6 Finanzen
Finances
Finanze

38

Extrait de l'arrêt de la Cour I
dans la cause X. SA contre
Administration fédérale des contributions (AFC)
A-1534/2006 du 9 mai 2007

Taxe sur la valeur ajoutée (LTVA). Assujettissement volontaire (début et rétroactivité). Acquisition de prestations de services d'une entreprise ayant son siège à l'étranger.

Art. 10, art. 14, art. 24 et art. 27 LTVA.

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, selon l'art. 27 LTVA (consid. 4.1.1). Sous réserve d'autres conditions, l'Administration fédérale des contributions (AFC) admet aussi 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 (consid. 4.1.2).**
2. **Une option est en règle générale possible au début du trimestre au cours duquel elle est demandée par écrit. Toutefois, sur ce point, l'AFC a en pratique développé une certaine tolérance, en admettant la rétroactivité même s'il n'y a pas eu de demande formelle, ni d'autorisation, si toutes les conditions matérielles et formelles étaient remplies dès le départ par l'assujetti (consid. 4.1.3). L'importance de l'élément volontaire est ainsi relativisée (consid. 4.2.2).**
3. **Les prestations de services en relation avec un bien immobilier visées à l'art. 14 al. 2 let. a LTVA ne sont pas susceptibles d'engendrer un assujettissement en raison de l'acquisition de prestations de services d'une entreprise ayant son siège à l'étranger, selon l'art. 24 LTVA en relation avec l'art. 10 LTVA. Ces presta-**

tions 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 (consid. 5.1). Tel n'est pas le cas des prestations d'un avocat consistant en des conseils, la rédaction de contrats pour l'acquisition d'une société civile immobilière de droit français (peu importe qu'elle soit propriétaire d'un immeuble) et l'élaboration d'accords en relation avec une seconde société, déployant son activité dans le domaine de l'élevage (consid. 5.2).

Mehrwertsteuer (MWSTG). Freiwillige Steuerpflicht (Beginn und Rückwirkung). Bezug einer Dienstleistung von einem Unternehmen mit Sitz im Ausland.

Art. 10, Art. 14, Art. 24 und Art. 27 MWSTG.

1. **Erfüllt eine natürliche Person oder eine Unternehmung die Bedingungen der obligatorischen Steuerpflicht nicht, kann sie sich trotzdem noch freiwillig der Steuer unterstellen, falls die Voraussetzungen von Art. 27 MWSTG erfüllt sind (E. 4.1.1). Unter Vorbehalt der weiteren Voraussetzungen lässt die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) eine Option für die Steuerpflicht ebenfalls zu, wenn die massgeblichen Umsätze aus im Ausland erbrachten Leistungen (reine Auslandumsätze), die steuerbar wären, wenn sie in der Schweiz erbracht würden, stammen (E. 4.1.2).**
2. **Eine Option ist in der Regel auf den Beginn des Quartals möglich, in welchem sie schriftlich beantragt worden ist. Die ESTV hat diesbezüglich jedoch eine gewisse Toleranz eingeführt, indem sie eine Rückwirkung auch ohne formelles Gesuch und ohne Bewilligung zulässt, wenn der Steuerpflichtige sämtliche materiellen und formellen Voraussetzungen von Beginn weg erfüllt hat (E. 4.1.3). Die Bedeutung des Willenselements wird dadurch relativiert (E. 4.2.2).**
3. **Die in Art. 14 Abs. 2 Bst. a MWSTG angesprochenen Dienstleistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück sind nicht geeignet, die Steuerpflicht aufgrund von Dienstleistungsbezügen von einer Unternehmung mit Sitz im Ausland nach Art. 24 i.V.m. Art. 10 MWSTG zu bewirken. Diese Leistungen setzen eine enge Verbindung mit dem fraglichen Grundstück voraus, das heisst ein vorherrschender Zusammenhang zwischen der Dienstleistung und dem Bau, der Nutzung oder dem Unterhalt**

der Liegenschaft (E. 5.1). Dies ist nicht der Fall bei Leistungen eines Anwalts im Bereich der Beratung, der Redaktion von Verträgen für den Erwerb einer Immobiliengesellschaft des französischen Rechts (unabhängig davon, ob diese Eigentümerin eines Grundstücks ist) sowie der Ausarbeitung von Vereinbarungen bezüglich einer zweiten, in der Tierzucht tätigen Gesellschaft (E. 5.2).

Imposta sul valore aggiunto (LIVA). Assoggettamento volontario (inizio e retroattività). Acquisizione di prestazioni di servizi da un'impresa con sede all'estero.

Art. 10, art. 14, art. 24 e art. 27 LIVA.

1. **Se una persona o un'impresa non adempie le condizioni per un assoggettamento obbligatorio, ha la possibilità, a certe condizioni, di assoggettarsi a titolo volontario giusta l'art. 27 LIVA (consid. 4.1.1). Date le altre condizioni, l'Amministrazione federale delle contribuzioni (AFC) ammette anche l'opzione per l'assoggettamento quando le cifre d'affari determinanti sono raggiunte per mezzo di forniture di beni eseguite all'estero (operazioni estero-estero) nella misura in cui sarebbero imponibili se venissero effettuate in territorio svizzero (consid. 4.1.2).**
2. **Un'opzione è possibile, in generale, dall'inizio del trimestre nel corso del quale essa è domandata in forma scritta. Tuttavia, su questo punto, l'AFC ha nella pratica dato prova di una certa tolleranza, ammettendo la retroattività anche in difetto di una formale domanda e di un'autorizzazione, nel caso in cui l'assoggettato abbia sin dall'inizio adempito tutte le condizioni formali e materiali (consid. 4.1.3). L'importanza dell'elemento volontario è così relativizzato (consid. 4.2.2).**
3. **Le prestazioni di servizi relative a un bene immobile giusta l'art. 14 cpv. 2 lett. a LIVA non sono suscettibili di comportare un assoggettamento in ragione dell'acquisizione di prestazioni di servizio di un'impresa con sede all'estero ai sensi dell'art. 24 LIVA in relazione con l'art. 10 LIVA. Queste prestazioni presuppongono uno stretto legame col bene immobile in oggetto, ovvero un rapporto predominante tra la prestazione di servizi e la costruzione, l'uso o la manutenzione del bene immobile (consid. 5.1). Tale non è il caso per prestazioni di un avvocato consistenti in pareri, redazione di contratti per l'acquisizione di una società civile immobiliare di diritto francese (poco importa**

ch'essa sia proprietaria di un bene immobile) e l'elaborazione di accordi in relazione con una seconda società, attiva nell'allevamento (consid. 5.2).

X. SA, 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 (AFC) lui a adressé un décompte complémentaire (DC) portant le n° (...), par lequel elle a estimé que X. SA lui devait Fr. 18'000.–, plus intérêts à 5 % dès le 31 octobre 2002, à titre de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) sur l'acquisition de prestations de services d'une entreprise sise à l'étranger, pour les périodes fiscales 2001 et 2002.

Par décision formelle du 24 février 2005, l'AFC a annulé le décompte complémentaire litigieux. Elle a édité un nouveau DC (n° ...), par lequel elle a réclamé à X. SA 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. SA 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. SA) avait le siège de son activité économique, en application de l'art. 14 al. 3 let. c de la loi sur la TVA du 2 septembre 1999 (LTVA, RS 641.20) et que, contrairement à ce qu'en pensait X. SA, 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. SA, 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. SA devait être assujettie à titre obligatoire.

Le 21 mars 2005, X. SA 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.

Par décision sur réclamation du 6 décembre 2005, l'AFC a confirmé que l'assujettissement à titre volontaire de X. SA 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. SA 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. SA en 2001), elle a également écarté les arguments de X. SA 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 « Z. »).

Par mémoire du 20 janvier 2006, X. SA (la recourante) a interjeté recours à l'encontre de la décision précitée auprès de la Commission fédérale de recours en matière de contributions (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.

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.

Le Tribunal administratif fédéral (TAF) a, partiellement, admis le recours.

Extrait des considérants:

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 [CER-N] du 28 août 1996, publié dans la 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 (CF) 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 de l'ordonnance du 22 juin 1994 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (OTVA, RO 1994 1464).

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: Jurisprudence des autorités administratives de la Confédération [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 (TF) dans son arrêt 2A.339/2003 du 18 février 2004 (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 al. 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 2003, 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 op-

tatif. 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 TAF 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 al. 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'al. 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 CER-N 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 CER-N du 28 août 1996 déjà cité, in: FF 1996 V 730, ad.

art. 13 du projet de loi, et la réf. cit.; ALOIS CAMENZIND, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer [mwst.com], Bâle/Genève/Munich 2000, p. 171 ch. 51 ss, ad art. 14 LTVA). Il faut en outre se reporter à l'art. 655 al. 2 du Code civil suisse du 10 décembre 1907 (CC, RS 210) pour définir à quels biens immobiliers l'art. 14 al. 2 let. a LTVA se réfère (cf. CAMENZIND, op. cit., 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, 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. 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 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 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 Z. Ce document qui, contrairement aux précédents, porte le timbre du cabinet d'avocat susmentionné, a été signé le 3 septembre 2001 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 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 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, 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. CAMENZIND, op. cit., 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. CAMENZIND, op. cit., p. 173 ch. 58 ad art. 14 LTVA et les réf. cit.). 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 Z. qui n'est pas propriétaire d'un immeuble au sens de l'art. 655 al. 2 CC, mais détient apparemment des installations mobilières (cf. à ce sujet CAMENZIND, op. cit., 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 (cf. ATF 129 I 232 consid. 3.2, ATF 126 I 97 consid. 2b, ATF 121 I 57 consid. 2b, ATF 117 Ib 86 consid. 4, ATF 114 Ia 242 consid. 2, ATF 112 Ia 107 et les réf. cit.).

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 TF 2A.304/2003 du 14 novembre 2003 consid. 3.6.1, avec les références et arrêt du TF 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 TF 2A.314/1999 du 27 février 2001], 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 TF 2A.314/1999 du 27 février 2001, 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 TF 2A.351/2004 du 1er décembre 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 de droit fiscal suisse [Archives] vol. 68 p. 753 [RDAF 2000 II p. 59] consid. 3d, Archives vol. 67 p. 757 consid. 3c, Archives vol. 65 p. 674 consid. 2d/bb, Archives vol. 55 p. 72 consid. 4c; JAAC 67.46 consid. 5b/cc; XAVIER OBERSON, Droit fiscal suisse, 3e éd., Bâle/Genève/Munich 2007, § 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 TF 2A.249/2003 du 14 mai 2004 consid. 4.3 in fine; décision de la CRC du 5 juillet 2005 dans la cause A. 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 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst., RS 101) (cf. 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 (cf. ATF 126 V 53 consid. 3b, ATF 125 II 345 consid. 10b, ATF 124 V 15 consid. 2a, ATF 121 I 104 consid. 4a, ATF 121 II 204 consid. 4a, ATF 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'é-

galité 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. CAMENZIND, op. cit., 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). Cette euro-compatibilité a pour avantage de réduire les conflits de compétence fiscale internationaux (cf. CAMENZIND, op. cit., 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: OBERSON, op. cit., § 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 vol. 69 p. 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 CF de déterminer le lieu où l'opération est imposable en dérogeant aux art. 13 à 15 LTVA, pour éviter une double

imposition, une non-imposition ou une distorsion de la concurrence (cf. art. 16 LTVA). Cela étant, le CF 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), 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.