



CRC 2005-038

Vice-président : André Moser
Greffière : Anne Tissot Benedetto

Décision du 27 juin 2006

en la cause

X, recourante,

contre

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

concernant

la taxe sur la valeur ajoutée ;
exploitation d'un fitness ; assujettissement

Attendu :

1. Que la société X est une société anonyme, ayant pour but, selon extrait du registre du commerce du 2 mai 2006, « l'exploitation d'un centre de relaxation et de remise en forme » et exploite à cette fin une salle de sport, sise à A ;
2. Que la société en question remit le questionnaire pour l'assujettissement comme contribuable à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) (ci-après : le formulaire d'assujettissement) en date du 21 octobre 1994, précisant avoir commencé ses activités de « centre de fitness, salon de coiffure, tea-room et esthétique » en 1992 (pièce n° 1 des pièces produites par l'Administration fédérale des contributions [AFC]) ;

3. Que sur base dudit formulaire d'assujettissement, la société X fut immatriculée au registre en tant qu'assujettie à la TVA au sens de l'art. 17 de l'ordonnance du 22 juin 1994 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (OTVA ; RO 1994 1464 et les modifications ultérieures) avec effet au 1^{er} janvier 1995 ;
4. Qu'elle remit régulièrement ses décomptes TVA de septembre 1995 à juin 1999 portant sur les périodes fiscales du 1^{er} trimestre 1995 au 4^{ème} trimestre 1998, sous réserve des périodes fiscales des 3^{ème} et 4^{ème} trimestres 1996 et 1^{er} et 2^{ème} trimestres 1997, lesquelles firent l'objet d'une évaluation par l'autorité fiscale corrigée par les avis de crédits n° ... du 5 janvier 1998 (3^{ème} et 4^{ème} trimestres 1996) en annexe à la décision sur réclamation rendue à la même date – laquelle est entrée en force faute de recours déposé à son encontre – et n° ... du 1^{er} mai 1998 (1^{er} et 2^{ème} trimestres 1997) suite à la remise des décomptes TVA de la recourante ;
5. Que le montant d'impôt ressortant des décomptes précités pour les périodes fiscales du 1^{er} trimestre 1995 au 4^{ème} trimestre 1998 s'élevait au total à Fr. 228'660.60, plus intérêts moratoires pour Fr. 6'754.65, lequel fut intégralement acquitté sans réserve par la société intéressée ;
6. Que, s'agissant des périodes fiscales du 1^{er} trimestre 1999 au 4^{ème} trimestre 2000, la société ne s'acquitta, après notification pour partie de commandements de payer à son attention et de décisions de recouvrement des 6 mars 2000, 8 mai 2000 et 14 juin 2000, que de partie de la dette fiscale ressortant de ses décomptes TVA s'élevant à un montant global de Fr. 98'920.70, soit un montant de Fr. 28'972.50 concernant le 1^{er} trimestre 1999 et partie du 2^{ème} trimestre 1999 ;
7. Que la société mit toutefois en doute son assujettissement de principe à la TVA par courrier du 18 avril 2000 – expliquant consigner les montants qui seraient dus au titre de la TVA jusqu'à décision rendue sur la question de son assujettissement – et déposa en date du 6 juin 2000 une réclamation auprès de l'AFC à l'encontre d'une seule décision de recouvrement, soit celle datée du 8 mai 2000 portant sur la période fiscale du 2^{ème} trimestre 1999 et un montant d'impôt de Fr. 13'412.70, plus intérêts moratoires dès le 1^{er} septembre 1999, les autres décisions rendues portant sur les périodes fiscales des 1^{er} et 3^{ème} trimestres 1999 n'ayant pas été remises en cause formellement ;
8. Que dite réclamation fut rejetée par décision sur réclamation du 24 janvier 2005, l'AFC expliquant en substance sur le fond que les activités de la société concernée telles que la mise à disposition d'engins de musculation, respectivement de salles de musculation, de spintrainer, de saunas, de bains turcs, de jacuzzis et de solariums ou de la pratique du sport accompagné ou encore des prestations dans les domaines de la musculation, de l'aérobic, du stretching, du « spinning », du « step », du « body-pump », du « body combat », du « circuit-training », du « super-circuit », du « pump », du « body-sculpt », des « abdos-fessiers », des « abdos-stretch », de la « gym », du « cardio-vasculaire », de

l'école du dos et de l'hygiène alimentaire ne pouvaient être exclues du champ de l'impôt au sens de l'art. 14 OTVA et devaient être imposées au taux normal de 6,5% du 1^{er} janvier 1995 au 31 décembre 1998, respectivement de 7,5% du 1^{er} janvier 1999 au 31 décembre 2000, confirmant au surplus l'immatriculation de la société au registre des assujettis à la TVA avec effet au 1^{er} janvier 1995 et les reprises d'impôt pour les montants de Fr. 172'785.20 pour les périodes fiscales du 1^{er} trimestre 1995 au 2^{ème} trimestre 1996 et du 1^{er} trimestre 1997 au 2^{ème} trimestre 1998, plus intérêts moratoires de Fr. 4'683.65, de Fr. 13'412.70 pour la période fiscale du 2^{ème} trimestre 1999, plus intérêts moratoires de Fr. 478.-, et de Fr. 69'238.20 pour les périodes fiscales du 3^{ème} trimestre 1999 au 4^{ème} trimestre 2000, intérêts moratoires en sus et précisant que les dettes fiscales afférentes aux périodes fiscales des 3^{ème} et 4^{ème} trimestres 1996 et du 3^{ème} trimestre 1998 au 1^{er} trimestre 1999 n'étaient pas prises en considération dans le cadre de la présente réclamation, dans la mesure où elles avaient déjà fait l'objet de décisions distinctes entrées en force ;

9. Que la société X (ci-après : la recourante) a interjeté recours contre la décision sur réclamation précitée auprès de la Commission fédérale de recours en matière de contributions (ci-après : la Commission de céans ou de recours) par acte du 22 février 2005, à l'appui duquel elle fait principalement valoir que les prestations en question doivent être « exclues du champ de l'impôt » s'agissant indéniablement de prestations d'enseignements au sens de l'art. 14 ch. 9 OTVA, tout en invoquant concomitamment la violation du principe de l'égalité de traitement eu égard au traitement fiscal réservé aux cours de karaté, de judo, de danse, etc. ou de nutrition, aux écoles de formation dans le domaine du fitness et aux écoles du dos situées dans les cabinets de physiothérapie utilisant des appareils de fitness, l'abus de droit et la violation du principe de la bonne foi compte tenu du courrier de l'AFC du 28 octobre 2003 ;
10. Que par courrier du 28 février 2005, le Vice-président de la Commission de recours a informé la recourante qu'il envisageait de suspendre d'office la présente procédure jusqu'à droit connu sur une cause portant sur des questions similaires encore pendante auprès du Tribunal fédéral (2A.485/2004), tout en lui donnant la possibilité de se déterminer sur une éventuelle suspension de la procédure ;
11. Que, statuant d'office, la Commission de céans a, par décision incidente du 6 avril 2005, suspendu la présente procédure jusqu'à droit connu sur la cause pendante auprès du Tribunal fédéral dans la cause B. SA (2A.485/2004) ;
12. Que par arrêt du 18 mai 2005, le Tribunal fédéral a rejeté le recours interjeté dans la cause précitée (2A.485/2004) ;
13. Que dès les considérants parvenus à la Commission de céans, celle-ci les a communiqués à la recourante afin qu'elle indique si elle entendait maintenir ou retirer son recours, étant précisé qu'en cas de retrait du recours une décision de radiation serait rendue avec des

frais réduits à charge de l'intéressée (courrier de la Commission de céans du 18 janvier 2006) ;

14. Qu'en l'absence de réponse de la recourante dans le délai ainsi imparti, considérant que la procédure de recours était maintenue, la Commission de céans a invité la recourante à compléter sa première avance de frais de Fr. 1'000.– par un nouveau versement de 2'500.– par courrier du 3 mai 2006 en application de l'art. 63 al. 4 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA ; RS 172.021) ;
15. Que la procédure ayant été reprise, l'AFC a, par réponse du 6 juin 2006, conclu au rejet du présent recours, tout en renonçant à déposer de plus amples observations ;

Considérant :

I.

16. Qu'il sied d'entrer en matière sur le recours, dans la mesure où il a été déposé en temps utile et respecte les exigences minimales ressortant des art. 51 et 52 PA et où les avances de frais de Fr. 1'000.–, respectivement Fr. 2'500.– ont été versées dans les délais impartis à cette fin ;
17. Qu'il ressort du présent recours que la recourante ne conteste que le principe même de son assujettissement, sans remettre en cause le montant des chiffres d'affaires déclarés et les montants dus au titre de la TVA en partie déjà acquittés par ses soins ;
18. Qu'en l'espèce, l'art. 94 de la loi fédérale du 2 septembre 1999 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (LTVA ; RS 641.20) n'entrant pas en considération, seule l'OTVA demeure applicable aux faits de la présente cause qui se sont déroulés avant le 1^{er} janvier 2001, soit avant l'entrée en vigueur de la loi fédérale précitée (voir Arrêté du Conseil fédéral du 29 mars 2000 [RO 2000 1346]) ;

II.

19. Que, selon l'art. 4 let. a et b OTVA, sont notamment soumises à l'impôt les livraisons et les prestations de services fournies à titre onéreux sur territoire suisse ;
20. Que par livraison, l'on entend en premier lieu le transfert du pouvoir de disposer économiquement d'un bien en son propre nom (art. 5 al. 1 OTVA), mais également la remise d'un bien sur lequel des travaux ont été effectués en vertu d'un contrat d'entreprise ou de mandat (art. 5 al. 2 let. a OTVA) ou encore la mise à disposition d'un bien à des fins d'usage ou de jouissance en vertu d'un contrat de bail à loyer ou de bail à ferme (art. 5 al. 2 let. b OTVA) (Alois Camenzind/Niklaus Honauer, Manuel du nouvel

impôt sur la taxe à la valeur ajoutée (TVA) destiné aux entreprises et conseillers fiscaux, Ed. française par Marco Molino, Berne 1996, p. 39) ;

21. Qu'est considérée comme prestation de services toute prestation qui ne constitue pas la livraison d'un bien (art. 6 al. 1 OTVA) ;

III.

22. Que le litige concerne fondamentalement l'éventuelle exonération de certaines opérations de la recourante, dans la mesure où il serait possible, selon elle, de les qualifier « d'opérations réalisées dans le domaine de l'éducation ou de l'enseignement » (art. 14 ch. 9 OTVA) ;
23. Qu'il convient de rappeler que, bien que la liste d'opérations dressées par l'art. 14 OTVA soit intitulée « liste des opérations exclues du champ de l'impôt », elle ne concerne en réalité que des exonérations au sens technique (ou impropre), dans la mesure où l'on ne peut déduire l'impôt préalable (ATF 124 II 202 consid. 5e, traduit dans la Revue de droit administratif et de droit fiscal [RDAF] 1998 II 397 ; décisions de la Commission de recours des 9 et 7 février 2001, in Jurisprudence des autorités administratives de la Confédération [JAAC] 65.82 consid. 3a, respectivement 65.104 consid. 4b/aa ; Pascal Mollard, La TVA suisse et la problématique des exonérations, in Archives de droit fiscal suisse [Archives] 63 447) ;
24. Que le principe de la généralité de l'impôt conduit à une interprétation restrictive de telles exonérations (arrêt du Tribunal fédéral du 20 septembre 2000, publié dans les Archives 71 62 consid. 3b ; ATF 124 II 202 consid. 5e [RDAF 1998 II 397] ; décisions précitées des 9 et 7 février 2001, in JAAC 65.82 consid. 3a/aa, respectivement 65.104 consid. 4b/aa) ;
25. Que l'AFC a défini sa pratique en la matière dans les Instructions à l'usage des assujettis TVA, éditées en 1994 et 1997 (ci-après : les Instructions 1994, respectivement 1997), et dans les brochures d'information y relatives (notamment, Brochure n° 610.507-18 sur la formation et la recherche du mois d'août 1999 [ci-après : Brochure n° 18] ou la Brochure n° 610.507-28 concernant le domaine du sport du mois d'août 1995 [ci-après : Brochure n° 28]) ;
26. Que l'art. 14 ch. 9 OTVA – dont la constitutionnalité ne saurait être contestée – dispose que sont exclues du champ de l'impôt les opérations dans le domaine de l'éducation de l'enfance et de la jeunesse, de l'enseignement, de l'instruction, de la formation continue et du recyclage professionnel, y compris l'enseignement dispensé par des professeurs privés ou des écoles privées, ainsi que les cours, conférences et autres manifestations à caractère scientifique ou instructif (art. 196 ch. 14 al. 1 let. b de la Constitution fédérale de la Confédération Suisse du 18 avril 1999 [Cst. ; RS 101] ; arrêt du Tribunal fédéral du 18

mai 2005, en la cause B. SA [2A.485/2004], consid. 7.1 ; décisions de la Commission de céans du 9 février 2001, in JAAC 65.82 consid. 3a/cc et du 25 septembre 1998, in JAAC 63.75 consid. 4 ; voir également l'art. 18 ch. 11 LTVA qui recourt à une formulation semblable à celle de l'art. 14 ch. 9 OTVA) ;

27. Que malgré l'interprétation restrictive préconisée, la portée de cette exonération est en définitive relativement large, puisqu'elle inclut en tant que telle certaines activités ayant trait au domaine des loisirs, comme c'est le cas de l'enseignement de la danse, des cours de training autogène ou encore des cours de sport (cours de tennis, de ski, de judo, d'escalade, etc.) (ch. 3.9 de la Brochure n° 18 et ch. 5.2 de la Brochure n° 28 ; arrêt précité du Tribunal fédéral du 18 mai 2005, consid. 7.1 ; Chantal Zbinden, La TVA dans le domaine de l'enseignement et de la formation : portée et incidences d'une exonération, in RDAF 1997 II 53 ss., p. 55 et références citées) ;
28. Que pour être considérée comme une prestation de formation et d'enseignement, l'activité en cause doit cependant consister à aider la personne intéressée, par l'intermédiaire d'un travail d'instruction régulier, d'une assistance et de contrôles des progrès réalisés, à atteindre un but d'apprentissage déterminé dans un domaine précis et doit ainsi constituer de manière prépondérante une transmission de savoir ou de connaissances spéciales à un consommateur final (ou à un destinataire dans l'impossibilité de déduire l'impôt préalable qui se retrouve ainsi dans la même position qu'un consommateur final), ce qui n'est clairement pas le cas de l'animation sportive, de l'accompagnement d'un sport ou encore de vacances actives (ch. 3.9 de la Brochure n° 18 ; arrêt du Tribunal fédéral du 20 septembre 2000, in Archives 71 63 consid. 3c et deux arrêts du Tribunal fédéral du 3 mars 1999, in Archives 69 351 consid. 6a et 6d, respectivement 69 664 consid. 6d ; décision précitée du 7 février 2001, in JAAC 65.104 consid. 4b/bb ; Zbinden, op. cit., p. 55 et 56 et références citées) ;
29. Qu'il en découle que les prestations de formation ou d'enseignement doivent être bien délimitées, entre autres, des activités de divertissement qui sont imposables – lesquelles comprennent bien certains éléments de formation, mais dont la caractéristique de loisir ou de divertissement est prépondérante – ou des prestations qui ne tendent pas avant tout à approfondir ou transmettre des connaissances (arrêt précité du Tribunal fédéral du 18 mai 2005, consid. 7.1) ;
30. Que ne font donc pas partie des prestations d'instruction les activités de fitness comme l'aérobic, la « danse jazz », ainsi que, comme on vient de le voir, les prestations d'enseignement et d'instruction qui accompagnent une activité sportive ou doivent être considérées comme de l'animation sportive (arrêt précité du Tribunal fédéral du 18 mai 2005, consid. 7.1 *in fine* et références citées) ;

IV.

31. Qu'en l'espèce, la recourante estime que les activités au sein du centre de fitness qu'elle exploite ont été qualifiées arbitrairement « d'accompagnement au sport » par l'autorité fiscale, alors qu'il s'agit en réalité, selon elle, d'enseignement de cours réguliers se composant de plusieurs modules tels que des cours d'anatomie, de respiration de stretching, de posture, de renforcement musculaire, de nutrition, etc. devant être exclus du champ de l'impôt au sens de l'art. 14 ch. 9 OTVA ;
32. Que l'on constate, à titre liminaire, que la recourante ne revient pas sur la qualification de ses activités comme n'étant pas des traitements médicaux au sens de l'art. 14 ch. 3 OTVA et ne fait pas valoir l'application de l'art. 14 ch. 17 OTVA, ceci à juste titre, au vu de la jurisprudence constante rendue en la matière (voir notamment sur ces questions, arrêt du Tribunal fédéral du 18 mai 2005, en la cause B. SA [2A.485/2004], consid. 6 et 8) ;
33. Que cela étant, les prestations litigieuses ne peuvent pas plus être considérées comme de l'enseignement au sens de l'art. 14 ch. 9 OTVA et donc être exonérées à ce titre ;
34. Que les activités exercées par la recourante ressortant des pièces du dossier telles que la musculation, l'aérobic, le stretching, l'entraînement cardio-vasculaire, le step ou encore les cours de spinning, de body pump, etc. même si elles ont un caractère instructif, celui-ci apparaît nettement secondaire au but essentiel et prédominant d'améliorer le bien-être général des personnes qui les suivent et leurs performances physiques ;
35. Qu'il en va de même de la mise à disposition d'engins de musculation, respectivement de salles de musculation, de spintrains, de saunas, etc., ceci quand bien même il existe une surveillance par un personnel qualifié, lequel accompagne les clients du fitness en leur assurant la formation de base sur les appareils et l'enseignement des postures et les étirements musculaires ;
36. Que les seuls cours pouvant éventuellement être considérés comme de l'enseignement au sens de la disposition topique sont les cours de training autogène ou les cours de diététique, lesquels sont absents comme tels des prestations offertes concrètement par le présent centre de fitness ;
37. Que dans la palette des cours proposés, seuls des conseils adaptés et personnalisés en nutrition sous la dénomination « hygiène alimentaire » semblent être donnés, lesquels ne peuvent sans autre être considérés comme un transfert de savoir dans le domaine de la diététique et donc de l'enseignement, mais bien plutôt comme étant de simples conseils liés au bien-être général et notamment à la perte de poids qui serait le but ainsi visé ;

38. Que vu ce qui précède, les activités en cause, faisant partie du champ d'application de la TVA, ne peuvent pas être exonérées ou « exclues du champ de l'impôt » au sens de l'art. 14 OTVA ;
39. Qu'il convient à ce stade de préciser qu'une inspection locale – comme requise par la recourante à l'appui de son recours – ne serait pas à même de permettre une qualification différente des prestations offertes ;
40. Qu'il s'impose donc d'y renoncer par appréciation anticipée des preuves, les éléments au dossier ayant permis à la Commission de céans de se forger une conviction suffisante (voir notamment dans ce cadre ATF 130 II 428 consid. 2 et autres arrêts cités) ;

V.

41. Que cela étant, les activités énumérées par la recourante à l'appui de son recours sous la dénomination « La forme au quotidien », programme « Wellness Academy », dont les cours de stretching, de respiration, de posture, de renforcement musculaire, etc., ne semblent pas avoir été prises en considération dans le cadre de la décision entreprise et apparaissent dès lors en-dehors de l'objet du litige ;
42. Que dans ce cadre, la recourante se prévaut d'un courrier du 28 octobre 2003, aux termes duquel l'AFC a considéré ce cours collectif comme étant exclu du champ de l'impôt au sens de l'art. 18 ch. 11 LTVA ;
43. Que, selon les éléments au dossier, ce cours semble avoir été mis en place par la recourante depuis juillet 2003 seulement (voir sa correspondance en ce sens à l'AFC du 28 août 2003, produite sous pièce n° 29 de l'AFC) et ne concerne dès lors pas les périodes fiscales seules litigieuses du 1^{er} janvier 1995 au 31 décembre 2000 ;
44. Que s'agissant de prestations se trouvant de toute façon en-dehors de l'objet du litige, il n'appartient pas à la Commission de céans de s'y pencher plus avant ;

VI.

45. Qu'enfin, le moyen invoqué par la recourante tiré de la violation du principe de l'égalité de traitement ne résiste pas à l'examen ;
46. Qu'en effet, le principe de l'égalité de traitement au sens de l'art. 4 al. 1 de la Constitution fédérale de la Confédération Suisse du 29 mai 1874 (aCst.), respectivement de l'art. 8 al. 1 Cst., exige que la loi elle-même et les décisions d'application de la loi traitent de façon égale les choses égales et de façon différente les choses différentes et n'est violé que 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. 2 ; 121 I 104 consid. 4° ; 121 II 204 consid. 4° ; 118 Ia 2 consid. 3a ; Ulrich Häfelin/Georg Müller, Allgemeines Verwaltungsrecht, 4^{ème} éd., Zurich 2002, ch. 495 ss ; Blaise Knapp, Précis de droit administratif, Bâle et Francfort-sur-le-Main 1991, ch. 485 ss) ;

47. Que selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, l'art. 31 aCst., respectivement les art. 27 et 94 Cst., confèrent aux concurrents un droit particulier à un traitement égal par la collectivité publique, cette position reposant sur l'idée que l'Etat doit adopter un comportement neutre à l'égard des concurrents directs agissant sur un marché libre et dont on en a déduit le principe de la neutralité concurrentielle (arrêt du Tribunal fédéral du 7 mars 2000, in Archives 70 230 consid. 9b ; ATF 125 I 431 consid. 4b/aa ; 124 II 193 consid. 8b [RDAF 1998 II 387] ; 124 II 382 consid. 8c ; 121 I 132 consid. 3b ; 120 Ia 237 s. consid. 1a ; 120 Ib 145 consid. 1c/aa ; décision non publiée de la Commission de céans du 21 juillet 2000, en la cause B. SA [CRC 1999-114], consid. 4c/bb [RDAF 2001 II 111]) ;
48. Qu'en l'espèce, le seul fait que certains cours, comme les cours de stretching, etc., soient traité de manière différente de certains autres, comme les cours de karaté, de danse, de ski, etc., s'explique par la définition même donnée à la formation et à l'enseignement au sens de l'art. 14 ch. 9 OTVA et donc par des raisons objectives et fondées ;
49. Qu'il ne saurait y avoir une quelconque inégalité de traitement entre de tels cours, ceux-ci comprenant des différences essentielles et ne pouvant sans autres être assimilés les uns aux autres ;
50. Qu'au surplus, la recourante n'apporte aucun élément pertinent qui permettrait de considérer que la décision attaquée ressort d'une appréciation abusive de l'autorité, ne serait pas constitutionnelle ou violerait le principe de la bonne foi ;
51. Qu'il résulte de ce qui précède que le recours, manifestement mal fondé au vu de la jurisprudence existante (voir notamment, arrêt du Tribunal fédéral précité du 18 mai 2005, en la cause B. SA [2A.485/2004]), doit être rejeté et la décision attaquée confirmée ;
52. Que vu l'issue de la cause, les frais de la présente procédure comprenant l'émolument d'arrêté et les émoluments de chancellerie par Fr. 2'500.- sont mis à la charge de la recourante qui succombe, conformément à l'art. 63 al. 1 PA, l'autorité de recours imputant dans le dispositif l'avance sur les frais de procédure correspondants et remboursant le surplus éventuel (art. 63 al. 1 PA et art. 1 ss, plus particulièrement art. 5 al. 3 de l'ordonnance sur les frais et indemnités en procédure administrative [RS 172.041.0]).

Par ces motifs,

Le vice-président de la Commission fédérale de recours en matière de contributions, statuant en qualité de juge unique au sens de l'art. 10 let. c de l'ordonnance du 3 février 1993 concernant l'organisation et la procédure des commissions fédérales de recours et d'arbitrage (RS 173.31),

prononce :

1. Le recours de X est rejeté et la décision sur réclamation de l'Administration fédérale des contributions du 24 janvier 2005 est confirmée.
2. Les frais de procédure, par Fr. 2'500.- comprenant l'émolument d'arrêté et les émoluments de chancellerie, sont mis à la charge de la recourante et imputés sur l'avance de frais globale de Fr. 3'500.-, le surplus par Fr. 1'000.- lui étant remboursé.
3. Le présent jugement est notifié à X et à l'Administration fédérale des contributions.

Indication des voies de droit

La présente décision est notifiée par écrit aux parties. Elle peut faire l'objet d'un recours de droit administratif au Tribunal fédéral dans les trente jours dès sa notification (art. 97 ss de la Loi fédérale d'organisation judiciaire du 16 décembre 1943 [ci-après 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 vice-président

La greffière

André Moser

Anne Tissot Benedetto