



CRC 2004-060

Président : Pascal Mollard  
Juges : Xavier Oberson ; Christine Sayegh  
Greffière : Liliane Subilia-Rouge

## **Décision du 5 juillet 2005**

en la cause

**X. SA**, 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 (OTVA) ;  
bonne foi ; égalité dans l'illégalité

---

### **I. En fait :**

A.– La société X. SA (ci-après : X) 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<sup>er</sup> janvier 1995. Elle a pour but l'exploitation d'une concession de radio dans le Canton de A, toutes les activités liées aux médias ainsi qu'à la vie culturelle et artistique, et l'acquisition d'immeubles.

B.– Par courrier daté du 29 novembre 1994 envoyé à l'AFC, M. B demanda, pour le compte de C, si l'encaissement d'abonnements à bien plaisir auprès d'auditeurs volontaires était soumis au taux réduit de TVA ou exonéré de TVA. Par réponse du 14 décembre 1994, l'AFC répondit à « C c/o Monsieur B » que les abonnements acquittés à bien plaisir étaient soumis au

taux réduit de 2%, renvoyant par ailleurs au chiffre marginal 262 des Instructions à l'usage des assujettis TVA (Instructions).

C.– A l'occasion d'un contrôle effectué en date des 28, 29, 30, 31 janvier, 1<sup>er</sup> février, 24 et 25 avril 2002, l'AFC procéda à diverses corrections, établissant en date du 25 avril 2002 les décomptes complémentaires n° ..., portant sur un montant de Fr. 88'513.--, n° ..., portant sur un montant de Fr. 34'135.--, n° ..., portant sur un montant de Fr. 14'087.-- et n° ..., portant sur un montant de Fr. 26'924.--, concernant les périodes fiscales du 1<sup>er</sup> janvier 1996 au 31 décembre 2000. Le décompte complémentaire n° ... se rapportait à la vente d'abonnements-cartes X comptabilisés, mais déclarés à un taux erroné. L'AFC établit également des avis de crédit n° ... d'un montant de Fr. 13'912.-- et n° ... d'un montant de Fr. 12'376.--.

D.– Le 21 mai 2002, X demanda l'annulation du décompte n° .... Elle se référa au fait que, par courrier du 27 février 1995 (*recte* : 14 décembre 1994), l'AFC avait indiqué à C que les recettes provenant de la vente de cartes d'abonnés étaient imposables au taux réduit (2%). Les radios C, X et D ayant leur administration principale dans le même bâtiment, il avait été tenu compte de l'information transmise à C pour les trois radios. A la suite d'un contrôle effectué durant l'année 2000 auprès de C et D, l'AFC avait estimé que les recettes provenant de la vente de cartes d'abonnés étaient imposables au taux entier. Cependant, expliquait X, en vertu du principe de la bonne foi, l'AFC avait décidé le 25 juin 2001, d'une part, que le taux entier ne s'appliquait qu'à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2001 pour C, puisque l'information donnée en 1995 était controversée, d'autre part, que le taux entier ne s'appliquait qu'à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2001 pour D aussi, puisque le directeur (*recte* : président) de D était le même que celui de C. Suite au contrôle de C et de D par l'AFC, le système des cartes d'abonnés avait été modifié et X avait suivi cette modification, sur l'intervention du président commun. Comme le président de X était le même que celui de C et de D, il fallait considérer que le renseignement de l'AFC était valable aussi pour X et que le principe de la bonne foi devait trouver application dans son cas également. X précisait dans ce même courrier du 21 mai 2002 que la comptabilité des trois radios était traitée à E et que l'organisation fonctionnelle (même président, même directeur d'antenne, même responsable administratif, même responsable des salaires, etc.) et structurelle (même réseau informatique et téléphonique, même système d'exploitation téléphonique, même architecture hardware et software, même procédure, même adresse à E, mêmes contrats en commun avec les agences de presse, etc.) était identique.

E.– Par décision du 4 septembre 2002, l'AFC confirma le décompte complémentaire n° .... Elle considéra que les recettes provenant de la vente de cartes d'abonnés procurant à son détenteur certains avantages étaient imposables au taux normal, puisque l'art. 27 al. 1 let. a ch. 2 OTVA ne s'appliquait pas dans ce cas. De son point de vue, X ne pouvait pas se prévaloir du courrier adressé à C pour bénéficier du taux réduit, car il s'agissait d'un renseignement adressé à un tiers. X ne pouvait ainsi pas invoquer le principe de la bonne foi. L'AFC considéra également que X ne pouvait se prévaloir de la décision rendue à l'encontre de D. En effet, c'était à tort que le bénéfice de la bonne foi avait été reconnu à D ; en tant que tiers D ne pouvait en effet rien déduire d'un renseignement fourni à C. Quant au principe de l'égalité de traitement, il ne

permettait pas non plus à X de prétendre à un traitement illégal (imposition au taux réduit), puisque l'AFC n'entendait pas revenir à un traitement illégal par la suite, et qu'ainsi une des conditions de l'égalité dans l'illégalité n'était pas remplie.

F.– Le 4 octobre 2002, X, représentée dès ce moment par Me F, déposa une réclamation contre la décision précitée, concluant à son annulation. Elle invoqua le fait qu'il avait été tenu compte des renseignements fournis à C en février 1995 (*recte* : décembre 1994) dans les trois radios, de même que, d'ailleurs, les nouvelles indications fournies le 8 février 2001 à X avaient modifié la manière de procéder des trois radios. Comme M. B était président des trois radios, les renseignements qui lui étaient fournis devaient être considérés comme adressés aux trois radios. X était ainsi destinataire directe du renseignement fourni en février 1995 (*recte* : décembre 1994) par l'AFC. Le principe de la bonne foi devait donc s'appliquer, les autres conditions étant au surplus réunies. X se référé également à la décision tranchant le cas de D : l'AFC ne pouvait refuser de tenir compte de cette décision qui était entrée en force. En outre, l'AFC violait également le principe de la bonne foi en prenant une décision différente des précédentes (concernant C et D) à l'égard de X.

G.– Le 11 février 2004, l'AFC confirma la décision entreprise. Concernant le courrier litigieux, elle constatait qu'il avait été adressé à C et non à son président personnellement ; peu importait dès lors que C et X soient présidées par la même personne. Les deux stations radio étaient en effet constituées sous forme de sociétés anonymes et constituaient en tant que telles des sociétés distinctes, qui étaient, l'une pour l'autre, des tiers. Admettre le contraire permettrait à toutes les stations radio dans lesquelles M. B tenait un rôle de se prévaloir dudit courrier. L'AFC relevait en outre que chacune des deux stations radio s'était adressée séparément à l'AFC en 2001 pour connaître le traitement fiscal réservé aux cartes d'abonnés sous le régime de la LTVA. L'AFC estimait aussi que le principe de la bonne foi ne s'appliquait pas pour une raison supplémentaire : X aurait pu se rendre compte de l'illégalité de l'information transmise par l'AFC, si celle-ci lui avait été adressée. Concernant le principe de l'égalité dans l'illégalité, l'AFC mentionnait que les conditions d'application n'étaient pas réunies puisqu'elle n'avait en aucun cas une pratique illégale constante.

H.– En date du 15 mars 2004, X (ci-après : la recourante) a interjeté recours auprès de la Commission fédérale de recours en matière de contributions (ci-après : la Commission de recours ou de céans), concluant à l'annulation de la décision entreprise, sous suite de frais. Elle estime abusif de considérer que l'information litigieuse n'a été transmise qu'à C, les trois radios formant une seule entité organique, même s'il s'agit de sociétés juridiquement distinctes. En prenant l'exemple d'un renseignement qui lui a été fourni par l'AFC le 8 février 2001 et que M. H a fait appliquer dans les trois radios, elle estime avoir démontré sa bonne foi. Se référant à la décision du 25 juin 2001 concernant D, dans laquelle l'AFC avait reconnu que M. H dirigeait les trois radios sans que cet élément n'ait été invoqué par l'assujetti, la recourante est de l'avis que l'AFC a démontré être au courant du fait que M. H était aussi son président. M. H de son côté pouvait s'attendre à ce que l'attitude de l'AFC soit la même par rapport à X que par rapport à D.

Enfin, la recourante trouve choquant que l'AFC déclare qu'elle aurait dû se rendre compte de l'illégalité du renseignement fourni.

I.– Par réponse du 11 mai 2004, l'AFC a conclu au rejet du recours, sous suite de frais, reprenant pour l'essentiel la motivation de la décision sur réclamation.

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 fédérale de la Confédération Suisse du 29 mai 1874 en vigueur jusqu'au 31 décembre 1999 (aCst. ; RS 1, 3 et les modifications ultérieures), 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 nouvelle loi fédérale régissant la taxe sur la valeur ajoutée. Cette dernière étant entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> 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. Toutefois, selon l'art. 93 al. 1 LTVA, les dispositions abrogées ainsi que leurs dispositions d'exécution sont applicables, sous réserve de l'art. 94 LTVA, à tous les faits et rapports juridiques ayant pris naissance au cours de leur validité. En l'espèce, l'art. 94 LTVA n'entre pas en considération, si bien que l'OTVA demeure applicable

b) Aux termes de l'art. 53 OTVA 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 fédérale de recours en matière de contributions dans les trente jours qui suivent leur notification. En l'occurrence, la décision sur réclamation de l'autorité fiscale, datée du 11 février 2004, a été notifiée à la recourante le 12 février 2004. Le recours a été adressé à la Commission de céans le 15 mars 2004 (date du sceau postal) et est intervenu dans le délai légal prescrit par l'art. 50 PA. Un examen préliminaire du recours révèle en outre qu'il remplit pleinement 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) Le principe de la protection de la bonne foi, inscrit à l'art. 2 du code civil suisse du 10 décembre 1907 (CC ; RS 210), est un principe général du droit valable également en droit public, découlant à ce titre directement de l'art. 9 Cst. (Auer/Malinverni/Hottelier, Droit constitutionnel suisse, vol. II, Les droits fondamentaux, Berne 2000, ch. 1115 ss ; Ulrich Häfelin / Georg Müller, Allgemeines Verwaltungsrecht, 4e éd., Zurich 2002, n° 623 ss, spéc. 668 ss ; Pierre Moor, Droit administratif, vol. I, 2<sup>e</sup> éd., Berne 1994, p. 428 ss). Il en découle

notamment que l'administration doit s'abstenir de tout comportement propre à tromper l'administré et qu'elle ne saurait tirer aucun avantage des conséquences d'une incorrection ou insuffisance de sa part (ATF 126 II 387 consid. 3a, 124 II 269 consid. 4a). De manière générale, le principe de la bonne foi s'applique lorsque l'administration crée une apparence de droit, sur laquelle l'administré se fonde pour adopter un comportement qu'il considère dès lors comme conforme au droit. En matière de renseignements, promesses ou assurances donnés à un administré, la jurisprudence a dégagé un certain nombre de critères permettant de juger s'il y a eu violation du principe de la bonne foi (ATF 122 V 409 consid. 3a/bb, 121 II 479 consid. 2c, 119 V 307 consid. 3a et les réf. citées ; Archives de droit fiscal suisse [Archives] vol. 70 p. 168 consid. 4a, vol. 65 p. 69 consid. 5a ; Jurisprudence des autorités administratives de la Confédération [JAAC] 69.11 consid. 4a ; Revue fiscale 1999 p. 125 consid. 8b ; Revue de droit administratif et de droit fiscal [RDAF] 2000, 2<sup>e</sup> partie, p. 303 consid. 4a). En vertu de cette jurisprudence et de la doctrine, le principe de la bonne foi est violé lorsque les cinq conditions cumulatives suivantes sont réunies :

1. l'administration a agi dans une situation individuelle et concrète, vis-à-vis d'une personne déterminée ;
2. l'autorité qui a agi était compétente ou censée l'être ;
3. l'attitude de l'autorité était de nature à inspirer confiance et le citoyen concerné ne pouvait ni ne devait reconnaître d'emblée l'illégalité de sa promesse ;
4. ladite assurance ou promesse a incité l'administré concerné à prendre des mesures dont la modification lui serait préjudiciable ;
5. la législation applicable n'a pas été modifiée entre le moment où l'administration a donné la promesse en cause et celui où le principe de la bonne foi a été invoqué.

b) Selon le Tribunal fédéral, qui n'est toutefois de loin pas suivi par l'entier de la doctrine, en droit fiscal, le champ d'application du principe de la bonne foi est moins étendu que dans d'autres domaines du droit, vu l'importance que le principe de la légalité y revêt. Les conditions susmentionnées doivent donc en principe être examinées avec une plus grande rigueur (cf. ATF 118 Ib 316 consid. 3b ; décision non publiée de la Commission de recours du 3 février 2000, confirmée par le Tribunal fédéral, en la cause B. [SRK 1999-034], consid. 7b ; Ernst Blumenstein / Peter Locher, System des Steuerrechts, 6<sup>e</sup> éd., Zurich 2002, p. 28 ; *contra* : décision de la Commission fédérale de recours en matière de douanes, publiée in JAAC 60.16 consid. 3c/bb ; Moor, op. cit., p. 429 ; Xavier Oberson, Droit fiscal suisse, 2<sup>e</sup> éd., Bâle et Francfort-sur-le-Main 2002, § 3 note marg. 61 ; Jean-Marc Rivier, Droit fiscal suisse, L'imposition du revenu et de la fortune, 2<sup>e</sup> éd., Lausanne 1998, p. 95).

Il convient en outre de rappeler que la TVA est soumise au principe de l'auto-taxation, dont l'importance a déjà été soulignée par le Tribunal de céans et qui répond au souci de la rationalité de la perception (art. 37 OTVA ; cf. les décisions de la Commission de recours in JAAC 64.81 consid. 6a, 63.80 consid. 2a, 63.27 consid. 3a, 63.26 consid. 3a). Il en résulte pour l'assujetti la pleine et entière responsabilité de veiller à ce que son chiffre d'affaires soit

correctement imposé ; un devoir général d'information de la part de l'administration, basé sur le principe de la bonne foi, n'existe pas (RDAF 2000, 2<sup>e</sup> partie, p. 306 consid. 5d ; André Grisel, Traité de droit administratif, A 1984, vol. I, p. 391). Les obligations qui incombent au contribuable sont de la sorte considérablement accrues et l'administration n'intervient dans la procédure d'établissement de la dette fiscale que lorsque celui-ci ne se conforme pas à ses obligations (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. 271). On peut donc exiger de la part du contribuable soumis au principe de l'auto-taxation qu'il fasse preuve d'une connaissance particulière de ses obligations légales (Archives vol. 48 p. 433 consid. 3 in fine ; Jean-Marc Rivier / Annie Rochat Pauchard, Droit fiscal suisse, La taxe sur la valeur ajoutée, Lausanne 2000, p. 167).

c) En l'espèce est litigieuse la réalisation des conditions 1 et 3 évoquées ci-dessus qui seront examinées au paragraphe aa et bb suivants.

aa) La première condition énonce que, pour que soit applicable le principe de la bonne foi, l'administration doit avoir agi dans une situation individuelle et concrète, vis-à-vis d'une personne déterminée. Si le renseignement est erroné, celle-ci agira, le cas échéant, sur la base d'un faux renseignement qui trouve son origine dans une assurance de l'autorité. Un renseignement donné par l'autorité peut être ensuite transmis comme tel par le destinataire à une autre personne. En principe, l'assurance donnée par l'autorité ne vaut que pour son destinataire direct, et un administré n'est jamais en droit de se prévaloir d'une promesse ou d'un renseignement fait à un tiers (JAAC 60.17 consid. 3a/dd et les références citées ; cf. toutefois Beatrice Weber-Dürler, Vertrauensschutz im öffentlichen Recht, Bâle et Francfort-sur-le-Main 1983, p. 209 s. estimant que s'il est prévisible que le renseignement va être transmis à des tiers, le principe de la bonne foi devrait être plus largement appliqué). Il s'agit là d'une conséquence logique de la nécessité d'une situation concrète et individuelle, posée par la jurisprudence du Tribunal fédéral. La jurisprudence relative à ces règles ne semble toutefois pas exclure *a priori* qu'une association puisse transmettre à ses membres des renseignements qu'elle a elle-même reçus de l'autorité et que les membres puissent se prévaloir ensuite de ce renseignement (par exemple ATF du 18 janvier 2000, in Archives vol. 70 p. 169 consid. 4c ; décision de la Commission de céans du 24 septembre 2003, en la cause B. [CRC 2003-021], consid. 3e/dd, résumée in Revue de l'avocat 11-12/03 p. 406 s. ; JAAC 67.124 consid. 3e, recours rejetés mais pour d'autres motifs). Il en découle que peut ainsi être considéré comme destinataire d'un renseignement non seulement le destinataire direct mais aussi la personne pour le compte de laquelle agit le destinataire direct.

En l'espèce, comme il ressort des actes au dossier, le renseignement en cause a été donné à une personne physique (M. B). Certes, il agissait en tant qu'organe de C ; néanmoins c'est avec lui, en tant que personne physique, que la relation de confiance a été créée. Le principe de la bonne foi implique précisément une dimension personnelle dont on ne peut pas faire abstraction. Il n'est raisonnablement pas possible de considérer que M. B, président de C, constitue un tiers pour M. B, président de la recourante. Dans le cadre de l'analyse du cas de figure, il faut ainsi

tenir compte de la qualité de personne physique de M. B. Dès le moment où celui-ci avait reçu un renseignement pour son activité dans le cadre d'une radio, il était légitimé à s'en servir pour une activité identique dans le cadre d'une autre radio. En l'occurrence, il n'est pas contesté par l'AFC que l'état de fait a été clairement exposé dans la lettre de novembre 1994 ni que les produits (cartes-abonnements) sont tout à fait semblables dans le présent cas et dans les cas C et D tranchés en 2001. M. B pouvait ainsi de bonne foi considérer que le renseignement qui lui était donné comme organe de C était aussi valable pour les autres sociétés, dont il était également organe, commercialisant des produits similaires. Il est en somme uniquement reproché au recourant de n'avoir pas envoyé trois lettres identiques de demande de renseignement à l'AFC pour chacune de ses radios, ce qui est excessivement formaliste. On pourrait d'ailleurs à cet égard se demander s'il n'y a pas dans ce cas de figure abus de droit à se prévaloir des règles relatives au principe de la bonne foi, en particulier à soutenir l'argument selon lequel le renseignement n'a été fourni qu'à C et non à la recourante, d'autant plus qu'il ressort du dossier que l'AFC était au courant de la direction commune, puisqu'elle a invoqué ce fait dans sa décision de 2001 concernant D alors que l'argument n'avait apparemment pas été soulevé par D. Il faut à tout le moins considérer que si l'on analyse cette configuration en recherchant le sens que la recourante pouvait raisonnablement attribuer au comportement de l'AFC, on ne peut de bonne foi estimer que M. B, et par là la recourante, ne devait pas se fier au courrier de l'AFC de novembre 1994. L'AFC a d'ailleurs elle-même été sensible dans un premier temps à cette interprétation commandée par le bon sens, puisqu'une décision entrée en force a constaté que le renseignement en cause avait été adressé à M. B en tant que président de deux radios locales et que c'était dès lors à juste titre que le renseignement avait été appliqué dans les deux radios. Il apparaît à ce stade tout à fait contradictoire de soutenir que le renseignement adressé en 1994 à M. B, en tant que président d'une radio locale, ne devait pas être pris en compte pour toutes les radios qu'il présidait. La Commission de céans estime qu'une telle attitude incohérente ne doit pas être protégée, car elle ne satisfait pas à une condition essentielle à tout rapport juridique : la confiance mutuelle des parties dans leurs paroles et leurs actes.

bb) Pour que soit applicable le principe de la bonne foi, l'attitude de l'autorité doit encore être de nature à inspirer confiance et le citoyen concerné ne peut ni ne doit reconnaître d'emblée l'illégalité de sa promesse. A cet égard, c'est à tort que l'AFC soutient que l'illégalité du renseignement était d'emblée reconnaissable au regard du chiffre marginal 262 des Instructions. En premier lieu, l'AFC se place par cet argument en porte-à-faux par rapport aux deux décisions concernant les radios C et D, dans lesquelles elle a reconnu sans discussion que l'illégalité n'était pas d'emblée décelable ; elle ne donne au demeurant pas de raison à ce revirement. La Commission de céans relève ensuite, de manière plus générale, que le domaine des télécommunications est d'une grande complexité et qu'on ne pouvait exiger qu'en novembre 1994, avant même l'entrée en vigueur du nouvel impôt, la recourante se rende compte du fait que l'autorité spécialisée et compétente en la matière lui avait fourni un faux renseignement. Enfin, le chiffre marginal 262 reste relativement vague. C'est ainsi à bon droit que le recourant a invoqué la violation du principe de la bonne foi.

4.- a) L'art. 8 al. 1 Cst. (art. 4 aCst.) interdit de traiter différemment deux situations ne présentant pas entre elles des différences suffisamment significatives pour justifier un traitement inégal. Le principe de l'égalité de traitement 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 du principe de l'égalité de traitement lorsqu'on établit des distinctions juridiques qui ne se justifient par aucun motif raisonnable au regard de la situation de fait à réglementer ou lorsqu'on omet d'opérer les distinctions qui s'imposent au vu des circonstances (voir entre autres ATF 126 V 53 consid. 3b, 125 II 345 consid. 10b, 124 II 213 consid. 8d ; RDAF 1997, 2<sup>e</sup> partie, p. 545 consid. 6a ; Blaise Knapp, Précis de droit administratif, Bâle et Francfort-sur-le-Main 1991, p. 103, n<sup>o</sup> 485ss ; Grisel, op. cit., p. 359).

Selon la jurisprudence relative à l'art. 4 aCst., mais également applicable à l'art. 8 al. 1 Cst., un justiciable ne saurait en principe se prétendre victime d'une inégalité de traitement lorsque la loi est correctement appliquée à son cas, alors même que, dans d'autres cas, elle aurait reçu une fausse application ou n'aurait pas été appliquée du tout. Le principe de l'égalité de traitement va de pair avec le principe de la légalité, la règle étant de ne pas faire profiter un assujetti éventuellement désavantagé par l'application correcte de la loi à son égard de bénéfices illégaux accordés à d'autres (" pas d'égalité dans l'illégalité „) (ATF 122 II 451 consid. 4a, 115 Ia 83, 113 Ib 313 consid. 3, 112 Ib 387 consid. 6 et les arrêts cités ; arrêt non publié du Tribunal fédéral du 8 août 2003, en la cause J. SA [2A.213/2003], consid. 6 in fine ; décisions non publiées de la Commission fédérale de recours en matière de douanes du 27 mars 2003, en la cause J. [CRD 2002-100], consid. 4a, confirmée par le Tribunal fédéral en date du 8 août 2003, et du 26 novembre 2002, en la cause H. [CRD 2002-043], consid. 3d, ainsi que de la Commission de céans du 3 avril 2002, en la cause C. [CRC 2001-110], consid. 6c et du 8 septembre 2000, en la cause W. [CRC 1999-116], consid. 6c ; Moor, op. cit., p. 314 et références citées).

Cependant, cela présuppose de la part de l'autorité dont la décision est attaquée la volonté d'appliquer correctement à l'avenir les dispositions légales en question et de les faire appliquer par les services qui lui sont subordonnés (Andreas Auer, L'égalité dans l'illégalité, in Schweizerisches Zentralblatt für Staats- und Verwaltungsrecht [ZBI] 1978, p. 292 note 23). En revanche, si l'autorité persiste à maintenir une pratique reconnue illégale ou s'il y a de sérieuses raisons de penser qu'elle va continuer à l'appliquer, le citoyen peut demander que la faveur accordée illégalement à des tiers le soit aussi à lui-même (Auer, op. cit., p. 292 s.), cette faveur prenant fin lorsque l'autorité modifie sa pratique illégale (cf. aussi arrêt du Tribunal fédéral précité du 8 août 2003, consid. 6 in fine). C'est à l'administré qu'il revient de prouver que l'AFC a connaissance de cas classés et qu'elle n'intervient pas (arrêt non publié du Tribunal fédéral du 9 mai 2000, en la cause S. [2A.327/1999], consid. 3b). Encore faut-il qu'il n'existe pas un intérêt public prépondérant au respect de la légalité qui conduise à donner la préférence à celle-ci au détriment de l'égalité de traitement, ni d'ailleurs qu'aucun intérêt privé de tiers prépondérant ne s'y oppose (Knapp, op. cit., ch. 491 p. 104).

b) En l'espèce, il n'est pas nécessaire d'analyser en détail ce grief dans la mesure où le recours doit de toute façon être admis pour d'autres raisons. Cela étant, la Commission remarque qu'il n'y a pas, de la part de l'AFC, de volonté de maintenir une pratique illégale et que ce grief ne devrait de toute façon pas être retenu par le Tribunal.

5.- Les considérations qui précèdent conduisent la Commission de céans à admettre le recours formé par la recourante. 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. 3'500.-- 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 du 15 mars 2004 est admis et la décision sur réclamation de l'Administration fédérale des contributions du 11 février 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. 3'500.--, 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<sup>e</sup> jour avant Pâques au 7<sup>e</sup> jour après Pâques inclusivement ;
- b) Du 15 juillet au 15 août inclusivement ;
- c) Du 18 décembre au 1<sup>er</sup> janvier inclusivement.

Commission fédérale de recours en  
matière de contributions

Le président

La greffière

Pascal Mollard

Liliane Subilia-Rouge