



CRC 2004-213

Président : Pascal Mollard
Juges : Xavier Oberson ; Peter Spinnler
Greffière : Liliane Subilia-Rouge

Décision du 6 janvier 2006

en la cause

X. SA, recourante, représentée par ...

contre

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

concernant

la taxe sur la valeur ajoutée (LTVA) ;
facturation forfaitaire de commissions bancaires ; état de fait

I. En fait :

A.– La société X. SA (ci-après : la société), active dans le domaine de la gestion de fortune, est immatriculée au registre de l'Administration fédérale des contributions (AFC) en qualité d'assujettie au sens de l'art. 17 al. 1 de l'ordonnance du 22 juin 1994 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (OTVA ; RO 1994 1464 et les modifications ultérieures) depuis le 1^{er} janvier 1999 et au sens de l'art. 21 de la loi fédérale du 2 septembre 1999 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (LTVA ; RS 641.20) depuis 1^{er} janvier 2001.

B.– A l'occasion d'un contrôle effectué au cours des mois de juillet et septembre 2002, l'AFC procéda à diverses corrections, établissant le décompte complémentaire n° ... du 23 juillet

2002 portant sur un montant de Fr. 207'240.-- plus intérêts moratoires (périodes fiscales du 1^{er} janvier 1999 au 31 décembre 2000 ; période OTVA) et le décompte complémentaire n° ... du 23 juillet 2002 portant sur un montant de Fr. 112'345.-- plus intérêts moratoires (périodes fiscales du 1^{er} janvier 2001 au 31 mars 2002 ; période LTVA). L'AFC corrigea notamment divers chiffres d'affaires soumis à la TVA mais non imposés.

Le 18 septembre 2002, l'AFC établit en faveur de la société un avis de crédit n° ... portant sur un montant de Fr. 1'386.-- (périodes fiscales du 1^{er} janvier 1999 au 31 décembre 2000 ; période OTVA).

C.– Le 6 mai 2003, la société contesta en partie les décomptes complémentaires précités. Elle expliquait qu'elle gérait au nom et pour le compte de ses mandants les valeurs déposées par ces derniers auprès de banques dépositaires. Elle était rémunérée par une commission d'administration, en principe trimestrielle. Dans certains cas était prévue une commission forfaitaire, couvrant les commissions suivantes : commissions de gestion, commissions d'administration de la banque dépositaire, courtages de la banque et des correspondants, ainsi que les divers frais d'administration. En cas de commission forfaitaire, le mandat de gestion conclu avec le client indiquait que les 60% de la commission forfaitaire étaient soumis à la TVA. La société s'opposait dès lors à ce que l'AFC soumette également les autres 40% à la TVA ; ces 40% se rapportaient en effet à des prestations d'intermédiaire exclues du champ. Analysant la pratique administrative, elle arrivait à la conclusion qu'un gérant de fortune pouvait tout à fait convenir avec ses clients d'une commission forfaitaire couvrant à la fois sa prestation de gestion et sa prestation de négociation au sens de l'art. 18 ch. 19 LTVA. Les factures adressées à ses clients faisaient d'ailleurs clairement ressortir que seuls les 60% du montant facturé étaient imposés et que les 40% restant étaient exclus du champ de l'impôt ; les décomptes complémentaires devaient donc être annulés sur ce point.

D.– Par deux décisions (période OTVA et période LTVA) du 31 juillet 2003, l'AFC confirma les décomptes complémentaires et avis de crédit susmentionnés. Elle estima que la société fournissait des prestations de gestion de fortune, qui étaient imposables. Concernant l'argument selon lequel la commission forfaitaire prévue comprenait les courtages de la Banque A., l'AFC répliqua qu'il s'agissait de prestations fournies par la Banque et non par la société.

E.– En date du 15 septembre 2003, la société déposa deux réclamations contre les décisions susmentionnées. Elle précisa que son activité ne se limitait pas à la gestion de fortune, mais englobait des opérations de négociation au sens de l'art. 18 ch. 19 LTVA. Sur la commission forfaitaire versée par les clients, 60% se rapportaient à des prestations de conseil et 40% à des prestations d'intermédiaire exclues du champ. La société répétait dès lors que c'était à tort que ces 40% étaient imposés.

F.– Par décisions sur réclamation du 28 octobre 2004, l'AFC confirma ses décisions du 31 juillet 2003. Concernant la période OTVA, l'AFC considéra que la quote-part de 40% de la taxe forfaitaire encaissée par la société ne pouvait pas être exclue sur la base de l'art. 14 ch. 15

let. e OTVA. L'ensemble des prestations de services que la société fournissait à ses clients dans les domaines de la gestion de fortune (imposable) et du négoce (exclu du champ) était fourni à prix forfaitaires. Dans un tel cas de figure, en l'absence d'une facturation vérifiable, la contre-prestation totale (soit la commission forfaitaire) était en principe imposable au taux normal, à moins que les prestations de négoce soient facturées séparément, ce qui n'était pas le cas en l'espèce. En effet, la société n'avait pas indiqué séparément sur la facture en texte et chiffres d'affaires (ou en pour-cent) la nature des prestations de services fournies. Selon l'AFC, la mention « TVA de 7,5% sur 60% de la taxe forfaitaire » n'était pas suffisante. Concernant la période LTVA, l'AFC considéra que la quote-part de 40% de la taxe forfaitaire encaissée par la société ne pouvait pas être exclue sur la base de l'art. 18 ch. 19 LTVA. Elle se référa aux arguments évoqués en rapport avec l'OTVA. Au surplus, elle examina si la pratique administrative relative à la LTVA pouvait amener à une autre solution, mais conclut par la négative, au motif que le rapport dans lequel se trouvaient les prestations imposables et les prestations exclues ne pouvait être corroboré par des documents appropriés.

G.– Le 26 novembre 2004, la société (ci-après : la recourante) a interjeté deux recours contre les décisions sur réclamation de l'AFC devant la Commission fédérale de recours en matière de contributions (ci-après : la Commission de recours ou de céans). Elle conclut à ce que la Commission de recours déclare les recours recevables, annule les décisions de l'AFC du 28 octobre 2004, statue elle-même (décision en réforme), en admettant que c'est à juste titre que la recourante a exclu du champ de l'impôt les 40% de la commission forfaitaire et en annulant les décomptes complémentaires n° ... et ... et avis de crédit n° ... du 18 septembre 2002, à titre subsidiaire et exceptionnel, renvoie la cause à l'AFC avec dispositions impératives (décision cassatoire), sous suite de frais. Elle estime que les règles de l'AFC en matière de facturation violent le principe de la proportionnalité. En ce qui concerne la période LTVA, la recourante précise que, lors du contrôle, l'AFC n'a exigé ni documents ni enregistrements comptables, en d'autres termes, elle n'a cherché à vérifier ni la base de calcul ni la clé de répartition. Elle invoque aussi une violation du principe de l'interdiction de l'arbitraire, au motif qu'il ne lui aurait pas été permis de produire « des éléments de preuves de vérification visant à distinguer deux types d'imposition différents ». En ce qui concerne la période LTVA, la recourante considère en plus qu'il y a abus du pouvoir d'appréciation et violation de l'interdiction du formalisme excessif. Elle prie en outre la Commission de recours d'autoriser la production de tableaux de répartition des commissions forfaitaires concernant les périodes litigieuses.

H.– Par réponses du 24 janvier 2005, l'AFC a conclu au rejet des recours, sous suite de frais, confirmant l'argumentation développée dans la décision sur réclamation. Elle réfute les griefs de violation du principe de la proportionnalité, de formalisme excessif et d'abus du pouvoir d'appréciation. Concernant la période LTVA, elle relève qu'il appartenait à la recourante d'établir les faits permettant de diminuer la dette fiscale et que celle-ci avait eu tout loisir, au cours de la procédure, de produire les moyens de preuve exigés.

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

II. En droit :

1.– a) Conformément à l'art. 8 al. 1 des dispositions transitoires (disp. trans.) de l'ancienne Constitution de 1874 (aCst.), respectivement à l'art. 196 ch. 14 al. 1 de la nouvelle Constitution fédérale de la Confédération Suisse du 18 avril 1999 (Cst. ; RS 101), le Conseil fédéral était tenu d'édicter des dispositions d'exécution relatives à la TVA, qui devaient avoir effet jusqu'à l'entrée en vigueur d'une législation fédérale en la matière. Sur cette base, le Conseil fédéral a adopté l'OTVA. Le 2 septembre 1999, le parlement a accepté la loi fédérale régissant la taxe sur la valeur ajoutée (LTVA). Cette dernière étant entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2001 (arrêté du Conseil fédéral du 29 mars 2000 ; RO 2000 1346), il en résulte que l'OTVA a été abrogée à partir de cette même date.

La Commission de recours ne traitera dans cette décision que de la période du 1^{er} janvier 2001 au 31 mars 2002, période entièrement soumise aux règles de la LTVA.

b) Aux termes de l'art. 65 LTVA en relation avec l'art. 71a al. 1 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA ; RS 172.021), les décisions sur réclamation rendues par l'AFC peuvent faire l'objet d'un recours auprès de la Commission de recours dans les trente jours qui suivent leur notification. En l'occurrence, la décision sur réclamation de l'autorité fiscale, datée du 28 octobre 2004, a été notifiée à la recourante le 29 octobre 2004 au plus tôt. Le recours a été adressé à la Commission de recours le 26 novembre 2004 et est donc intervenu dans le délai légal prescrit par l'art. 50 PA. Un examen préliminaire du recours révèle en outre qu'il remplit les exigences posées aux art. 51 et 52 PA. D'un point de vue formel, il s'impose donc d'entrer en matière.

2.– a) D'une manière générale, on rappellera que l'une des caractéristiques fondamentales de la TVA est qu'il s'agit d'un impôt général sur la consommation prélevé à tous les stades de la production et de la distribution (décision de la Commission de recours du 11 janvier 2000, in Jurisprudence des autorités administratives de la Confédération [JAAC] 64.80 consid. 3a et références citées). Il s'ensuit que, comme la Cour de justice des communautés européennes (CJCE) l'a d'ailleurs souligné à plusieurs reprises, le champ d'application de la TVA est très large, englobant tous les stades de la production et de la distribution des biens et des services (arrêt de la CJCE en la cause van TIEM, affaire C-186/89, Rec. I/1990 p. 4386 ; Daniel Riedo, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Berne 1999, p. 29 s.). On distingue les opérations qui sont à l'intérieur du champ d'application de la TVA, c'est-à-dire qui sont imposables et constituent donc l'objet de l'impôt, de celles qui sont hors du champ de la TVA. C'est seulement dans un éventuel deuxième temps que, parmi les opérations imposables et faisant partie de l'objet de l'impôt, l'on déterminera celles qui sont imposées de celles qui sont éventuellement exonérées (décisions de la Commission de recours du 11 janvier 2000, in JAAC 64.80 consid. 3a

et du 14 avril 1999, in JAAC 63.93 consid. 4 *in initio* ; Riedo, op. cit., p. 143 s.; Pascal Mollard, La TVA suisse et la problématique des exonérations, in Archives de droit fiscal suisse [Archives] 63 448). Bien que la liste d'opérations dressée par l'art. 14 OTVA soit intitulée « liste des opérations exclues du champ de l'impôt », elle concerne en réalité des exonérations au sens technique (ATF 124 II 202 consid. 5e, traduit in Revue de droit administratif et de droit fiscal [RDAF] 1998 II p. 397 ; Mollard, La TVA suisse ..., op. cit., p. 447 s.).

Selon la jurisprudence et la doctrine, le champ d'application de la TVA ne doit pas être restreint par une définition extensive des opérations exonérées de l'impôt (ATF 124 II 377 consid. 6a, 124 II 202 consid. 5e [RDAF 1998 II p. 397], 123 II 302 consid. 5b [RDAF 1997 II p. 751] ; décision de la Commission de céans du 9 février 2001, in JAAC 65.82 consid. 3a/aa ; décision de la Commission fédérale de recours en matières de douanes du 23 février 2000, in JAAC 64.84 consid. 3b ; décision non publiée de la Commission de céans du 15 août 2000, en la cause P. SA et al. [CRC 2000-012 à 014], consid. 3a/cc ; Riedo, op. cit., p. 115).

b) Selon l'art. 18 ch. 19 LTVA, sont notamment exclues du champ de l'impôt les opérations suivantes de négociation réalisées dans les domaines du marché monétaire et du marché des capitaux:

- la négociation de crédits (let. a) ;
- la négociation d'engagements, de cautionnements et d'autres sûretés et garanties (let. b);
- les opérations sur les dépôts de fonds, comptes courants, paiements, virements, créances d'argent, chèques et autres effets de commerce, y compris leur négociation (let. c);
- les opérations portant sur les moyens de paiement légaux (valeurs suisses et étrangères telles que les devises, les billets de banque ou les monnaies), y compris leur négociation; (let. d);
- les opérations (au comptant et à terme), y compris la négociation, portant sur les papiers-valeurs, sur les droits-valeurs et dérivés ainsi que sur des parts de sociétés et d'autres associations (let. e).

Dans les cas susmentionnés, l'opération d'intermédiation est exclue du champ de l'impôt – sans droit à déduction – dans la mesure où elle est liée à une autre opération, elle-même exclue du champ de l'impôt au sens impropre selon l'art. 18 ch. 19 LTVA.

3.– a) Pour le Tribunal fédéral, en cas d'opérations exonérées et imposables, l'assujetti doit en principe effectuer une facturation séparée et en cas d'inobservation de cette prescription formelle, il est juste que l'assujetti soit contraint à une imposition complète à taux normal, sans que l'AFC n'ait à procéder à une estimation de la part exonérée, respectivement imposable (ATF 126 II 443 ss [RDAF 2001 II p. 75 ss]). Bien que l'arrêt précité de la Haute Cour ne contienne pas de motivation, cette jurisprudence est désormais suivie par la Commission de recours (qui avait auparavant estimé qu'en cas d'inobservation de la part de l'assujetti, l'AFC devait procéder à une estimation pour délimiter les opérations en cause et non à une imposition *ipso facto* du tout au taux normal, cf. décisions de la Commission de céans du 25 septembre 1998 in JAAC 63.75 consid. 6a/aa et in TVA/MWST/VAT-Journal 1/99 p. 29ss consid. 4e). Les causes jusqu'ici

liquidées à la suite de la jurisprudence du Tribunal fédéral ont cependant montré que les conséquences qui en avaient été tirées par l'AFC n'étaient pas toujours univoques et que l'autorité fiscale, à réitérées reprises, a fait preuve d'une certaine tolérance, ce que la Commission de recours a admis, en soulignant toutefois que l'autorité devait agir de même à l'égard de tous les contribuables (cf. notamment tolérance des " 10% " ; voir, entre autres, décisions du 20 février 2001 in JAAC 66.57 consid. 6c, et du 25 septembre 1998 in JAAC 63.75 consid. 6b ; décisions non publiées de la Commission de recours du 14 mai 2003, en la cause B. [SRK 2002-035], consid. 3c, et du 17 avril 2003, en la cause B. [SRK 2002-102], consid. 2b). On peut d'ailleurs observer que le Tribunal fédéral a lui-même admis ladite pratique, notamment dans son arrêt du 13 février 2002 (consid. 7b [RDAF 2002 II p. 166 s.], confirmant l'arrêt précité publié in JAAC 66.57 ; voir aussi plus récent, arrêt du 13 janvier 2005, en la cause C. [2A.490/2003], consid. 8).

b) Selon le point 5.5 de la brochure n° 610.540-14 de l'AFC de septembre 2000 intitulée « Finance », lorsqu'une banque (ou d'autres établissements du secteur de la finance) offre à ses clients un ensemble de prestations de services cela signifie que des prestations imposables et des prestations exclues du champ de l'impôt sont fournies à un prix forfaitaire. Dans un tel cas de figure, chaque prestation fournie doit en principe être appréciée séparément du point de vue fiscal. Le prestataire peut alors choisir l'une ou l'autre des possibilités suivantes:

- facturation séparée de chacune des prestations fournies ;
- facturation forfaitaire des prestations fournies.

Dans ce second cas de figure, s'il est fait mention de la TVA lors de la facturation d'un montant forfaitaire (p. ex. «TVA 7,6 % incluse»), la contre-prestation totale est imposable au taux normal. Par contre, si aucune mention de la TVA n'est faite, l'assujetti peut déterminer la partie correspondante aux prestations par principe imposables – laquelle doit être imposée au taux normal respectivement n'est pas soumise à l'impôt pour les prestations fournies à un destinataire sis à l'étranger – au moyen de documents/enregistrements comptables appropriés et facilement vérifiables. Cette pratique constitue un assouplissement par rapport à la pratique prévalant sous le régime OTVA (cf. brochure n°610.507-3 « Banques et sociétés financières » de l'AFC de mai 1995, exposant la pratique sous le régime OTVA, point 3.2).

4.- a) En matière de TVA, la déclaration et le paiement de l'impôt ont lieu selon le principe de l'auto-taxation (art. 46 LTVA ; cf. Ernst Blumenstein / Peter Locher, System des Steuerrechts, 6^e édition, Zurich 2002, p. 421 s.). Cela veut dire que l'assujetti lui-même est tenu de déclarer spontanément l'impôt et l'impôt préalable à l'AFC et qu'il doit verser à celle-ci l'impôt dû (impôt sur le chiffre d'affaires moins impôt préalable) dans les soixante jours qui suivent l'expiration de la période de décompte. En d'autres mots, l'administration n'a pas à intervenir à cet effet. L'AFC n'établit le montant de l'impôt à la place de l'assujetti que si celui-ci ne remplit pas ses obligations (cf. Alois Camenzind / Niklaus Honauer, Manuel du nouvel impôt sur la taxe à la valeur ajoutée [TVA] destiné aux entreprises et conseillers fiscaux, éd. française par Marco Molino, Berne 1996, p. 270). L'assujetti doit établir lui-même la créance

fiscale le concernant ; il est seul responsable de l'imposition complète et exacte de ses opérations imposables et du calcul correct de l'impôt préalable (cf. Archives 70 695 consid. 4e [RDAF 2001 II p. 359 s.] ; ATF du 2 juin 2003, traduit in RDAF 2004 II p. 107 ss consid. 3.4.3.1 s. ; ATF du 14 novembre 2003, en la cause S. [2A.304/2003], résumé in Revue fiscale 2004 p. 232 s, consid. 3.5 ; aussi Commentaire du Département fédéral des finances de l'Ordonnance régissant la taxe sur la valeur ajoutée du 22 juin 1994 [Commentaire DFF], p. 38).

b) Dans le cadre d'une procédure administrative, l'art. 13 PA impose aux parties de collaborer à l'établissement de l'état de fait. Selon la jurisprudence, l'on peut attendre de l'assujetti qu'il invoque les faits à son avantage et également qu'il fournisse les preuves correspondantes, si des doutes quant à leur exactitude devaient surgir (Archives 62 424 consid. 2b ; décision non publiée de la Commission de céans du 16 avril 1999, en la cause C. [CRC 1998-001], consid. 4a/bb, se référant à l'art. 47 al. 1 OTVA).

5.- a) En l'espèce, il faut tout d'abord confirmer la légalité de la pratique de l'AFC, au vu de la jurisprudence maintes fois répétée par le Tribunal fédéral (cf. consid. 3 ci-dessus). Ce formalisme peut certes être jugé relativement sévère. Il faut toutefois relever que la pratique en cause donne au contribuable la possibilité de prouver par des documents adéquats que son forfait est conforme à la réalité. Cette possibilité constitue un assouplissement par rapport à la pratique prévalant à l'époque de l'OTVA, qui a elle-même été considérée comme légale (cf. décision de ce jour concernant la même recourante en la cause CRC 2004-214).

b) La recourante fait grief à l'AFC de n'avoir exigé, lors du contrôle, ni documents ni enregistrements comptables, en d'autres termes, de n'avoir cherché à vérifier ni la base de calcul ni la clé de répartition. Elle invoque aussi une violation du principe de l'interdiction de l'arbitraire, au motif qu'il ne lui aurait pas été permis de produire « des éléments de preuves de vérification visant à distinguer deux types d'imposition différents ». Elle prie en outre la Commission de recours d'autoriser la production de tableaux de répartition des commissions forfaitaires concernant les périodes litigieuses.

En procédure de réclamation, l'AFC est tenue de respecter le principe inquisitoire (art. 64 al. 7 LTVA) et le droit d'être entendu du contribuable (art. 29 Cst.). On ne saurait donc entretenir la confusion entre les obligations relevant du principe de l'auto-taxation et les droits ou devoirs afférant à la procédure contentieuse. En procédure de réclamation, l'AFC doit, le cas échéant, rendre possible des offres de preuve de la part de l'assujetti, plutôt que de procéder directement à une appréciation anticipée des preuves. Or, en l'occurrence, il faut constater que la première décision formelle ne faisant absolument pas mention d'une possibilité pour la recourante de prouver le bien-fondé de la répartition 40%/60% du forfait utilisé, mais reposait sur une toute autre motivation. Ce n'est que dans la décision sur réclamation qu'il a été évoqué pour la première fois que la recourante aurait dû fournir des pièces justificatives. Or, l'AFC n'a jamais offert - par l'octroi d'un délai - la possibilité à la recourante de s'exprimer à ce sujet et de fournir les moyens de preuve nécessaires à l'établissement de l'état de fait sur cette question. Il s'agit là

d'une violation du droit d'être entendu de la recourante et d'une constatation incomplète de l'état de fait qui ne peuvent que difficilement être guéries, en l'occurrence, au stade de la Commission de recours. Certes, des pièces peuvent être produites encore devant la Commission de recours ; il ne revient cependant pas à cette dernière d'examiner comme première instance des documents portant sur des points aussi techniques que les questions litigieuses en l'espèce. La violation constatée doit donc être sanctionnée d'office par l'annulation de la décision dont est recours et surtout par un renvoi à l'autorité inférieure.

6.- a) Au vu des considérations qui précèdent, le recours (période LTVA) doit être admis au sens du consid. 5b ci-dessus pour constatation incomplète des faits et renvoyé à l'AFC. Il convient encore de se prononcer sur la question des frais.

b) Selon l'art. 63 al. 3 PA, des frais de procédure peuvent être mis à la charge de la partie qui obtient gain de cause si elle les a occasionnés en violant des règles de procédure. Cette manière de procéder se justifie dans les cas où un recours est admis sur la base d'un état de fait rendu accessible pour la première fois. En effet, une procédure est considérée comme ayant été causée de manière inutile en particulier, lorsque le recourant n'a pas rempli pas son devoir de collaborer et qu'il a remis un moyen de preuve tardivement ou qu'il n'a pas donné suite à son obligation de faire connaître en temps voulu l'état de fait déterminant du point de vue juridique (cf. les décisions de la Commission fédérale de recours en matière de contributions du 12 décembre 2000, in JAAC 65.85 consid. 7b, du 5 janvier 2000, in JAAC 64.83 consid. 5b et du 18 septembre 1998, in JAAC 63.80 consid. 4c).

c) En l'espèce, même si le recours a été admis en raison d'une constatation inexacte des faits, on pourrait se demander si la recourante n'a pas également en partie provoqué la procédure devant l'autorité de céans en ne satisfaisant pas entièrement à son obligation de collaborer, c'est-à-dire en ne remettant pas déjà à un stade antérieur de la procédure les pièces justificatives évoquées dans le recours. Il faut toutefois répondre par la négative à cette question, car ce n'est que dans la décision sur réclamation que l'AFC a évoqué pour la première fois la nécessité de fournir des pièces justificatives. Par ailleurs, l'AFC n'a requis de pièces justificatives à aucun moment de la procédure. Or, il ne serait pas raisonnable, à tout le moins en procédure contentieuse comme c'est le cas en l'espèce, d'exiger des assujettis qu'ils fournissent systématiquement l'ensemble des pièces susceptibles d'attester de faits relevant en matière de TVA, indépendamment de toute argumentation de l'autorité compétente. On ne pouvait dès lors attendre de la recourante qu'elle fournisse spontanément des pièces justificatives à un stade antérieur de la procédure et on ne peut pas lui reprocher d'avoir provoqué la procédure devant l'autorité de céans en ne satisfaisant pas entièrement à son obligation de collaborer.

d) Compte tenu de l'issue du litige, les frais de procédure, s'élevant à Fr. 2'500.--, ne peuvent être mis à la charge de la recourante ni à celle de l'AFC. L'avance de frais versée par la recourante lui sera remboursée d'office dès l'entrée en force du présent prononcé (art. 63 al. 2 et 3 PA). Conformément aux art. 64 al. 1 PA et 8 al. 1, 3 et 4 de l'ordonnance sur les frais et

indemnités en procédure administrative du 10 septembre 1969 (RS 172.041.0) et, par renvoi, aux art. 4 al. 1 et 6 al. 1 du tarif pour les dépens alloués à la partie adverse dans les causes portées devant le Tribunal fédéral du 9 novembre 1978 (RS 173.119.1), une indemnité à titre de dépens de Fr. 2'500.-- est accordée à la recourante.

Par ces motifs,

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

prononce :

1. Le recours de X. SA (période LTVA) du 26 novembre 2004 est admis au sens des considérants et la décision sur réclamation de l'Administration fédérale des contributions du 28 octobre 2004 est annulée.
2. Il n'est pas perçu de frais de procédure et l'avance de frais de Fr. 2'500.-- est remboursée à la recourante dès l'entrée en vigueur du présent prononcé.
3. Une indemnité à titre de dépens de Fr. 2'500.--, à la charge de l'Administration fédérale des contributions, est allouée à la recourante.
4. La présente décision est notifiée par écrit à la recourante et à l'Administration fédérale des contributions.

Indication des voies de droit

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

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

Commission fédérale de recours en
matière de contributions

Le président

La greffière

Pascal Mollard

Liliane Subilia-Rouge