



---

Cour I  
A-7117/2015

## Arrêt du 21 juin 2016

---

Composition

Pascal Mollard (président du collège),  
Salome Zimmermann, Michael Beusch, juges,  
Cédric Ballenegger, greffier.

---

Parties

**Commune de X.** \_\_\_\_\_,  
recourante,

contre

**Administration fédérale des contributions AFC,**  
Division principale de la taxe sur la valeur ajoutée,  
autorité inférieure.

---

Objet

TVA ; légitimation d'un tiers à former réclamation.

**Faits :****A.**

Les Etablissements A.\_\_\_\_\_ (ci-après: les A.\_\_\_\_\_ ou l'établissement assujetti) sont un établissement public immatriculé au registre de l'Administration fédérale des contributions (ci-après: l'AFC ou l'autorité inférieure) depuis le 1<sup>er</sup> janvier 1995 en qualité de collectivité publique assujettie à la TVA. ...

**B.**

...

**C.**

L'établissement assujetti compte parmi ses clients le canton Y.\_\_\_\_\_. Répondant aux préoccupations de celui-ci, l'AFC lui a indiqué, par courriers des 14 novembre 2013 et 18 novembre 2014, que l'établissement assujetti était une unité organisationnelle du canton et que, partant, les prestations qui lui étaient fournies par icelui étaient exclues du champ de l'impôt. Par courrier du 2 décembre 2014, l'établissement assujetti a requis qu'une décision formelle fût rendue à ce sujet. L'AFC a donné suite à cette requête par décision du 31 mars 2015.

**D.**

Le 12 mai 2015, la Commune de X.\_\_\_\_\_ s'est opposée à la décision du 31 mars 2015 par une réclamation. Celle-ci a fait l'objet d'une décision de non-entrée en matière de l'AFC, la réclamante n'ayant pas qualité pour s'opposer à une décision qui ne la concerne pas.

**E.**

La Commune de X.\_\_\_\_\_ (ci-après : la recourante) a porté l'affaire devant le Tribunal administratif fédéral par un recours du 5 novembre 2015. Elle conclut à l'annulation de la décision attaquée et au renvoi de l'affaire à l'autorité inférieure pour décision sur le fond. Par réponse du 4 janvier 2016, l'autorité inférieure a conclu au rejet du recours. Le 22 février 2016, la recourante a répliqué et confirmé ses conclusions. L'autorité inférieure a fait de même par duplique du 3 mars 2016.

Les autres faits seront repris, en tant que de besoin, dans la partie en droit du présent arrêt.

**Droit :****1.**

**1.1** Sous réserve des exceptions prévues à l'art. 32 de la loi du 17 juin 2005 sur le Tribunal administratif fédéral (LTAF, RS 173.32), celui-ci connaît des recours contre les décisions au sens de l'art. 5 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA, RS 172.021) prises par les autorités mentionnées à l'art. 33 LTAF. La procédure est régie par la PA, pour autant que la LTAF n'en dispose pas autrement (art. 37 LTAF). L'Administration fédérale des contributions étant une autorité au sens de l'art. 33 LTAF, et aucune des exceptions de l'art. 32 LTAF n'étant réalisée, le Tribunal administratif fédéral est compétent *ratione materiae* pour juger de la présente affaire.

**1.2**

Selon l'art. 83 al. 1 de la loi sur la TVA du 12 juin 2009 (LTVA, RS 641.20), les décisions de l'AFC peuvent faire l'objet d'une réclamation auprès de cette même autorité. Les décisions sur réclamation sont ensuite sujettes à recours auprès du Tribunal administratif fédéral (cf. art. 31 et 32 al. 2 let. a LTAF). La décision (d'irrecevabilité) attaquée étant une décision sur réclamation, rendue après qu'une première décision (du 31 mars 2015) eut été contestée par la recourante, la compétence fonctionnelle du Tribunal de céans est donnée.

**1.3**

Posté le 5 novembre 2015, alors que la décision attaquée, datée du 5 octobre 2015, a été notifiée le lendemain au plus tôt, le mémoire de recours a été déposé dans le délai légal de trente jours (art. 50 al. 1 PA). Signé par ..., muni de conclusions valables et motivées et accompagné d'une copie de la décision attaquée, il répond aux exigences de forme de la procédure administrative (art. 52 al. 1 PA). De plus, la recourante étant directement touchée par la décision attaquée, elle a manifestement qualité pour recourir (cf. art. 48 al. 1 PA).

Il y a dès lors lieu d'entrer en matière.

**2.****2.1**

La LTVA est entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2010. Les dispositions de droit matériel qu'elle contient sont applicables à tous les faits et rapports juridiques ayant pris naissance à compter de cette date, les dispositions de

l'ancien droit continuant de s'appliquer aux situations de fait plus anciennes (art. 112 al. 1 LTVA). Dès lors que la décision du 31 mars 2015 est une décision en constatation de l'AFC, rendue à titre préventif sur la base de l'art. 82 al. 1 let. f LTVA, elle clarifie la situation juridique telle qu'elle se présente actuellement. La cause est ainsi soumise au nouveau droit uniquement.

**2.2** Le recourant peut invoquer la violation du droit fédéral, y compris l'excès ou l'abus du pouvoir d'appréciation (cf. art. 49 let. a PA), la constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents (cf. art. 49 let. b PA) ou l'inopportunité (cf. art. 49 let. c PA). De son côté, le Tribunal administratif fédéral constate les faits et applique le droit d'office, sans être lié par les motifs invoqués (art. 62 al. 4 PA) ni par l'argumentation juridique développée dans la décision entreprise (cf. PIERRE MOOR/ÉTIENNE POLTIER, Droit administratif, vol. II, Berne 2011, p. 300 s.). L'autorité saisie se limite toutefois, en principe, aux griefs soulevés et n'examine les questions de droit non invoquées que dans la mesure où les arguments des parties ou le dossier l'y incitent (cf. ATF 122 V 157 consid. 1a, 121 V 204 consid. 6c; arrêts du TAF A-2516/2014 du 15 décembre 2014 consid. 2.2, A-4659/2010 du 14 juin 2011 consid. 1.2).

**2.3** Le contenu de la décision attaquée, plus particulièrement son dispositif, délimite l'objet du litige (cf. par exemple arrêts du TAF A-6922/2011 du 30 avril 2012 consid. 1.3, A-165/2008 du 22 juin 2009 consid. 3, A-1536/2006 du 16 juin 2008 consid. 1.4.1). Dans le cas présent, il s'agit de savoir si l'autorité inférieure a refusé à juste titre d'entrer en matière sur la réclamation de la recourante. Dès lors, seuls peuvent être soulevés des griefs relatifs à la question de l'irrecevabilité; les conclusions ne peuvent tendre qu'au prononcé de l'entrée en matière et non, par exemple, à la réforme ou à l'annulation sur le fond de la décision attaquée (cf. ATF 132 V 74 consid. 1.1, 124 II 499 consid. 1, 118 Ib 134 consid. 2; arrêts du TAF A-2664/2012 du 17 décembre 2012 consid. 1.3.2, A-2975/2010 du 8 juin 2010, A-1791/2009 du 28 septembre 2009 consid. 1.2 ; MARTIN KOCHER, in : Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer / Loi fédérale régissant la taxe sur la valeur ajoutée, édité par Zweifel/Beusch/Glauser/Robinson, Bâle 2015, ch. 100 ad art. 83 LTVA [ci-après : Commentaire de la LTVA]). En d'autres termes, le fond de l'affaire ne doit pas être abordé.

Par ailleurs, la force de chose décidée d'une décision ne s'attache qu'à son dispositif et non à ses considérants, à moins qu'il ne soit renvoyé à ceux-ci dans le dispositif (ATF 121 III 474 consid. 2, 4a ; arrêt du TF 2C\_711/2013

du 7 janvier 2014 consid. 3 ; arrêt du TAF A-1513/2006 du 24 avril 2009 consid. 2.2 s.).

### 3.

**3.1** Les règles qui régissent la procédure de réclamation en matière de TVA se trouvent à l'art. 83 LTVA. Toutefois, cette disposition ne contient rien au sujet des personnes qui sont habilitées à entamer une telle procédure. Il convient donc d'appliquer ici par analogie l'art. 48 PA, qui définit la qualité pour recourir. En effet, d'une part, la PA est applicable de manière générale à la procédure en matière de TVA (cf. art. 81 al. 1 LTVA) ; d'autre part, la procédure de réclamation de la LTVA et la procédure de recours de la PA présentent de fortes analogies (cf. art. 83 LTVA et art. 50, 52 PA). De même, l'art. 89 LTF reprend les mêmes conditions que l'art. 48 PA pour ce qui a trait à la qualité pour recourir devant le TF. La jurisprudence relative à cet article peut donc également servir de source d'inspiration.

**3.2** Selon l'art. 48 al. 1 PA, a qualité pour former recours celui qui a pris part à la procédure devant l'autorité inférieure ou a été privé de la possibilité de le faire (al. 1 let. a), est spécialement atteint par la décision attaquée (al. 1 let. b) et a un intérêt digne de protection à son annulation ou à sa modification (let. c).

Pour satisfaire aux exigences de l'art. 48 al. 1 let. b et c PA, le recourant doit se trouver dans une *relation spéciale, étroite et digne d'être prise en considération* avec l'objet de la contestation (ATAF 2009/16 consid. 2.1, ATAF 2007/20 consid. 2.4; arrêts du TAF A-5411/2012 du 5 mai 2015 consid. 1.3.1, A-648/2014 du 16 janvier 2015 consid. 1.3.1). Il doit en outre retirer un avantage pratique de l'annulation ou de la modification de la décision contestée qui permette d'admettre qu'il est touché dans un intérêt personnel se distinguant nettement de l'intérêt général des autres habitants de la collectivité concernée, de manière à exclure l'action populaire (ATF 141 II 50 consid. 2.1, 137 II 30 consid. 2.2.3 ; ATAF 2012/9 consid. 4.1.1 ; arrêts du TAF A-592/2014 du 9 mars 2015 consid. 1.2.2, A-6883/2013 du 18 septembre 2015 consid. 4.4, A-1936/2006 du 16 octobre 2007 consid. 3.1). Cet *intérêt pratique* – de nature économique, idéale, matérielle ou autre – n'est pas nécessairement un intérêt juridiquement protégé, mais peut être un intérêt de fait (ATF 127 I 44 consid. 2c ; ATAF 2012/13 consid. 3.2.2, 2009/16 consid. 2.1 ; arrêt du TAF A-3825/2015 du 16 mars 2016 consid. 1.3.1 ; DAVID HOFMANN, La qualité de l'Etat pour recourir au Tribunal fédéral, in : Actualités juridiques de droit public 2011, édité par Hofmann/Waelti, 2011, 13 ss, p. 27 s.).

**3.3** En matière de contributions, la définition du cercle des personnes habilitées à recourir est compliquée par le principe du secret fiscal (art. 74 al. 1 LTVA). Ainsi, lorsqu'une personne autre que l'assujetti est autorisée à recourir, il en résulte nécessairement une tension avec la protection auquel l'assujetti a droit. Concrètement, la qualité pour recourir de tiers ne semble avoir été admise que lorsque ceux-ci risquaient de devoir assumer eux-mêmes une dette fiscale en qualité de débiteur solidaire. En matière de droits de douane par exemple, les personnes autres que le déclarant qui sont également soumises à l'obligation de déclarer ont été admises à recourir, parce qu'elles pouvaient aussi être recherchées pour le paiement de la dette (cf. arrêts du TAF A-1634/2011 du 31 octobre 2011 consid. 1.2.2, A-5612/2007 du 1<sup>er</sup> mars 2010 consid. 1.3.3 ; MARTIN KOCHER, in : Commentaire de la LTVA, ch. 30 ad art. 83 LTVA).

**3.4** En ce qui concerne la TVA, il serait imaginable de reconnaître la qualité pour recourir au destinataire d'une prestation, dans la mesure où celui-ci est censé supporter le poids économique de l'impôt. Telle semble être la situation qui prévaut en Allemagne. Toutefois, cette solution ne rencontre guère les faveurs de la doctrine et de la jurisprudence en Suisse (cf. arrêts du TF 2C\_936/2013 du 31 janvier 2014 consid. 2.4.3 [non publié sur ce point in ATF 140 II 80], 2A.534/2003 du 11 novembre 2003 consid. 3). Seul l'assujetti semble donc admis à recourir et, éventuellement, les débiteurs solidaires de l'impôt (ATF 124 II 193 consid. 3b ; ALOIS CAMENZIND ET AL., Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz, 3<sup>e</sup> éd., 2012, ch. 86 ; BAUMGARTNER/CLAVADETSCHER/KOCHER, Vom alten zum neuen Mehrwertsteuergesetz, 2010, § 10 N. 125 ; MOLLARD/OBERSON/TISSOT BENEDETTO, Traité TVA, 2009, chap. 6 ch. 339 ; ISABELLE HOMBERGER GUT, in : , mwst.com, édité par Kompetenzzentrum MWST der Treuhand-Kammer, 2000, ch. 7 s. ad art. 63 LTVA 1999 ; en ce qui concerne les impôts directs, cf. arrêts du TF 2C\_748/2013 / 2C\_749/2013 du 17 octobre 2013 consid. 3.2, 2C\_1158/2012 du 27 août 2013 consid. 2.3).

Dans le même ordre d'idée, le Tribunal administratif fédéral a récemment refusé à ... la qualité pour recourir dans une procédure relative au remboursement de la TVA prélevée indûment par Billag. Le produit de la TVA revenant à la Confédération et non à ..., celle-ci n'avait aucun intérêt à recourir (cf. décision incidente du TAF A-7678/2015 du 10 mars 2016, contestée devant le TF).

**3.5** Pour ce qui est des membres ou des organes d'une société, ceux-ci ne sont pas considérés comme directement touchés par les décisions qui concernent la société (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C\_762/2010 du 2 février

2011 consid. 4.3.2 ; MARANTELLI/HUBER, in: Praxiskommentar Verwaltungsverfahrensgesetz, édité par Waldmann/Weissenberger, 2<sup>e</sup> éd., 2016, ch. 36 ad art. 48 PA ; BERNHARD WALDMANN, Commentaire bâlois de la LTF, édité par Niggli/Uebersax/Wiprächtiger, 2<sup>e</sup> éd., 2011, ch. 30 ad art. 89 LTF). Même l'actionnaire unique ou majoritaire d'une société ne peut agir à la place de celle-ci (cf. arrêt du TF 2C\_1158/2012 du 27 août 2013 consid. 2.3.3).

#### 4.

**4.1** En l'espèce, il s'agit de dire si c'est à bon droit que l'autorité inférieure n'est pas entrée en matière sur la réclamation de la recourante. En d'autres termes, dans la mesure où les règles sur la qualité pour recourir peuvent s'appliquer par analogie à la procédure de réclamation (cf. consid. 3.1 ci-dessus), il faut déterminer si la recourante posséderait la qualité pour recourir contre la décision rendue par l'autorité inférieure au sujet des prestations effectuées par l'établissement assujetti en faveur du canton Y.\_\_\_\_\_.

**4.2** Il est constant que la recourante n'agit pas en qualité d'assujettie et qu'elle n'est aucunement responsable à titre solidaire de l'impôt dû. Elle n'est pas non plus membre ou associé de l'établissement assujetti, puisque, précisément, il s'agit d'un établissement. Elle n'est même pas le client concerné par la décision contestée, puisqu'il s'agit du canton Y.\_\_\_\_\_. On ne voit donc guère à quel titre elle estime avoir qualité pour contester la décision en constatation de l'autorité inférieure. Les critères qui permettent de recourir contre une décision rendue en matière de contributions ne sont manifestement pas remplis (cf. consid. 3.3 s. ci-dessus).

Même si l'on appliquait l'art. 48 al. 1 PA de manière large, force serait de constater que la recourante n'est en rien touchée dans ses intérêts directs. La seule influence que la décision attaquée pourrait avoir sur sa situation apparaîtrait tout au plus si l'établissement assujetti devait être liquidé, à supposer que celui-ci eût constitué des réserves moindres en raison du fait qu'il n'aurait pas facturé la TVA aux services du canton Y.\_\_\_\_\_ et qu'il n'aurait, de ce fait, pas pu bénéficier d'un remboursement complet de l'impôt préalable. Selon les indications de la recourante, l'établissement assujetti aurait à supporter un coût supplémentaire annuel de ... à ... millions en raison de la décision de l'autorité inférieure. Toutefois, une liquidation de l'établissement assujetti n'est manifestement pas à l'ordre du jour. Si même on admettait qu'elle doive se produire, la recourante ne s'en trouverait pas pour autant légitimée à recourir. Les propriétaires d'une société n'ont en règle générale pas qualité pour recourir contre les décisions qui

concernent leur société et rien n'indique que le cas présent doive faire exception (cf. consid. 3.5 ci-dessus). En l'occurrence, la recourante n'est, stricto sensu, même pas propriétaire de l'établissement assujetti, mais seulement au bénéfice d'une part sur un éventuel bénéfice de liquidation. Le dommage qu'elle invoque est dès lors très hypothétique et indirect.

Au demeurant, la décision litigieuse n'interdit pas à l'établissement assujetti de prélever la TVA sur les prestations qu'il fournit aux services du canton Y.\_\_\_\_\_. Elle indique simplement qu'il n'est pas obligé de le faire (cf. art. 21 al. 2 ch. 28 LTVA). Celui-ci peut néanmoins opter pour une telle imposition (cf. art. 22 LTVA), ainsi qu'il semble l'avoir fait jusqu'à maintenant. Autrement dit, le dommage invoqué par la recourante non seulement n'interviendra peut-être jamais, une liquidation de l'établissement assujetti n'étant manifestement pas à l'ordre du jour, mais de plus il sera le résultat d'un choix dudit établissement et non celui de la décision litigieuse. L'intérêt de la recourante à intervenir dans la procédure s'avère donc nul. L'une des conditions mises à la qualité pour recourir est donc absente (cf. art. 48 al. 1 let. c PA).

**4.3** Vu ce qui précède, il n'est pas nécessaire de se demander si les deux autres conditions prévues par l'art. 48 PA sont remplies (cf. art. 48 al. 1 let. a et b PA). En particulier, il ne se justifie pas de se demander si la recourante aurait dû participer à la procédure de première instance. Elle ne l'a manifestement pas fait et elle n'invoque pas non plus en avoir été empêchée. Le Tribunal ignore cependant dans quelle mesure celle-ci était au courant de la demande en constatation déposée par l'établissement assujetti. Le cas échéant, il lui appartenait de demander formellement à intervenir dans la procédure. A toutes fins utiles, on rappellera également que l'autorité inférieure n'est pas tenue de respecter le droit d'être entendu des parties avant de rendre une décision contre laquelle une procédure d'opposition existe (cf. art. 30 al. 2 let. b PA), ce qui est le cas en matière de TVA (cf. consid. 1.2 ci-dessus). Les griefs de la recourante à ce sujet tombent donc à faux.

**4.4** En réalité, la recourante semble vouloir contester principalement la décision en constatation de l'autorité inférieure en raison des motifs sur lesquels elle repose. Selon sa compréhension de la décision en question, ses droits sur l'établissement assujetti se trouveraient amoindris par celle-ci. Toutefois, comme cela a déjà été indiqué, les recours sur les motifs sont exclus (cf. consid. 2.3 ci-dessus). Ce grief ne suffit donc pas à fonder un droit de la recourante à intervenir dans la procédure qui concerne l'établissement assujetti.



A toutes fins utiles, on précisera que la recourante semble méconnaître le sens exact de la décision qu'elle entend contester. Elle se plaint du fait que l'établissement assujetti aurait été considéré comme l'émanation exclusive du canton Y.\_\_\_\_\_, d'une façon qui nierait ses droits à participer à la gestion de l'établissement et à récupérer la part du capital investi en cas de dissolution. Toutefois, la décision litigieuse ne saurait être lue en ces termes. Celle-ci se borne à expliquer que, l'établissement assujetti ayant été créé par une loi du canton Y.\_\_\_\_\_, il entre dans la définition des unités organisationnelles du canton Y.\_\_\_\_\_, ce qui lui permet de bénéficier de l'exonération de l'art. 21 al. 2 ch. 28 LTVA. Il n'est ainsi pas obligé de facturer la TVA aux autres services rattachés au canton Y.\_\_\_\_\_. Ces explications et la conclusion qui s'en suit n'ont aucune influence sur le statut de la recourante par rapport à l'établissement assujetti et elles ne sauraient remettre en cause aucun droit ni prérogative dont elle jouit. La situation de la recourante ne se trouve donc nullement affectée par la décision en constatation rendue par l'autorité inférieure. Comme la recourante le relève, le Tribunal fédéral a lui-même reconnu les droits de celle-ci sur l'établissement assujetti (arrêt du TF ...). Ceux-ci sont donc bien établis. Toutefois, cela ne change rien au fait que la recourante n'est pas l'établissement assujetti. Même si elle en était le seul et unique propriétaire, cela ne suffirait pas à lui accorder la qualité pour recourir dans une procédure qui concerne uniquement l'établissement assujetti (cf. consid. 4.2 ci-dessus).

**4.5** Enfin, la recourante ne prétend pas que l'établissement assujetti aurait dû être considéré comme une entité appartenant à la collectivité publique formée par la Commune X.\_\_\_\_\_ au sens de la LTVA. Dans un tel cas peut-être aurait-on pu envisager de considérer qu'elle avait un intérêt à recourir, l'établissement assujetti ayant été rattaché à la fausse collectivité. Ici, la situation est tout autre. La recourante se plaint uniquement du fait que des services du canton Y.\_\_\_\_\_ pourront, le cas échéant, bénéficier de prestations sans TVA. Comme cela a déjà été exposé, il n'en résulte aucun préjudice pour elle ou, à tout le moins, un préjudice très insuffisant pour fonder un intérêt à recourir.

Inversement, on aurait pu imaginer accorder la qualité pour recourir à l'établissement assujetti si un autre service du canton Y.\_\_\_\_\_ avait demandé s'ils étaient membres de la même collectivité et s'il pouvait se dispenser de lui facturer la TVA. A supposer que l'AFC eût répondu par la négative, l'établissement assujetti aurait éventuellement pu contester cette décision, sa propre situation étant directement en jeu. Ici, par opposition, la procédure a été entamée par l'établissement assujetti lui-même et c'est

un tiers, soit la recourante, qui veut en contester le résultat, alors même qu'il n'en résulte aucun changement pour elle.

**4.6** Quant à savoir si l'établissement assujetti utilisera ou non son droit de ne pas facturer la TVA aux services de du canton Y.\_\_\_\_\_, ce choix lui revient, dans les limites des lois qui régissent son activité. La recourante pourra d'ailleurs elle-même participer au processus, puisqu'elle est représentée au conseil d'administration de l'établissement assujetti. Si elle estime que la décision qui est prise à ce moment-là viole ses droits d'une quelconque façon, en particulier son droit à ce que tous les fondateurs de l'établissement assujetti soient traités de façon égale, il lui appartiendra de s'y opposer par les moyens légaux qui s'offriront à elle. Toutefois, cette procédure ne concerne en rien la législation sur la TVA. Celle-ci autorise l'établissement assujetti à ne pas facturer l'impôt aux services du canton Y.\_\_\_\_\_ ; si des motifs tirés du droit du canton Y.\_\_\_\_\_ et liés à l'égalité des collectivités fondatrices de l'établissement assujetti s'opposent à une telle différence de traitement, il appartiendra aux autorités cantonales compétentes de trancher le litige.

Au surplus, le fait que l'établissement assujetti ne soit pas tenu de décompter la TVA sur les prestations qu'il fournit aux services du canton Y.\_\_\_\_\_ ne signifie pas encore qu'il pourra les offrir à un tarif inférieur à celui qui est pratiqué pour les autres clients. La décision que la recourante entend contester indique simplement que l'établissement assujetti n'est pas tenu de décompter la TVA sur les prestations effectuées en faveur des services de du canton Y.\_\_\_\_\_. Elle ne porte aucunement sur la question du tarif qui doit être appliqué à leur égard. Le prix à payer pour une prestation ne dépend en rien des autorités chargées de collecter la TVA, mais des rapports qui unissent le prestataire à son client et, en cas de litige, du juge ou de l'autorité compétent pour statuer sur le prix de cette prestation (cf. art. 6 LTVA). Le Tribunal de céans ne saurait dire ici quel est ce juge ou cette autorité, mais ce n'est certainement pas l'AFC.

**4.7** En conclusion, il apparaît que la recourante n'aurait en rien qualité pour recourir contre la décision en constatation de l'autorité inférieure rendue au sujet des prestations effectuées par l'établissement assujetti en faveur de du canton Y.\_\_\_\_\_. Comme les règles qui définissent la qualité pour recourir peuvent s'appliquer par analogie à la procédure de réclamation (cf. consid. 3.1 ci-dessus), il en résulte que la recourante n'est pas non plus légitimée à déposer une réclamation contre cette décision. Partant, c'est à bon droit que l'autorité inférieure n'est pas entrée en matière sur sa réclamation.

**5.**

Les considérants qui précèdent conduisent au rejet du recours. En conséquence, conformément à l'art. 63 al. 1 PA et aux art. 1 ss du règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral (FITAF, RS 173.320.2), les frais de procédure, par Fr. 7500.—, comprenant l'émolument judiciaire et les débours, seront mis à la charge de la recourante. Ce montant sera imputé sur l'avance de frais déjà fournie.

**Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :**

**1.**

Le recours est rejeté.

**2.**

Les frais de la procédure sont mis à la charge de la recourante par Fr. 7'500.— (sept mille cinq cents francs) et imputés sur l'avance du même montant déjà versée par elle.

**3.**

Le présent arrêt est adressé :

- à la recourante (Acte judiciaire)
- à l'autorité inférieure (Acte judiciaire ; n° de réf. ...)

Le président du collège :

Le greffier :

Pascal Mollard

Cédric Ballenegger

**Indication des voies de droit :**

La présente décision peut être attaquée devant le Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14, par la voie du recours en matière de droit public, dans les trente jours qui suivent la notification (art. 82 ss, 90 ss et 100 LTF). Le mémoire doit être rédigé dans une langue officielle, indiquer les conclusions, les motifs et les moyens de preuve, et être signé. La décision attaquée et les moyens de preuve doivent être joints au mémoire, pour autant qu'ils soient en mains du recourant (art. 42 LTF).

Expédition :