. 1 LTVA. S'agissant de la limite de Fr. 40'000.- posée par l'AFC, la CRC a eu l'occasion d'examiner la pratique précitée de l'administration fiscale sous l'empire de l'OTVA, et a confirmé 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; enfin, la durée minimum de l'option est de cinq ans (cf. Brochure spéciale n° 2, "Assujettissement à la TVA" déjà citée, ch. marg. 4; pour un aperçu de la pratique prévalant sous l'empire de l'OTVA, cf. 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 au cours duquel elle est demandée par écrit (cf. Brochure spéciale n° 2, "Assujettissement à la TVA" déjà citée, ch. marg. 4.1). 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). Par comparaison, dans le cadre de l'option selon l'art. 27 al. 2 LTVA, selon la notice n° 17 de l'AFC ("Option en vertu de l'art. 27 alinéa 2 LTVA", valable dès l'entrée en vigueur de la LTVA le 1er janvier 2001, p. 3, ch. 4), l'AFC admet que l'option visée par cette disposition déploie ses effets à partir du début de l'activité (même improductive) de la requérante, que la demande d'option ait été déposée durant le trimestre au cours duquel les travaux ont débuté ou plus tard. L'AFC précise encore dans cette notice qu'en cas de demande tardive, elle n'admettra cependant aucun droit à un intérêt rémunératoire pour les montants d'impôt préalable déduits pour le passé. Il s'ensuit que la rétroactivité est également admise par l'AFC en cas d'assujettissement optatif selon l'art. 27 al. 2 LTVA.

4.2

4.2.1 En l'espèce, on observe tout d'abord que la recourante atteint le montant limite de chiffre d'affaires annuel (Fr. 40'000.-) lui permettant d'opter pour l'assujettissement, ainsi que cela ressort de la liasse de pièces justificatives qu'elle a transmise à l'AFC le 16 décembre 2003 (série de factures de vente de chevaux à des clients à l'étranger en 2002, totalisant plus de EUR 36'000), ce qui n'est pas contesté.

En définitive, le litige a trait à la date à laquelle l'assujettissement optionnel devrait produire ses effets (le 1er octobre 2002, selon la recourante, ou le 1er octobre 2003, selon l'AFC), ce qui dépend selon l'AFC du moment de la demande écrite de la recourante.

La question de savoir à quelle date cette demande a été déposée est moins évidente qu'il n'y paraît, puisque la recourante a complété et retourné un questionnaire standard pour l'enregistrement comme contribuable TVA le 14 octobre 2002, sans y mentionner – sous une forme ou sous une autre - qu'elle sollicitait un assujettissement optatif. La recourante laisse entendre qu'elle s'est trompée de formulaire et fait valoir que cela ne saurait lui porter préjudice. Toutefois, l'AFC ne lui fait pas grief d'avoir utilisé le mauvais formulaire, mais de ne pas avoir manifesté, dans son envoi du 14 octobre 2002, sa volonté d'être assujettie à titre optionnel. Une telle expression de volonté ne ressort certes pas du questionnaire litigieux. Si l'on peut admettre comme une évidence, sur la base des données figurant sur ledit questionnaire (mentionnant un chiffre d'affaires imposable nul), que la recourante n'était pas assujettie à titre obligatoire, cela ne signifie pas en soi qu'elle entendait requérir son assujettissement optatif. De surcroît, la recourante n'a pas réagi au courrier de l'AFC du 31 janvier, lui rappelant qu'elle n'était assujettie à la TVA ni à titre obligatoire ni à titre volontaire. Elle a pourtant bien accusé réception de ce courrier et a manifestement compris son contenu, ainsi que le démontre sa réponse du 10 avril 2003 à l'AFC. Par ailleurs, elle n'a pas exprimé clairement son désir d'être assujettie à titre volontaire avant le 16 octobre 2003, par le biais du courrier que son mandataire nouvellement constitué a envoyé à l'AFC. Quoi qu'il en soit, cette question peut demeurer ouverte en l'espèce et l'on peut également se dispenser d'examiner le grief de formalisme excessif évoqué par la recourante, étant donné qu'il convient d'admettre le recours sur ce point pour un autre motif.

4.2.2 En effet, comme déjà relevé, 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 un arrêt qui doit être considéré comme une jurisprudence de principe (cf. décision de la CRC du 4 novembre 2005 déjà citée, in : JAAC 70.40, consid. 6 c/aa) qui peut être reprise par le Tribunal de céans.

En l'occurrence, la situation n'est pas dissemblable. Certes, la recourante n'a probablement pas indiqué de TVA sur ses factures et ne l'a ainsi pas reversée à l'AFC, durant la période allant du 1er octobre 2002 au 1er octobre 2003 ce qui résulte cependant du fait que son chiffre d'affaires provient d'opérations réalisées exclusivement à l'étranger et ne peut donc lui porter préjudice ou justifier un traitement plus sévère de son assujettissement optatif. Par surabondance de motifs, en cas d'assujettissement volontaire selon l'art. 27 al. 2 LTVA, qui n'a pas vocation à s'appliquer dans le cas d'espèce, l'assujettissement commence avec le début de l'activité (qu'elle soit productive ou non), de sorte qu'il a potentiellement un effet rétroactif. Certes, l'option ouverte à l'art. 27 al. 2 LTVA est différente de celle de l'art. 27 al. 1 LTVA, notamment dans la mesure où elle vise les entreprises qui se sont lancées dans une activité visant à réaliser sur le territoire suisse (exclusivement) un certain chiffre d'affaires imposable (alors que l'option de l'art. 27 al. 1 LTVA est ouverte également lorsqu'il s'agit de prestations de services ou de livraisons à l'étranger). Cela étant, il s'impose manifestement, et l'argument est décisif, d'avoir une vision identique de la rétroactivité de l'option, sans s'arrêter à ces différences.

Certes, l'importance de l'élément volontaire est ainsi relativisée. Il n'en demeure pas moins que c'est l'AFC elle-même qui a introduit une pratique admettant un effet rétroactif à la demande d'assujettissement volontaire, ce qui procède précisément d'une vision détachée de tout élément formel exagéré. Par conséquent, l'AFC doit se laisser opposer les manifestations de volonté qui manqueraient de clarté. In casu, on ne saurait donc reprocher à la recourante de n'avoir pas exprimé de manière suffisamment explicite à l'époque son souhait d'être assujettie à titre optatif. 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, la recourante doit être immatriculée au registre des contribuables en qualité d'assujettie à titre volontaire depuis le 1er octobre 2002. Elle obtient donc gain de cause sur ce point.

5.

5.1

5.1.1 Subsiste la question de savoir si l'AFC a considéré à juste titre que la recourante était assujettie (de manière limitée, en vertu de l'art. 24 LTVA) en 2001, en raison de l'acquisition de prestations de services d'une

entreprise ayant son siège à l'étranger et par conséquent si elle lui a réclamé à bon droit la somme de Fr. 4'855.-, au titre de TVA grevant les prestations que le cabinet d'avocat sis en France a facturées à la recourante en septembre 2001.

A mesure que le prestataire de service en question a son siège à l'étranger, il s'agit de déterminer si ses prestations sont imposables en Suisse, au chef de l'acquéreur assujetti, ce qui peut être les deux cas de figure cités par l'art. 10 LTVA, lequel se réfère lui-même aux alinéas 1 et 3 de l'art. 14 LTVA.

Par rapport à la règle générale de l'art. 14 al. 1 LTVA, les art. 14 al. 2 et al. 3 LTVA distinguent le lieu des prestations de services en fonction de la nature des dites prestations. Selon l'alinéa 3, certaines prestations de services sont réputées localisées à l'endroit où le destinataire a le siège de son activité économique ou un établissement stable pour lequel les prestations de services sont fournies ou à défaut, au lieu de son domicile ou à l'endroit à partir duquel il exerce son activité. En règle générale, le lieu du siège du destinataire sera en effet identique au lieu où ladite prestation de service sera consommée (cf. Rapport de la Commission de l'économie et des redevances du Conseil national du 28 août 1996 déjà cité, in : FF 1996 V 730, ad art. 13 du projet de loi). Les prestations concernées sont énumérées aux let. a à h de cet alinéa. Selon la let. c, il s'agit notamment des prestations des conseillers, gestionnaires de fortune, fiduciaires, bureaux d'encaissements, ingénieurs, bureaux d'études, avocats, notaires (sous réserve de l'al. 2 let. a), experts-comptables, interprètes et traducteurs, les prestations de management et les prestations analogues. Lesdites prestations sont donc réputées fournies en Suisse, lorsque leur destinataire y a son siège, un établissement stable ou son domicile.

5.1.2 L'art. 14 al. 2 let. a LTVA concerne les prestations de services en relation avec un bien immobilier, à savoir selon l'énumération du texte légal "(l')administration et (l')estimation de ce bien, (les) prestations de services en relation avec l'acquisition ou la constitution de droits réels immobiliers, (les) prestations de services en relation avec la préparation ou la coordination de travaux immobiliers, notamment les travaux d'architectes et d'ingénieurs".

Selon les travaux préparatoires de la loi, font notamment partie des activités visées la conclusion et l'authentification de contrats, en particulier les contrats de vente d'immeubles, les contrats de constitution de propriété par étage, la constitution de droits de superficie et d'autres servitudes ainsi que des droits de gage immobiliers et de charges, y compris les inscriptions au registre foncier. Ces prestations présupposent un lien étroit avec l'immeuble visé, soit un rapport prédominant entre la prestation de services et la construction, l'utilisation ou l'entretien du bien immobilier. Tel n'est par exemple pas le cas pour un notaire qui prendrait des

renseignements pour l'achat d'une maison de vacances ou qui agirait dans le cadre de l'exécution d'un testament, même si la masse successorale comprend un immeuble (cf. Rapport de la Commission de l'économie et des redevances du Conseil national du 28 août 1996 déjà cité, in : FF 1996 V 730, ad. art. 13 du projet de loi, et la réf. citée; ALOIS CAMENZIND, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer [mwst.com], Basel/Genf/München 2000, p. 171 ch. 51 ss, ad art. 14 LTVA). Il faut en outre se reporter à l'art. 655 al. 2 CCS pour définir à quels biens immobiliers l'art. 14 al. 2 let. a LTVA se réfère (cf. ALOIS CAMENZIND, mwst.com, p. 170, ch. 46 ad art. 14 LTVA). Il s'agit donc de biens-fonds, de droits distincts et permanents, immatriculés au registre foncier, de mines et de parts de copropriété sur un immeuble.

Le lieu des prestations visées à l'art. 14 al. 2 let. a LTVA correspond à celui où se trouve le bien fonds en question. Ces prestations ne sont pas susceptibles d'entraîner un assujettissement lié à l'acquisition de prestations de services d'entreprises ayant leur siège à l'étranger, selon l'art. 24 LTVA, étant donné qu'elles ne sont pas visées par l'art. 10 LTVA (il en allait à cet égard différemment sous le régime prévu par l'OTVA; cf. décision de la CRC du 27 juillet 2006, in : JAAC 70.103, consid. 2b et 3b).

5.2

5.2.1 En l'espèce, les opérations dont le traitement fiscal est en cause constituent des prestations de services au sens de l'art. 7 LTVA, qu'il convient de catégoriser en fonction des règles exposées à l'art. 14 LTVA. Si l'on se réfère aux factures du cabinet d'avocat déjà cité, datées du 3 septembre 2001 (pièces n° 6 jointe par la recourante à sa lettre à l'AFC du 3 mars 2004), qui ont servi de base à l'imposition, il s'avère que les prestations en question ont trait d'une part à "l'acquisition de parts sociales de la Y._____", et d'autre part à "la négociation et à la mise en place des accords" relatifs à la société Z._____. Ces factures ne sont pas plus détaillées. Le cabinet d'avocat a fourni des explications qui permettent de mieux cerner la nature de son intervention, dans un courrier du 30 juin 2003 (cf. pièce n° 7, jointe par la recourante à sa lettre à l'AFC du 3 mars 2004). S'agissant de la "Y._____", il a expliqué qu'il s'était agi d'une opération de cession du 90 % du capital de cette société au profit de la recourante; par ailleurs, la SAS Z._____ avait été constituée afin de se porter acquéreur du bail rural et des agencements réalisés sur l'immeuble; la recourante avait ainsi acquis le 70 % de cette seconde société. La recourante a en outre produit avec son recours (cf. pièces n° 24, annexées au recours) une copie des deux contrats de cession de parts sociales de la "Y._____", datés du 3 septembre 2001, sans toutefois qu'il ressorte de ces pièces qu'elles aient été élaborées par le cabinet d'avocat en question (ce qui n'a cependant aucune influence sur le sort du litige). On trouve également au dossier un contrat de partenariat conclu entre la recourante et la SAS Z._____ (cf. pièce n° 5, jointe par la recourante à sa lettre à l'AFC du 29 octobre 2004 pour justifier le versement d'un montant à titre

de participation à ladite société en 2002). Ce document qui, contrairement aux précédents, porte le timbre du cabinet d'avocat susmentionné, a été signé le 3 septembre 2001 (cf. courrier de la recourante à l'AFC du 3 novembre 2004) et fait certainement partie des accords auxquels se rapporte la seconde des factures adressée par l'avocat à la recourante le 3 septembre 2001. Il établit le cadre des relations contractuelles entre les deux sociétés, en stipulant que la recourante confiera à la SAS Z._____ la mission d'entraîner, de soigner et de préparer les chevaux en vue de participer à des compétitions. Il précise également que cette dernière société est spécialisée dans ces domaines.

Au vu de ces pièces, il appert que les prestations de l'avocat précité avaient trait à des conseils voire à la rédaction de contrats pour l'acquisition d'une société, à savoir la "Y._____", ainsi qu'à l'élaboration d'accords en relation avec une seconde société, à savoir la SAS Z._____, active dans le domaine de l'élevage de chevaux.

5.2.2 Le fait que la première société citée ait été propriétaire d'un immeuble, ait même revêtu la forme d'une société civile immobilière ainsi que les associés soient personnellement imposables sur la part des profits de la société leur revenant (cf. courrier du cabinet d'avocat à la recourante du 20 janvier 2006, produit en annexe au courrier de la recourante à la CRC du 26 janvier 2006), selon le droit français, ne change rien au fait que les prestations en question ne sont pas étroitement liées à l'immeuble en cause au sens de l'art. 14 al. 2 let. a LTVA. Ces prestations concernent en effet la société "Y._____" et non l'immeuble comme tel. Or, la vente de parts d'une société immobilière ne relève pas de l'art. 14 al. 2 let a LTVA (cf. ALOIS CAMENZIND, mwst.com, p. 173, ch. 58 ad art. 14 LTVA).

Si tant est que des prestations autres que celles relatives à l'élaboration de contrats d'achat de parts sociales soient en cause en l'espèce, on relèvera que leur nature demeure floue. Quoi qu'il en soit, les prestations de conseils en matière financière, juridique ou fiscale en relation avec l'acquisition d'un immeuble ne relèvent pas non plus de l'art. 14 al. 2 let. a LTVA (cf. ALOIS CAMENZIND, mwst.com, p. 173, ch. 58 ad art. 14 LTVA et les réf. citées). Il en va a fortiori ainsi lorsque de tels conseils sont prodigués non pas en relation avec un immeuble, mais avec l'acquisition d'une société, fût-elle immobilière.

Par ailleurs, ce qui vient d'être dit vaut également pour la SAS Z._____ qui n'est pas propriétaire d'un immeuble au sens de l'art. 655 al. 2 CCS, mais détient apparemment des installations mobilières (cf. à ce sujet, ALOIZ CAMENZIND, mwst.com, p. 174, ch. 60 ad art. 14 LTVA) et déploie son activité dans le domaine de l'élevage des chevaux. Le seul accord en relation avec cette société, élaboré par le cabinet d'avocat précité et qui figure au dossier, concerne d'ailleurs bien un partenariat dans le cadre de l'élevage de chevaux et n'a pas de relation directe avec un immeuble.

Il s'ensuit que, contrairement à l'avis de la recourante, les prestations en question ne relèvent pas de l'art. 14 al. 2 let. a LTVA mais bien de l'art. 14 al. 3 LTVA. Elles sont donc localisées en Suisse au siège de leur destinataire, à savoir de la recourante.

5.3 Reste à examiner les autres arguments soulevés par le recourant, étant précisé que le juge n'a pas l'obligation d'exposer et de discuter tous les faits, moyens de preuve et griefs invoqués par les parties et peut donc se limiter à ceux qui, sans arbitraire, apparaissent pertinents (ATF 129 I 232 consid. 3.2, ATF 126 I 97, consid. 2b, 121 I 57 consid. 2b, ATF 117 Ib 86 consid. 4, ATF 114 ia 242 consid. 2, ATF 112 Ia 107 et les références).

5.3.1 Il découle du principe de l'appréciation économique que c'est le résultat économique qui prévaut, et dès lors l'interprétation économique qui prime l'interprétation de droit civil (cf. arrêt du Tribunal fédéral du 14 novembre 2003 [2A.304/2003], consid. 3.6.1, avec les références et arrêt du Tribunal fédéral du 8 janvier 2003, traduit in : Revue de droit administratif et fiscal [RDAF] 2003 II 394 consid. 3.2; entre autres, décision de la CRC du 12 janvier 2005 in : JAAC 69.62, consid. 3; ; décision de la CRC du 4 décembre 2003 in : JAAC 68.71, consid. 4a; du 18 mai 1998 [CRC 1997-014], consid. 8, in TVA/MWST/VAT - Journal [TVA-Journal] 3/98, p. 138 [cassée par l'arrêt non publié du Tribunal fédéral du 27 février 2001; 2A.314/1999], mais pas sur ce point; en détail : Daniel Riedo, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Berne 1999, p. 112; cf. aussi Stefan Kuhn / Peter Spinnler, Mehrwertsteuer , Muri/Berne 1994, p. 38 in fine, 41; Ivo P. Baumgartner, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, [Mwst.com], Bâle/Genève/Munich 2000, ad art. 33 LTVA, ch. marg. 12). En ce qui concerne la qualification juridique d'états de fait, il faut entendre par appréciation économique le fait que les rapports de droit privé (contrats) qui sont à la base des prestations fournies par les assujettis ne sont pas déterminants, s'ils ne correspondent pas à la réalité économique des transactions. Les rapports de droit privé qui ne 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. L'approche économique résulte donc 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 du 18 mai 1998 déjà citée, en la cause A. [CRC 1997-014], consid. 7, in TVA-Journal 3/98, p. 138 [cassée par l'arrêt non publié du Tribunal fédéral du 27 février 2001 [2A.314/1999], mais pas sur ce point).

Il convient toutefois de rappeler qu'il importe de juger la situation globale d'après les formes juridiques choisies et non selon un état de fait hypothétique (voir notamment arrêt du Tribunal fédéral du 1er décembre 2004, en la cause N. [2A.351/2004], consid. 5.5). Le contribuable doit en effet tolérer le traitement qui résulte de la forme juridique donnée à des rapports de droit. Même si cette solution peut apparaître comme sévère, il

doit en définitive simplement supporter les conséquences fiscales, au sens large, de son aménagement des relations économiques (cf. Archives 68 753 [RDAF 2000 II p. 59] consid. 3d; 67 757 consid. 3c; 65 674 consid. 2d/bb; 55 72 consid. 4c; JAAC 67.46 consid. 5b/cc; décisions non publiées de la CRC du 27 mars 2002 en la cause W. [CRC 2000-109] consid. 3 d/cc et du 13 juillet 2001 en la cause K. [CRC 1999-155] consid. 3b in fine et 6; a contrario, XAVIER OBERSON, Droit fiscal suisse, 2ème éd., Bâle et Francfort-sur-le-Main 2002, § 4 n. marg. 13). Au surplus, il n'appartient pas à l'autorité fiscale ni au juge de se substituer aux parties pour rétablir une hypothétique situation plus favorable à l'encontre des opérations qu'elles ont effectivement choisi de mener (arrêt du Tribunal fédéral du 14 mai 2004 en la cause I. SA [2A.249/2003], consid. 4.3 in fine; décision de la CRC du 5 juillet 2005 dans la cause X. SA in : JAAC 70.7 consid. 2 et 6a).

5.3.2 En l'espèce, il convient d'observer que le résultat économique de l'opération à laquelle le cabinet d'avocat précité a prêté son concours n'est pas celui que la recourante voudrait faire accroire. En effet, la "Y._____" est demeurée propriétaire de l'immeuble litigieux. Ce dernier n'a donc pas été aliéné au terme de cette opération. Un contrat de vente de parts sociales ne produit en effet pas un résultat identique à celui d'un acte authentique de vente d'immeuble. Par conséquent, l'interprétation économique ne conduit pas à un résultat différent de l'interprétation de droit civil. La recourante a choisi d'acquérir non pas l'immeuble en tant que tel, propriété de la "Y._____", mais des parts de cette société. Il ne lui est pas possible d'invoquer que le traitement fiscal de la prestation considérée eût été différent si elle avait choisi de procéder à une vente immobilière en lieu et place d'une vente de parts sociales. L'appréciation divergente que serait susceptible d'avoir le fisc français, notamment en matière d'impôt sur le revenu des membres d'une telle société, n'est aucune manière relevante. L'argument de la recourante tombe donc à faux.

5.4

5.4.1 Le principe de l'égalité de traitement au sens de l'art. 8 al. 1 Cst. (art. 4 al. 1 aCst.) exige que la loi elle-même et les décisions d'application de la loi traitent de façon égale des choses égales et de façon différente des choses différentes. Ainsi, il y a violation de ce principe lorsqu'on établit des distinctions juridiques qui ne se justifient par aucun motif raisonnable au regard de la situation de fait, ou lorsqu'on omet d'opérer les distinctions qui s'imposent au vu des circonstances (ATF 126 V 53 consid. 3b, 125 II 345 consid. 10b, 124 V 15 consid. 2a, 121 I 104 consid. 4a, 121 II 204 consid. 4a, 118 Ia 2 consid. 3a; ULRICH HÄFELIN / GEORG MÜLLER, Grundriss des allgemeinen Verwaltungsrechts, 3e éd., Zurich 1998, ch. 401 ss; BLAISE KNAPP, Précis de droit administratif, Bâle et Francfort-sur-le-Main 1991, 4e éd., ch. 485 ss). Le principe de l'égalité de traitement commande de traiter de façon égale uniquement des choses égales. Dès lors, des prestations de services de natures différentes ne sont assurément pas comparables.

5.4.2 En l'espèce, la recourante n'a pas procédé à un contrat de vente

d'immeuble mais à un contrat de vente de parts d'une société immobilière, ce qui est substantiellement différent. Contrairement à l'acte authentique d'achat ou de vente d'un immeuble (dont l'instrumentation est d'ailleurs l'apanage du notaire en droit suisse), le contrat relatif à l'acquisition ou la vente de parts d'une société immobilière n'affecte pas la propriété de l'immeuble qui demeure acquise à la société en question. Dans un tel cas, que le prestataire de service soit un avocat ou un notaire importe peu; dans les deux hypothèses en effet, les prestations de service en question sont localisées au lieu où le destinataire de la prestation a son siège, en vertu de l'art. 14 al. 3 LTVA (cf. ALOIS CAMENZIND, mwst.com, p. 174, ch 59). Il n'y a donc nulle inégalité de traitement dont la recourante serait fondée à se plaindre.

5.5

5.5.1 L'art. 14 al. 2 let. a LTVA correspond à l'art. 45 de la Directive 2006/112/CE du Conseil de l'Union Européenne du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, entrée en vigueur le 1er janvier 2007 (cf. auparavant : art. 9 (2) a de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil de l'Union Européenne du 17 mai 1977 en matière d'harmonisation des législations des Etats membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires – système commun de taxe sur la valeur ajoutée : assiette uniforme [ci-après : la sixième directive]). Cette euro-compatibilité a pour avantage de réduire les confits de compétence fiscale internationaux (cf. ALOIS CAMENZIND, mwst.com, p. 169, ch. 42 ad art. 14 LTVA). Toutefois, il est indéniable que le système prévu à l'art. 14 LTVA, en coordination avec d'autres dispositions, ne peut éviter des risques de double imposition, dans la mesure où la prestation de services serait déjà imposée dans le pays du prestataire (à ce sujet : XAVIER OBERSON, Droit fiscal suisse, 3ème éd., Bâle/Genève/Munich 2007, § 16, ch. marg. 123). Toutefois, la jurisprudence a déjà précisé qu'il n'en était pas pour autant remis en question (cf. décision de la CRC du 22 mai 2001 déjà citée in : JAAC 65.103 consid. 8d; reconnaissant la justification de l'imposition des prestations de services en provenance de l'étranger, XAVIER OBERSON, Qualification et localisation des services internationaux en matière de TVA in : Archives 69 417), ce qui doit être confirmé. Au surplus, dans la mesure où la réglementation du système de l'imposition de l'acquisition des prestations de services d'une entreprise sise à l'étranger contenue dans la LTVA suscite des questions de concurrence fiscale internationale, elle revêt un certain caractère politique; le législateur a d'ailleurs donné la faculté au Conseil fédéral de déterminer le lieu où l'opération est imposable en dérogeant aux art. 13 à 15, pour éviter une double imposition, une non-imposition ou une distorsion de la concurrence (cf. art. 16 LTVA). Cela étant, le Conseil fédéral n'a pas fait usage de cette faculté.

5.5.2 En l'espèce, on observe d'une part qu'il n'y a pas eu double imposition, dans la mesure où les factures litigieuses adressées par le cabinet d'avocat à la recourante ne mentionnent aucune TVA. D'autre part, même s'il en avait été autrement, il n'appartient pas à l'autorité fiscale de garantir,

en fonction des réglementations des divers Etats membres de l'Union Européenne en matière de TVA (qui peuvent être divergentes, comme le constate d'ailleurs en l'espèce l'AFC en citant l'exemple de l'Allemagne [cf. réponse de l'AFC du 24 avril 2006, ch. 3]), que la TVA ne soit pas prélevée en Suisse si l'opération en question est déjà grevée de la TVA à l'étranger. La recourante ne peut dès lors tirer aucun droit de l'imposition potentielle de la prestation en cause à l'étranger.

5.6 Il s'ensuit que les prestations de services litigieuses, qui ont été fournies par un cabinet d'avocat sis en France, lequel n'était pas assujetti sur territoire suisse et n'avait pas non plus opté pour l'assujettissement au sens de l'art. 27 LTVA (ce qui n'est pas contesté), relèvent bien de l'art. 14 al. 3 LTVA et sont donc localisées sur le territoire suisse (au siège de la recourante). Par ailleurs, les notes d'honoraires relatives à ces prestations ont totalisé Fr. 63'888.- en 2001 (FF 275'000.- converti en francs suisses au cours moyen du mois de septembre 2001; calcul qui n'est pas contesté par la recourante), ce qui est largement supérieur au seuil de Fr. 10'000.-, et entraîne dès lors l'assujettissement de la recourante (limité à ces acquisitions de prestations de services) au sens de l'art. 24 LTVA, pour l'année 2001.

Finalement, ainsi qu'on l'a déjà relevé, le montant d'impôt objet de la reprise (Fr. 4'855.- [Fr. 63'888.- x 7,6 %]) n'est pas contesté en soi. Il s'ensuit qu'il doit être confirmé.

C'est dès lors à juste titre que l'AFC a constaté que la recourante était assujettie au sens de l'art. 24 LTVA pour l'année 2001 et lui a réclamé un montant de Fr. 4'855.- de TVA, sur la base des factures que lui avait adressées le cabinet d'avocat sis en France durant cette période.

6.

6.1 Les considérations qui précèdent conduisent le Tribunal de céans à admettre partiellement le recours, dans la mesure où il concerne la date à laquelle l'assujettissement volontaire de la recourante produit ses effets, à savoir le 1er octobre 2002. En revanche, le recours doit être rejeté dans la mesure où il a trait à l'imposition de l'acquisition de prestations de services d'une entreprise à l'étranger en 2001, à savoir l'impôt de Fr. 4'855.- réclamé par l'AFC sur la base des factures d'honoraires de l'avocat consulté par la recourante en 2001.

6.2 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).

6.3 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).

6.4 En l'espèce, la recourante ayant partiellement obtenu gain de cause, il convient de réduire les frais de procédure par-devers le Tribunal administratif fédéral de Fr. 900.- à Fr. 450.-. La différence par rapport à l'avance de frais que la recourante a effectuée le 17 mars 2006, soit Fr. 450.-, lui est restituée dès l'entrée en force du présent arrêt.

6.5 Enfin, vu l'issue de la cause, la recourante, représentée par un mandataire professionnel durant toute la procédure, a droit à des dépens réduits, fixés à Fr. 4'500.- (TVA comprise), à charge de l'autorité intimée.

Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :

1. Le recours de la société X._____ du 20 janvier 2006 est partiellement admis au sens du considérant 4.2.2 et la décision de l'Administration fédérale des contributions du 6 décembre 2005 est réformée en son chiffre 2, en ce sens que X._____ est immatriculée au registre des contribuables en qualité d'assujettie à titre volontaire dès le 1er octobre 2002. Elle est confirmée pour le surplus.
2. Les frais de procédure par Fr. 450.-, 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. 900.-, le surplus par Fr. 450.- lui étant remboursé dès l'entrée en force du présent arrêt.
3. L'Administration fédérale des contributions est tenue de verser à la recourante une indemnité de dépens de Fr. 4'500.-.
4. Le présent arrêt est communiqué :
   - à la recourante (par son conseil; acte judiciaire);
   - à l'Administration fédérale des contributions, Division principale de la TVA (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 :