



CRC 2005-105

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

Décision du 6 mars 2006

en la cause

X, recourante, représentée par B, ...

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) ;
braderie ; manifestation culturelle ; bonne foi

I. En fait :

A.– X (ci-après : X), à A, est une association au sens des art. 60 ss du Code civil suisse du 10 décembre 1907 (CC ; RS 210). X est une manifestation qui a lieu au mois d'août, dans les rues de A. A l'occasion de X, un festival E présente durant les trois jours de X un grand nombre d'animations culturelles dans les rues de la ville.

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^{er} janvier

1995. Dans le questionnaire pour l'assujettissement TVA, elle indiquait comme genre d'activité « sponsoring, encaissement location métrage, taxe débit boissons, publicité ».

B.– A l'occasion d'un contrôle effectué le 5 mars 2001, l'AFC considéra que X avait omis à tort d'imposer les recettes provenant de la vente de billets d'entrée à la manifestation. Elle procéda à une reprise d'impôt pour les années 1996 à 2000, en tenant compte de l'impôt préalable déductible, et établit un décompte complémentaire n° ... portant sur un montant de Fr. 28'870.-- plus intérêt moratoire à partir du 30 avril 1999 (couvrant la période du 1^{er} janvier 1996 au 31 décembre 2000).

C.– Par courrier du 13 mars 2001, X s'opposa à cette reprise fiscale. Elle indiquait avoir reçu des renseignements téléphoniques de l'AFC, selon lesquels les entrées perçues lors de X étaient exclues du champ de l'impôt et se prévalait dès lors du principe de la bonne foi. Elle estimait en outre que l'AFC aurait dû réagir plus tôt, étant donné qu'elle était, en 1995 déjà, en possession des comptes de X. Enfin elle expliquait que les entrées n'étaient encaissées que lorsqu'il y avait des animations culturelles ; il n'y avait dès lors pas lieu de percevoir la TVA.

D.– Par décision du 15 février 2002, l'AFC confirma le décompte complémentaire n° ... portant sur un montant de Fr. 28'870.--. Elle motiva sa décision par le fait que X était une manifestation où des commerçants vendaient des marchandises dans la rue et qu'il s'agissait dès lors d'une manifestation commerciale, dont l'entrée était soumise à l'impôt au taux normal. L'AFC reconnaissait en outre que les manifestations organisées par X revêtaient aussi bien un aspect culturel que commercial et considérait que les billets d'entrée autorisaient, outre l'accès aux manifestations culturelles, également l'entrée dans l'enceinte des bradeurs. Dans la mesure où les billets d'entrée étaient facturés en un seul montant, la totalité de la contre-prestation était imposable au taux normal. Le fait que, selon les informations de l'intéressée, l'entrée à X était gratuite lorsque les manifestations culturelles n'avaient pas lieu n'était pas pertinent. En effet, la personne qui souhaitait assister aux manifestations culturelles devait acheter un billet, qui comprenait également le droit d'aller à X. Concernant l'application du principe de la bonne foi, l'AFC estimait que X n'avait pas pu établir la réalité de l'information reçue.

E.– Par réclamation du 18 mars 2002, la Municipalité de A contesta la décision de l'AFC. Elle expliqua tout d'abord que X n'avait pas, en tant que telle, la personnalité juridique ; il s'agissait d'une commission municipale, qui n'agissait que sur délégation du Conseil municipal de la Municipalité de A et qui ne pouvait être considérée comme un sujet fiscal. Elle rappela également le principe de la bonne foi, qui devait s'appliquer au vu des renseignements qui lui avaient été fournis. Concernant les taxes d'entrée, elle précisait que celles-ci étaient destinées exclusivement à financer le programme d'animation et de réjouissances de X ; elles n'étaient nullement encaissées pour l'activité commerciale qui était déployée durant la manifestation. Elles ne devaient dès lors pas être imposées. De son point de vue, l'AFC ignorait de manière arbitraire le fait que l'entrée à X était gratuite lorsque les manifestations culturelles n'avaient pas lieu, ce qui prouvait qu'elles ne servaient qu'à financer l'activité culturelle. En dernier lieu,

l'AFC ignorait également à tort que c'était la Municipalité de A qui organisait X. Il s'agissait ainsi d'une activité relevant de l'intérêt public, qui ne saurait être assujettie à la TVA.

F.– Par décision du 25 mai 2005, l'AFC rejeta la réclamation de X et confirma que celle-ci devait encore verser à l'AFC un montant de Fr. 28'870.-- plus intérêt moratoire à partir du 1^{er} mai 1999. Au sujet de la personnalité juridique de X, l'AFC considéra que, en vertu de l'art. 17 al. 2 OTVA, une association pouvait être assujettie à la TVA, même sans disposer de la personnalité juridique. Concernant la question de la puissance publique, l'AFC estima qu'en l'absence de rapport de subordination, il ne pouvait y avoir puissance publique et que l'on ne pouvait dès lors pas soutenir que la recourante remplissait une tâche d'intérêt public. Par rapport aux taxes d'entrée, l'AFC répéta que l'on ne pouvait considérer que le billet d'entrée ne concernait que la manifestation culturelle, dans la mesure où l'accès que donnait le billet d'entrée concernait tant la manifestation commerciale que culturelle. Enfin, l'AFC rejeta le grief tiré de la protection de la bonne foi.

G.– Le 27 juin 2005, X (ci-après : la recourante), représentée par B à C, a interjeté recours contre la décision 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 annule la décision du 25 mai 2005, libère la recourante de l'obligation de payer le décompte complémentaire n° ..., mette les frais à charge de l'AFC et alloue à la recourante une indemnité de frais, à charge de l'AFC. Elle explique que l'entrée à X est gratuite en dehors des manifestations culturelles. L'entrée ne devient payante qu'à partir du moment où commencent les manifestations culturelles, mis à part le vendredi où l'entrée devient payante une heure avant le début des manifestations. Ceci ne signifie toutefois nullement que X est payante, mais plutôt que l'organisateur ne peut commencer à vendre les billets d'entrée au spectacle après le début du spectacle. La recourante soutient que le fait que les manifestations culturelles se déroulent dans les rues où sont aussi dressés les stands des bradeurs ne permet pas de conclure que le prix d'entrée aux manifestations inclut une part pour l'accès aux stands des bradeurs. Elle indique en outre qu'il est notoire que les braderies commerciales organisées dans les rues des grandes villes de Suisse sont gratuites. La recourante renvoie également à ses comptes dont il ressort que les charges liées à l'animation proprement dite dépassent le produit des entrées, ce qui démontrerait que le prix des billets d'entrée est la contre-prestation pour les coûts engendrés par la mise sur pied du festival E, et non le prix d'accès à des étalages commerciaux. La recourante se réfère enfin aux assurances que l'AFC lui aurait transmises par téléphone et s'estime également trompée par le fait que l'AFC n'ait pas réagi avant 2001, alors qu'elle était en possession des comptes depuis 1995 déjà.

H.– Par réponse du 13 septembre 2005, l'AFC a conclu au rejet du recours, sous suite de frais, renonçant pour le surplus à déposer une réponse au recours, la recourante n'apportant pas d'éléments différents de ceux développés dans sa 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 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 ; RS 641.20). 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. 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.

La Commission de recours ne traitera dans cette décision que de la période du 1^{er} janvier 1995 au 31 décembre 2000. L'art. 93 OTVA entre dès lors en considération et la période litigieuse est entièrement soumise aux règles de l'OTVA.

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 de recours dans les trente jours qui suivent leur notification. En l'occurrence, la décision sur réclamation de l'autorité fiscale, datée du 25 mai 2005, a été notifiée à la recourante le 26 mai 2005 au plus tôt. Le recours a été adressé à la Commission de recours le 27 juin 2005 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.

c) Les questions de la personnalité juridique de la recourante ainsi que de l'éventuel caractère d'intérêt public (puissance publique) de son activité n'ayant plus été évoquées dans le recours, elles ne seront pas traitées dans le cadre de la présente décision.

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] vol. 63 p. 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) L'OTVA libère de l'impôt certaines prestations de services culturels, lorsqu'elles sont soit fournies directement au public (cf. art. 14 ch. 12 OTVA ; décision non publiée de la Commission de céans du 9 février 2005, en la cause L. [CRC 2003-149], consid. 2b et les références citées) ou bien lorsqu'il s'agit de prestations qui sont fournies par les écrivains et les compositeurs, respectivement par les sociétés de perception (art. 14 ch. 13 OTVA). Selon l'art. 14 ch. 12 OTVA, sont exclues du champ de l'impôt les prestations de services culturels fournies directement au public, pour autant qu'une contre-prestation déterminée soit exigée, dans les domaines suivants :

- a. manifestations théâtrales, musicales, chorégraphiques ainsi que projection de films,
- b. représentations d'acteurs, de musiciens, de danseurs et d'autres artistes exécutants ainsi que de forains,
- c. visites de musées, de galeries, de monuments, de sites historiques ainsi que de jardins botaniques et zoologiques,
- d. prestations de services des bibliothèques, vidéothèques, d'archives et centres de documentation,
- e. manifestations sportives.

3.- 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, avait fait preuve d'une certaine tolérance, ce que la Commission de recours avait 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). Selon la réglementation dite des 10%, l'autorité fiscale accepte, en l'absence même de facturation séparée, de considérer l'ensemble comme imposable si les opérations imposables dépassent le 10%, alors que s'il est établi que les opérations imposables représentent moins que le 10%, l'ensemble des opérations est considéré comme étant exonéré.

Dans son arrêt du 13 février 2002 (consid. 7b [RDAF 2002 II p. 166 s.], se référant à l'ATF 126 II 443 consid. 5 p. 450), le Tribunal fédéral a jugé que les recettes provenant de la vente de billets d'entrée, qui donnaient droit aussi bien à des prestations culturelles (en l'occurrence : concert ; cf. art. 14 ch. 12 let. a OTVA) qu'à des prestations de la restauration – imposables –, devaient – en l'absence d'une répartition selon la valeur des types de prestations dans les factures ou sur les billets d'entrée – être imposées au taux normal, si la composante de restauration dépassait 10% du prix d'entrée total ; si la prestation imposable ne dépassait pas 10%, elle était réputée prestation accessoire d'une prestation culturelle et exclue du champ de l'impôt.

4.– a) En l'espèce, la Commission de recours constate que le billet d'entrée à X donne accès aussi bien à une manifestation commerciale (stands des bradeurs) qu'à des spectacles. Tel est également ce qu'indique le programme de la manifestation sur lequel on lit : « Trois jours pour 13 fr. ou le dimanche seul pour 5 fr. : le prix d'entrée à la X et à son festival E n'a pas changé ». Certes, l'entrée est gratuite le vendredi de 9h00 à 16h00, le samedi de 9h00 à 11h00 et le dimanche de 9h30 à 11h00, soit à des heures dépourvues de manifestations culturelles. Cela n'est pas déterminant en l'occurrence. En effet, la question à résoudre est celle de savoir à quelles prestations donne droit le billet d'entrée. Sont donc seules déterminantes les périodes

durant lesquelles l'accès à X est payant (le vendredi de 16h00 à 3h30, le samedi de 11h00 jusqu'au matin et le dimanche de 11h00 à 24h00). Durant ces heures-là, le badaud qui désire entrer pour chiner doit s'acquitter du prix d'entrée, qu'il assiste ou non aux manifestations culturelles. Quant à celui qui entre pour assister aux spectacles, rien n'indique qu'il n'en profitera pas également pour effectuer certains achats. Il y a vraisemblablement aussi des personnes qui achètent le billet d'entrée sans encore savoir si elles vont chiner ou se tourner plutôt vers les spectacles. Ce qui est importe est que le billet d'entrée donne droit aussi bien à des animations culturelles qu'à une manifestation commerciale. Durant une partie importante de X, il est impossible d'accéder aux stands commerciaux sans disposer d'un billet d'entrée. Ce billet d'entrée ne peut ainsi pas être assimilé purement et simplement à un billet de spectacle ; il intègre aussi un droit d'accès aux stands commerciaux (sur la notion de billet de spectacle, cf. décision non publiée de la Commission de céans du 9 février 2006, en la cause L. [CRC 2003-149], consid. 3).

La recourante renvoie à ses comptes dont il ressort que les charges liées à l'animation proprement dite dépassent le produit des entrées, ce qui démontrerait que le prix des billets d'entrée est la contre-prestation pour les coûts engendrés par la mise sur pied du festival E, et non le prix d'accès à des étalages commerciaux. La Commission de recours relève à ce propos que la perception de la TVA ne dépend pas de l'affectation des contre-prestations reçues par les assujettis, mais du type de prestations en échange desquelles ces contre-prestations sont versées. En l'occurrence, les contre-prestations sont versées en échange de prestations de nature commerciale (accès aux stands) aussi bien que culturelle (spectacles). L'affectation ultérieure de ces montants n'est pas déterminante.

La recourante soutient également qu'il est notoire que les braderies commerciales organisées dans les rues des grandes villes de Suisse sont gratuites ; les bradeurs de A n'ont pas plus que les autres de raison de faire payer les clients et les visiteurs pour laisser ceux-ci accéder à leurs stands. Cet usage n'est toutefois pas de nature à modifier l'appréciation du cas d'espèce, que doit seul juger la Commission de recours, d'autant plus qu'il est tout à fait envisageable que l'accès à une braderie soit payant.

Il paraît tout à fait plausible que la recourante n'entendait pas, par la vente de billets d'entrée, rendre payante la foire commerciale, mais qu'elle cherchait avant tout un moyen de financer les animations culturelles. Cela étant, la Commission de recours ne peut pas se baser sur des intentions, mais doit tenir compte des faits tels qu'ils se présentent. Il convient de juger d'après les formes juridiques choisies, et non d'après un état de fait hypothétique (cf. décision de la Commission de recours du 29 mars 2005, in JAAC 69.108 consid. 5b/cc/bbb ; arrêt non publié du Tribunal fédéral du 1^{er} décembre 2004, en la cause N. [2A.351/2004], consid. 5.5). Or, il ressort des faits que le billet d'entrée à X donne accès aussi bien à des prestations culturelles qu'à des prestations commerciales. La recourante doit dès lors tolérer le traitement fiscal qui résulte de la forme juridique donnée à des rapports de droit. Même si cette solution peut apparaître comme sévère, la recourante doit en définitive simplement supporter les conséquences

fiscales, au sens large, de son aménagement des relations économiques (cf. décision de la Commission de recours du 29 juillet 2004, in JAAC 69.11 consid. 3a et les références citées).

b) Comme il a été exposé ci-dessus, 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. Il y a dès lors lieu de confirmer la position défendue par l'AFC dans sa décision sur réclamation.

5.– a) Le principe de la protection de la bonne foi, inscrit à l'art. 2 CC, 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^e 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 128 II 125 consid. 10b/aa, 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 vol. 70 p. 168 consid. 4a, vol. 65 p. 69 consid. 5a ; décision de la Commission de céans, in JAAC 69.11 consid. 4a ; Revue fiscale 1999 p. 125 consid. 8b ; RDAF 2000 II 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 ; ATF non publiés du 21 juin 2004, en la cause X. [2A.612/2003], consid. 4.1 et du 11 juillet 2003 en la cause R. [2A.561/2002], consid. 3.2 [résumé in Revue fiscale 2004, p. 228] ; Ernst Blumenstein / Peter Locher, System des Steuerrechts, 6e 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, 2e 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, 2e 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 du 16 février 2000, in JAAC 64.81 consid. 6a, du 18 septembre 1998, in JAAC 63.80 consid. 2a, du 25 août 1998, in JAAC 63.27 consid. 3a, du 24 juin 1998, in JAAC 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 II p. 306 consid. 5d ; André Grisel, Traité de droit administratif, Neuchâtel 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 (Camenzind/Honauer, op. cit., 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, la recourante s'est, tout au long de la procédure, référée à des assurances que l'AFC lui aurait transmises par téléphone en 1995, selon lesquelles les billets d'entrée à des braderies ne seraient pas soumis à la TVA. Elle n'est cependant pas parvenue à établir la réalité de l'information qu'elle aurait reçue de l'AFC et l'unique allégation d'une assurance donnée par voie téléphonique apparaît de toute façon insuffisante pour en tirer un quelconque droit sous l'angle du principe de la bonne foi (décisions de la Commission de céans du 9 février 2001, en la cause T. [CRC 1999-073], consid. 5b et du 7 février 2001, in JAAC 65.104, consid. 6a [non publié]). Au surplus, la recourante n'a également pas prouvé avoir soumis à l'AFC – même par voie téléphonique – un état de fait véritablement complet de la situation (arrêts non publiés du Tribunal fédéral du 21 mai 2003, en la cause V. [2A.191/2002], consid. 3.2.2 et du 9 août 2002, en la cause S. [2A.75/2002], consid. 4.8). A l'évidence, la Commission de recours ne peut pas tenir compte de ce grief.

L'argument selon lequel l'AFC aurait dû réagir sur la base des comptes transmis par la recourante n'est pas non plus pertinent. Au vu des considérations précédentes, on ne peut pas

soutenir que l'administration a failli à un devoir d'information légal. Vu le nombre d'assujettis à la TVA, il est clair que l'AFC ne peut procéder à la vérification de l'ensemble des décomptes trimestriels et des documents qu'elle reçoit. L'AFC procède à des contrôles ponctuels. En l'occurrence, c'est à l'occasion de l'un de ces contrôles que l'AFC s'est rendue compte que la situation de fait ne permettait pas à la recourante de considérer comme exonérées les prestations litigieuses. Elle est à ce moment immédiatement intervenue et n'a certainement pas laissé croire à la recourante que sa manière de procéder était exacte.

6.- a) L'intérêt moratoire est dû dès l'échéance du paiement de l'impôt – et non pas depuis l'entrée en force de la décision fixant la dette fiscale – et court pendant la durée de la procédure de réclamation et de recours, indépendamment de toute faute du contribuable (cf. décisions de la Commission de céans du 23 septembre 1998, in JAAC 63.51, consid. 2c et du 24 juin 1998, in JAAC 63.26, consid. 4b ; Archives 60 557 consid. 5, 55 447 consid. 6, 50 582 consid. 5).

b) Il est en l'occurrence indéniable que l'AFC a attendu trois ans avant de rendre une décision sur réclamation, ce qui a des conséquences sur le montant d'intérêt moratoire dû par le recourante. Il est pris acte du fait que la recourante trouve ce délai trop long. Il faut toutefois tenir compte de la surcharge de travail causée à l'AFC par l'entrée en vigueur de la LTVA (ATF non publié du 22 juin 1999 en la cause D. AG et C. AG [2A.364/1998], consid. 3c in fine ; décision de la Commission de céans du 9 février 2001, en la cause T. [CRC 1999-073], consid. 5). Au demeurant, la recourante avait la possibilité de payer l'impôt sous réserve, en attendant une décision finale infirmant ou confirmant la première position de l'AFC, ce qui lui aurait évité d'avoir à supporter un intérêt moratoire. En d'autres termes, dès lors que le contribuable a conservé par devers-lui la libre disposition de sommes d'argent, ainsi que leur rendement, alors que l'impôt était dû, l'intérêt moratoire apparaît justifié (décision non publiée de la Commission de céans du 5 juillet 2000, en la cause U. [CRC 1999-131], consid. 2b ; arrêt non publié du Tribunal fédéral du 2 juin 1989 en la cause O. SA contre AFC consid. 7 ; décision de la Commission de céans du 23 septembre 1998, in JAAC 63.51 consid. 3c). Enfin et surtout, il convient de rappeler que si la recourante estimait que l'autorité tardait à statuer, elle ne pouvait demeurer inactive, mais devait l'interpeller (arrêt du Tribunal fédéral, in RDAF 2003 II p. 645 consid. 5.2 ; ATF 125 V 375 consid. 2b). Au besoin, elle pouvait engager une procédure pour retard injustifié, ce qu'elle n'a pas fait. Dans ces conditions, la recourante ne peut rien tirer à son profit du grief invoqué.

7.- Au vu des considérations qui précèdent, le recours doit être rejeté et la décision sur réclamation de l'AFC du 25 mai 2005 confirmée. Les frais de procédure, comprenant l'émolument d'arrêté et les émoluments de chancellerie, doivent être mis à la charge de la recourante. L'autorité de recours impute, dans le dispositif, l'avance sur les frais de procédure correspondants et rembourse le surplus éventuel (art. 63 al. 1 PA et art. 1 ss, plus

particulièrement 5 al. 3 de l'ordonnance du 10 septembre 1969 sur les frais et indemnités en procédure administrative [RS 172.041.0]).

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 du 27 juin 2005 est rejeté et la décision sur réclamation de l'Administration fédérale des contributions du 25 mai 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 de Fr. 2'500.--.
3. 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