



CRC 2003-100

Président : Pascal Mollard
Juges : Xavier Oberson ; Daniel Riedo
Greffière : Liliane Subilia-Rouge

Décision du 11 février 2005

en la cause

X, ..., recourant, représenté par ...,

contre

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

concernant

la taxe sur la valeur ajoutée (OTVA) ;
caractère onéreux d'une opération ; puissance publique

I. En fait :

A.– X est immatriculé au registre de l'Administration fédérale des contributions (AFC) depuis le 1^{er} janvier 1995 en qualité d'assujetti 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).

B.– A l'occasion d'un contrôle effectué en date du 5 juillet 2000, l'AFC procéda à diverses corrections, établissant deux décomptes complémentaires n° (...) et (...) du 5 juillet 2000, portant sur un montant de Fr. 2'315'155.--, respectivement de Fr. 3'292.-- plus intérêts

depuis le 30 juin 1998 (périodes du 1^{er} trimestre 1995 au 1^{er} trimestre 2000). L'essentiel de cette reprise concernait des recettes qui avaient été considérées à tort comme exclues du champ ainsi qu'une réduction de l'impôt préalable déductible.

C.– Par courrier du 29 septembre 2000, X informa l'AFC du fait qu'il contestait le décompte complémentaire sur deux points, à savoir les contributions à l'action en faveur de l'économie privée et la tenue des listes d'entreprises. Si l'AFC n'entendait pas modifier son décompte complémentaire, il requérait une décision formelle au sens de l'art. 51 OTVA. X expliquait que le montant qui lui était versé par Y au titre de contribution à l'action en faveur de l'économie privée devait être assimilé à un don et ne représentait pas un chiffre d'affaires imposable. Concernant la tenue des listes d'entreprises, X estimait qu'il s'agissait d'une activité non soumise à la TVA en raison de l'art. 17 al. 4 OTVA.

Le 4 avril 2001, l'AFC demanda à X de lui faire parvenir divers renseignements. Il fut répondu à cette requête en date du 12 septembre 2001.

D.– Par décision du 21 janvier 2002, l'AFC confirma les décomptes complémentaires précités. De son point de vue, les montants versés par Y servaient à financer des prestations (analyses de problèmes économiques, politiques et sociaux ; participation à des consultations politiques ; participations à des commissions et à des campagnes publiques) qui constituaient des prestations imposables. Quant au grief relatif à la tenue des listes d'entreprises, l'AFC estima que, dans la mesure où lesdites tâches n'avaient pas été déléguées par une loi au sens formel, elles ne relevaient pas d'une activité de puissance publique et devaient être soumises à l'impôt.

E.– Par réclamation du 20 février 2002, X, représenté dès ce moment par (...), avocats, contesta la décision du 21 janvier 2002. Il expliqua que la contribution à l'action en faveur de l'économie privée était entièrement volontaire et ne reposait sur aucune source d'obligation préexistante. Elle servait à financer une action qui n'était en rien personnalisée et X décidait librement de son utilisation. En l'absence d'un lien direct, elle ne pouvait pas être considérée comme une rémunération de prestations imposables. X traçait un parallèle avec le régime applicable aux subventions pour arriver à la conclusion qu'il n'y avait pas d'échange de prestation. Il n'y avait pas non plus de sponsoring. Par rapport aux émoluments encaissés pour la tenue du registre professionnel et des listes permanentes de soumissionnaires qualifiés, X expliquait qu'ils étaient perçus dans le cadre d'une activité de puissance publique déléguée, citant notamment à l'appui de sa thèse l'annexe 8 de la brochure n° 18 relative à la LTVA. La délégation de compétence reposait sur une base légale suffisante.

F.– Par décision sur réclamation du 14 mai 2003, l'AFC rejeta la réclamation de X et confirma la décision du 21 janvier 2002. Elle constata que, dans la mesure où était seul contesté le traitement des contributions à l'action en faveur de l'économie privée et des listes d'entreprises, la décision du 21 janvier 2002 était entrée en force pour un montant de Fr. 862'961.--. Concernant les contributions à l'action en faveur de l'économie privée, l'AFC estimait que le fait que les services qu'elles finançaient ne soient pas individualisés n'excluait

pas l'existence d'un lien direct et d'un échange de prestations. X exerçait dans ce cadre une activité qui s'apparentait au lobbying. L'AFC soutenait que les critères dégagés dans la notice relative aux subventions ne pouvaient pas s'appliquer au cas d'espèce. Par rapport aux émoluments perçus pour la tenue du registre professionnel et des listes permanentes de soumissionnaires qualifiés, l'AFC reprenait les arguments déjà mentionnés.

G.– Le 13 juin 2003, X (ci-après : le recourant) a interjeté un 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). Il conclut, avec suite de frais et dépens, à l'annulation de la décision du 14 mai 2003, subsidiairement à sa réforme en ce sens que les contributions en faveur de l'action à l'économie privée et les émoluments perçus pour la tenue du registre professionnel et des listes permanentes de soumissionnaires qualifiés ne sont pas imposables. Il reprend, en les développant, les arguments déjà invoqués auparavant. Il distingue les contributions en faveur de l'action à l'économie privée des honoraires de gestion qui lui sont dus par Y. Se référant notamment à la jurisprudence européenne et française, il maintient sa position selon laquelle des contributions destinées à promouvoir le développement d'un secteur économique n'entretiennent pas un rapport économique suffisamment étroit avec les actions de promotion pour considérer ces dernières comme des prestations imposables. Il expose en outre en détail les raisons pour lesquelles la délégation de compétences, dans le cadre de la tenue du registre professionnel et des listes permanentes de soumissionnaires qualifiés, est conforme aux exigences légales.

H.– Par réponse du 28 juillet 2003, l'AFC a conclu au rejet du recours. Elle confirme les arguments développés dans sa décision sur réclamation, notamment le fait qu'il peut y avoir un lien économique étroit même si le service rendu est collectif et non mesurable avec précision. A cet égard, elle met en question la pertinence des déductions tirées par le recourant de la jurisprudence européenne et française.

I.– Par réplique du 19 septembre 2003, le recourant a maintenu les conclusions de son recours du 13 juin 2003. Il décrit en détail l'objet de son action générale en faveur de l'économie privée, afin de démontrer qu'elle ne fait pas partie d'un rapport d'échange avec les contributions litigieuses. En date du 30 octobre 2003, l'AFC a fait parvenir à la Commission de recours sa duplique, par laquelle elle réitère ses conclusions du 28 juillet 2003 et conclut au rejet de la demande telle qu'énoncée dans la réplique, avec suite de frais. Elle déduit de la description des activités du recourant qu'il s'agit d'un véritable service au profit de l'économie privée (...), qui s'inscrit dans un échange de prestations.

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 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. 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 14 mai 2003, a été notifiée au recourant au plus tôt le 15 mai 2003. Le recours a été adressé à la Commission de céans le 13 juin 2003 et est ainsi intervenu dans le délai légal prescrit par l'art. 50 PA. Un examen préliminaire du recours révèle en outre qu'il remplit les exigences posées aux art. 51 et 52 PA. D'un point de vue formel, il s'impose donc d'entrer en matière.

2.– a) Selon l'art. 8 al. 2 let. a ch. 1 disp. trans. aCst. (art. 196 ch. 14 al. 1 let. a Cst.), sont soumises à l'impôt les livraisons de biens et les prestations de services qu'une entreprise effectue à titre onéreux sur le territoire suisse (y compris la livraison à soi-même). Suivant cette disposition, conformément à l'art. 4 let. a et b OTVA, sont soumises à l'impôt les livraisons de biens et les prestations de services effectuées par des assujettis à titre onéreux sur le territoire suisse, pour autant qu'elles ne soient pas expressément exclues du champ de l'impôt sur la base de l'art. 14 OTVA. Aux termes de l'art. 5 al. 1 OTVA, il y a livraison lorsqu'est accordé le pouvoir de disposer économiquement d'un bien en son propre nom (p. ex. en vertu d'un contrat de vente au sens des art. 184 ss de la loi fédérale du 30 mars 1911 complétant le code civil suisse [Code des obligations, CO ; RS 220], ou d'un contrat de commission au sens des art. 425 ss CO). Selon l'art. 6 al. 1 OTVA, est considérée comme prestation de services toute prestation qui ne constitue pas la livraison d'un bien. Les prestations de services sont donc définies de manière négative. La prestation de services se présente comme un comportement consistant à faire ou à ne pas faire un acte ou à tolérer un acte ou une situation, pour autant que ce comportement n'ait pas pour objet le transfert du pouvoir de disposer d'un bien corporel (Jean-Marc Rivier / Annie Rochat Pauchard, Droit fiscal suisse, La taxe sur la valeur ajoutée, Lausanne 2000, p. 43).

b) Comme il a été vu ci-avant (cf. let. a), les livraisons et les prestations de services effectuées sur territoire suisse ne sont imposables que si elles sont faites à titre onéreux. La notion d'opération à titre onéreux est étroitement liée à celle de contre-prestation et l'existence de cette dernière est même la condition sine qua non, hormis dans les cas de prestations à soi-même, pour que l'opération considérée se trouve dans le champ d'application de la TVA et soit imposable (Daniel Riedo, *Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht*, Berne 1999, p. 223). Selon l'art. 26 al. 2 OTVA, est réputé contre-prestation tout ce que le destinataire, ou un tiers à sa place, dépense en contrepartie de la livraison ou de la prestation de services. La Commission de céans s'est déjà prononcée à plusieurs reprises sur la notion de contre-prestation et a précisé que la prestation et la contre-prestation doivent être intimement liées par le but même de l'opération menée. Elle a estimé que l'assujetti livre un bien ou accomplit un service soit pour recevoir la contre-prestation (qui est la finalité de l'opération), soit parce que sa prestation devrait entraîner la contre-prestation (l'une et l'autre étant liées par un lien de causalité). En substance, la Commission de céans a jugé que l'existence d'une contre-prestation ne peut être admise que si trois conditions principales sont remplies (décision non encore entrée en force et non encore publiée de la Commission de céans du 1^{er} décembre 2004, en la cause C. [CRC 2002-077], consid. 2b ; JAAC 64.80 consid. 3a/bb et les références citées ; voir aussi Riedo, op. cit., p. 224 s.) :

- d'abord, les participants à l'opération doivent se trouver dans un rapport de fournisseur et d'acquéreur ;
- ensuite, une prestation doit être fournie et faire face à une contre-prestation ;
- enfin, il doit exister un lien direct entre la prestation et la contre-prestation.

Ces conditions ont été sensiblement reprises par le Tribunal fédéral, lequel considère qu'une transaction est effectuée à titre onéreux, soit contre rémunération, s'il y a échange d'une prestation et d'une contre-prestation, entre un ou plusieurs prestataires, dont l'un au moins est assujetti à la TVA, et un ou plusieurs bénéficiaires, et s'il y a un rapport économique entre la prestation et la contre-prestation suffisamment étroit pour que la prestation soit la cause de la contre-prestation. Un lien juridique tel qu'un contrat entre les parties n'est donc pas nécessaire (Pierre-Alain Guillaume, in *Mwst.com : Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer*, Bâle 2000, commentaire ad art. 5 LTVA, note marg. 43, p. 1180 ; Alois Camenzind / Niklaus Honauer / Klaus A. Vallender, *Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz*, Berne 2000, ch. 110, p. 57). Un lien économique entre la livraison et la contre-prestation, de même qu'un rapport causal direct entre les deux suffit (ATF 126 II 451 consid. 6a ; Archives de droit fiscal suisse [Archives] 72 226 consid. 3.2, traduit in *Revue de droit administratif et de droit fiscal* [RDAF] 2002 II p. 268 s., Archives 71 251 consid. 3a ; arrêt non publié du Tribunal fédéral du 30 avril 2004, en la cause S. [2A.334/3003], consid. 3.4 renvoyant à l'arrêt du 23 décembre 2002, en la cause V. [2A.175/2002], consid. 3.2, qui se distancie clairement de la jurisprudence de la Cour de Justice des Communautés européennes [CJCE]). Seul est déterminant le comportement de fait du fournisseur. Il est sans importance que ce dernier se trouve, ou non, dans un rapport obligatoire ou, si tel est le cas, qu'un tel rapport soit illicite,

contraire à l'usage, annulable ou nul (ATF 126 II 249 consid. 4a). Il n'est pas non plus décisif de déterminer si la contre-prestation est équivalente à la prestation réalisée (cf. arrêt du Tribunal fédéral du 8 janvier 2003, consid. 3.3.1, mentionné in *Revue fiscale* 2003 p. 545 [RDAF 2003 II p. 394 ss]). Peu importe également que la contre-prestation ait été faite bénévolement ou à la suite d'une prétention juridique existante. Est seul déterminant le rapport d'échange TVA (cf. Tribunal fédéral, in *Archives* 72 226 ss consid. 3.3 [RDAF 2002 II p. 268 s.]).

Il se pose encore la question du caractère déterminable de la prestation en échange de laquelle est versée une prétendue contre-prestation. Dans une affaire relative à des provisions versées à un avocat, le Tribunal fédéral a considéré que, certes, l'emploi d'une provision n'était pas déterminé dès son versement et qu'elle pouvait effectivement servir à couvrir les honoraires de l'avocat mais également divers frais, notamment ceux de justice. Cela ne l'empêchait toutefois pas de constituer une contre-prestation. Il suffisait que les prestations pour lesquelles elle était versée soient déterminables. Le fait que le mandataire jouisse d'une certaine autonomie dans le choix des opérations à accomplir était sans incidence à cet égard (ATF 126 II 256 consid. 4d/aa). La Commission de recours a pour sa part déjà affirmé que le lien prestation/contre-prestation est suffisamment direct pour justifier une imposition, lorsqu'un paiement anticipé peut être mis en relation avec une prestation qui n'est que déterminable – sans être encore déterminée. Ainsi dans une affaire de construction, les parties ne savaient pas encore, au moment du paiement, dans quelle mesure les sommes seraient affectées aux frais d'administration, d'exploitation ou de construction. Elles savaient cependant que c'était à ces opérations-là qu'elles seraient destinées. La Commission de recours avait dès lors considéré que les prestations concernées par les versements étaient ainsi clairement déterminables (JAAC 68.129 consid. 2).

c) Il importe d'examiner dans chaque cas particulier s'il y a gratuité ou contre-prestation, car les dons ne sont pas imposés (arrêts non publiés du Tribunal fédéral du 30 avril 2004, en la cause S. [2A.334/3003], consid. 2.1 et du 27 mai 2003, en la cause C. [2A.450/2001], consid. 4, mentionné in *Revue fiscale* 2003 p. 796 ; ATF 126 II 458 ss consid. 8a). Comme les cadeaux, les dons sont faits de manière gratuite. Le don se distingue du cadeau ordinaire par le fait qu'avec le versement, le donateur poursuit comme objectif que le bénéficiaire accomplisse une certaine tâche. Sur ce point, les dons privés et les subventions de droit public se ressemblent (cf. aussi à ce propos BOCE 1998 p. 981, intervention de Gian-Reto Plattner : " Wir sollten nun in Buchstabe c freiwillige Beiträge Privater ganz analog behandeln, da sie letztendlich demselben Zweck [que les subventions] dienen "). Comme la subvention, le don n'est pas accordé pour que le destinataire de la prestation fournisse une contrepartie concrète (arrêt du Tribunal fédéral in *Archives* 72 231 ss [RDAF 2002 II p. 156 ss], confirmant la décision de la Commission de recours in JAAC 66.57). Certes, le don, comme la subvention, sert à la réalisation d'opérations, mais le don n'est pas affecté directement à des opérations concrètes (il ne peut donc pas constituer une contre-prestation), et, par ailleurs, le donateur veut d'une manière générale seulement encourager l'activité de l'assujetti bénéficiaire (arrêt susmentionné du Tribunal fédéral du 27 mai 2003, consid. 4.2). Le don n'est pas fait pour que le récipiendaire fournisse une contre-prestation déterminée. Il ne constitue donc pas une contre-prestation imposable, même s'il sert au bénéficiaire pour réaliser une certaine activité.

Certes, il peut parfois être délicat de distinguer clairement la contre-prestation de la charge accompagnant un don. Selon Rivier/Rochat Pauchard (op. cit., pp. 92-93), lorsque le donataire exerce une activité de sa propre initiative et dans son seul intérêt, on se trouve généralement en présence d'une donation avec charge. L'obligation mise à charge du donataire peut être qualifiée d'accessoire – et ne constitue dès lors pas une contre-prestation – lorsqu'elle tend à assurer l'accomplissement d'une prestation dans l'intérêt de la communauté en général et que le donateur ne tire aucun avantage économique direct de la prestation du donataire. Il y a par contre contre-prestation et non exécution d'une charge lorsque le donateur tire un avantage économique de la prestation, objet de la charge. Le donateur, destinataire de la prestation, ne doit pas avoir un intérêt patrimonial à l'exécution de la prestation. Rivier/Rochat Pauchard admettent toutefois qu'une donation peut être dictée par un souci de publicité. Il convient de rechercher la cause de l'acte d'attribution à savoir la conscience et la volonté de favoriser le bénéficiaire de la donation.

Selon Guillaume (op. cit., note marg. 38 et 44 ad art. 5), le simple fait qu'un opérateur agisse dans le cadre d'une mission d'intérêt général n'exclut pas nécessairement le caractère onéreux de l'opération. Il faut cependant que l'opérateur assujetti effectue la prestation pour réaliser une recette et que le bénéficiaire paie un prix en contrepartie de la prestation. Rivier/Rochat Pauchard (op. cit., p. 88) estiment par contre qu'il n'y a pas d'échange de prestations lorsqu'une prestation est faite dans l'intérêt général et qu'un nombre indéterminé de personnes en bénéficient.

3.– a) aa) L'impôt se calcule sur la contre-prestation (art. 8 al. 2 let. f disp. trans. aCst. [art. 196 ch. 14 al. 1 let. f Cst.]). Si le contribuable destine les biens qui lui ont été livrés et les prestations de service qui lui ont été fournies à des transactions imposables en Suisse ou à l'étranger, il peut déduire dans son décompte à titre d'impôt préalable l'impôt que lui ont transféré d'autres contribuables (art. 8 al. 2 let. h disp. trans. aCst. [art. 196 ch. 14 al. 1 let. h Cst.]).

bb) Le Conseil fédéral a concrétisé comme suit les principes susmentionnés : L'impôt se calcule sur la contre-prestation (art. 26 al. 1 OTVA). Selon l'art. 26 al. 2 OTVA, est réputé contre-prestation tout ce que le destinataire, ou un tiers à sa place, dépense en contrepartie de la livraison ou de la prestation de services. Ne font pas partie de la contre-prestation les subventions et autres contributions des pouvoirs publics (art. 26 al. 6 let. b OTVA). L'assujetti peut déduire l'impôt préalable qui lui a été facturé par d'autres assujettis, s'il affecte les biens ou les services acquis à des fins imposables (art. 29 al. 1 et 2 OTVA). Tant que l'assujetti reçoit des subventions ou d'autres contributions des pouvoirs publics, la déduction de l'impôt préalable doit être réduite proportionnellement (art. 30 al. 6 OTVA). La pratique administrative prévoit que, de manière analogue aux subventions, l'impôt préalable déductible doit également être réduit en relation avec les dons de toute sorte reçus (Instructions 1997 à l'usage des assujettis

TVA [Instructions 1997], note marg. 432q ; brochure n° 14 de l'AFC concernant les institutions caritatives du mois d'août 1995, p. 17 s.).

b) Dans l'ATF 126 II 443 (traduit à la RDAF 2001 II p. 75, consid. 8 p. 90 ; position confirmée à de nombreuses reprises par le Tribunal fédéral, cf. notamment les arrêts du 1^{er} juillet 2004, en la cause 2A.526/2003, consid. 1.1 et du 27 mai 2003 précité, consid. 4.2), le Tribunal fédéral s'est prononcé de manière déterminante sur le traitement fiscal du don, selon la pratique administrative susmentionnée. Bien que celle-ci ne repose pas sur une base légale expresse (l'ordonnance contenant uniquement une réglementation spéciale pour les subventions et les autres contributions des pouvoirs publics), elle est tout de même pertinente, étant donné que les considérations exprimées au sujet des subventions s'appliquent de la même manière aux subsides privés octroyés à titre gratuit. Ainsi, selon le Tribunal fédéral, il est également correct de réduire l'impôt préalable proportionnellement aux dons, legs et autres subsides du même genre. Les dons contribuent à la réalisation de la prestation et ont des effets quant au prix du produit, que ce dernier constitue l'objet d'une opération soumise à l'impôt ou au contraire exclue de son champ. C'est pourquoi, de tels dons doivent être associés à la réduction de la déduction de l'impôt préalable, parce que le droit à déduction ne doit entrer en ligne de compte que pour les biens et les prestations de services qui sont utilisés pour des opérations imposables, ou bien exonérées en vertu de l'art. 15 OTVA (art. 29 OTVA). Cet objectif serait remis en question, si les dons n'étaient pas également pris en considération. D'ailleurs, le législateur fédéral a repris cette réglementation dans la loi fédérale régissant la taxe sur la valeur ajoutée (art. 38 al. 8 LTVA), pour autant que les dons ne puissent pas être directement attribués à des opérations précises en tant que contre-prestations (art. 33 al. 2 LTVA).

4.- En l'espèce, les entreprises membres de Y paient une contribution à l'action en faveur de l'économie privée, équivalant à 0,15% des salaires. Cette contribution est décidée chaque année lors de l'assemblée générale ordinaire des membres de Y. Y regroupe la quasi-totalité des entreprises privées (...) (cf. la note figurant au dossier, relative au téléphone du 30 novembre 2001).

L'action en faveur de l'économie privée prend les formes suivantes :

- analyse générale de problèmes économiques, politiques et sociaux, diffusée par le biais d'articles de presse (notamment les revues ...) ainsi que d'ouvrages imprimés : les sujets traités vont de la réforme des institutions politiques à la politique de la drogue, en passant par l'élévation de l'âge de la retraite et l'industrie du tabac ;
- réponses aux consultations des autorités politiques, à propos de questions de tout genre touchant aussi bien à la situation juridique des couples homosexuels qu'à l'élimination des inégalités frappant les personnes handicapées ou aux dimanches sans voiture ;
- participations à des commissions et conseils relevant des pouvoirs publics (par exemple ...)

- prises de position et campagnes publiques intéressant l'économie privée en général, sur des points tels que l'introduction d'un article constitutionnel sur la culture, l'initiative « Jeunesse sans drogue ».

Il s'agit de déterminer si ces contributions des membres de Y doivent être considérées comme des contre-prestations versées en échange de prestations imposables.

a) On relèvera en premier lieu qu'il n'est pas contesté que les entreprises versant les cotisations litigieuses ne sont pas membres de l'association de X et qu'il ne s'agit dès lors pas de cotisations de membres. La question de l'application de l'art. 14 ch. 11 OTVA (selon lequel les prestations de services rendues par des organismes sans but lucratif à leurs membres, moyennant une cotisation fixée conformément aux statuts, ne sont pas soumises à l'impôt, sans droit à la déduction de l'impôt préalable) ne se pose dès lors pas.

Tout au long de la procédure, il a été exposé que les contributions sont prélevées par les entreprises sur les salaires, puis rétrocédées intégralement à X par Y qui sert uniquement d'office d'encaissement. Il a été soutenu uniquement dans le cadre du recours que les contributions sont versées par Y et non par les entreprises, ce qui a amené l'AFC à évoquer diverses hypothèses dans sa réponse. Cette question n'étant toutefois pas déterminante pour la résolution du présent litige, dans la mesure où la contre-prestation peut aussi être versée par un tiers (art. 26 al. 2 OTVA), il n'y a pas lieu d'examiner plus en détail cet élément.

b) Le recourant soutient que l'on n'est pas en présence d'un échange prestation/contre-prestation. Les contributions à l'action en faveur de l'économie privée sont entièrement volontaires et ne reposent sur aucune source d'obligation préexistante. Elles servent à financer une action qui n'est en rien personnalisée – profitant à l'ensemble de l'économie (...) et non seulement aux entreprises membres de Y – et exclusivement orientée en direction des pouvoirs publics. En outre, les domaines concernés par l'action en faveur de l'économie privée ne sont pas purement économiques, mais touchent à tous les aspects de la vie politique. Les entreprises n'acquièrent pas de droits envers le recourant ; celui-ci décide librement de l'utilisation des fonds, qui ne peut être influencée par les entreprises versant les contributions. Le recourant n'a pas de compte à rendre quant à l'utilisation de ces fonds. Ainsi, en l'absence d'un lien direct, ces contributions ne peuvent pas être considérées comme une rémunération de prestations imposables. Il n'y a pas non plus de sponsoring. Même si un service peut être collectif, il doit quand même profiter directement à chaque destinataire individuellement, ce qui n'est pas le cas en l'occurrence.

L'AFC estime au contraire que les prestations susmentionnées constituent des prestations imposables. Il s'agit d'un véritable service au profit de l'économie privée (...), qui s'inscrit dans un échange de prestations. Les entreprises versent leur contribution dans l'attente que le recourant effectue les prestations susmentionnées. Quant au recourant, il n'interviendrait pas en l'absence des dites contributions. Le fait que les services financés ne soient pas individualisés n'exclut pas l'existence d'un lien direct et d'un échange de prestations. Il peut y avoir un lien

économique étroit même si le service rendu est collectif et non mesurable avec précision. L'AFC invoque à titre de preuve de cette allégation l'art. 14 ch. 11 et 12 OTVA a contrario, ainsi que divers arrêts du Tribunal fédéral. L'AFC soutient également que le recourant entretient des relations très étroites avec Y ainsi qu'avec Z et que ces deux organismes peuvent dès lors contrôler et influencer l'usage fait par le recourant des contributions.

c) aa) Il est en l'espèce clair que les prestations en cause (décrites au consid. 4 in initio) constituent des prestations de services au sens de l'OTVA et qu'elles sont suffisamment déterminables, à défaut d'être déterminées, pour être imposables. Reste encore à apprécier si elles sont fournies à titre onéreux, à savoir si elles entretiennent un rapport économique direct avec les contributions versées par les membres de Y.

La Commission de recours relève tout d'abord que même s'il apparaît que l'usage fait par le recourant des contributions ne peut pas être contrôlé et influencé par les personnes versant ces contributions, il n'y a pas lieu de trancher définitivement cette question, puisqu'il peut y avoir échange prestation/contre-prestation même en dehors de tout lien obligationnel. Dans le même ordre d'idées, peu importe de savoir si toutes les entreprises acquittent cette contribution avec une intention purement libérale (notamment eu égard au fait que la décision semble prise à la majorité lors de l'assemblée de la caisse).

Il est par contre essentiel de déterminer si les prestations en cause sont fournies à des personnes déterminées ou sont effectuées dans un but d'intérêt général. En effet, il ne peut y avoir d'échange de prestations lorsqu'une prestation est faite dans l'intérêt général et qu'un nombre indéterminable de personnes en bénéficient, puisque l'échange de prestations suppose que le destinataire paie un prix en contrepartie de la prestation. Or, si le destinataire est indéterminable, il n'est pas possible d'établir qu'il paie un prix en contrepartie de la prestation. C'est ainsi à tort que l'AFC se base sur l'art. 14 ch. 11 et 12 OTVA a contrario pour soutenir qu'il y a échange de prestation même lorsqu'une prestation s'adresse à un nombre indéterminable de personnes. En effet, le cercle des destinataires est dans lesdits cas de figure clairement déterminable, à défaut d'être déterminé : il s'agit d'une part des membres des organismes cités et d'autre part du public faisant directement usage de certaines prestations culturelles. C'est également à tort que l'AFC cite l'ATF du 25 août 2000 (publié in Archives 71 157 ss, traduit in RDAF 2003 II p. 256) pour prouver que l'existence d'un intérêt général n'exclut pas l'échange de prestations. Dans cet arrêt, le Tribunal fédéral a en effet certes considéré que les sommes versées pour l'entretien et le déneigement des routes constituent une contre-prestation imposable (consid. 9 in fine). Il est cependant clair, dans ce cas, que la commune était bénéficiaire directe desdites prestations ; il ne s'agissait pas de prestations fournies à un nombre indéterminé de personnes, mais de prestations dont s'était chargé le recourant en raison d'accords directs avec la commune et au bénéfice direct de cette dernière, sur une base contractuelle, prestations qui, d'après l'interprétation communément admise, doivent être considérées comme des tâches communales. Dans le même arrêt, le Tribunal fédéral a par contre considéré que les recettes de la taxe de cure et de sport servant à financer les actions que l'office du tourisme engageait afin d'exécuter son mandat de prestations formulé de manière

générale dans la loi (promouvoir les intérêts de la station) devaient être considérées comme des subventions (consid. 8). La jurisprudence déjà rendue ne s'oppose ainsi pas à l'interprétation de la Commission de céans selon laquelle il ne peut y avoir d'échange de prestations lorsqu'une prestation est faite dans l'intérêt général et qu'un nombre indéterminable de personnes en bénéficient, puisque l'échange de prestations suppose que le destinataire paie un prix en contrepartie de la prestation.

L'AFC soutient en outre qu'un privé ne peut jamais effectuer une prestation dans l'intérêt général. Un privé agirait tout au plus dans l'intérêt privé collectif – il y aurait dès lors toujours échange de prestations –, mais non dans l'intérêt de la politique économique et sociale. Telle n'est toutefois pas le point de vue de la jurisprudence fédérale. En effet, dans l'ATF précité du 27 mai 2003, mentionné in *Revue fiscale* 2003 p. 796, le Tribunal fédéral s'est posé la question de savoir si certains paiements - dits bonus - valaient contre-prestation imposable pour le transport du ciment ou s'il s'agissait de subventions « privées ». Il a considéré que, par la contribution privée à affectation spéciale, tout comme par la subvention de droit public, on visait à ce que le destinataire de la prestation remplisse une certaine tâche, qui ne représentait toutefois pas une contre-prestation concrète, dans un cas comme dans l'autre (consid. 4.2). Du point de vue du Tribunal fédéral, il n'existait pas, dans le cas cité, de lien de causalité entre les bonus versés et les livraisons de ciment, étant donné que les bonus visaient, entre autres, à ce que le transport des marchandises soit transféré de la route au rail, en réduisant le coût du transport par le rail. On voit dans ce cas des entreprises privées prendre des mesures visant à protéger un intérêt public, à savoir la protection de l'environnement (cf. à titre informatif l'art. 41a al. 3 de la loi fédérale du 7 octobre 1983 sur la protection de l'environnement [LPE ; RS 814.01] démontrant l'importance de ce type d'accord privé dans le domaine de la protection de l'environnement). Sur cette base, la Commission de recours part de l'idée qu'un privé peut effectuer une prestation dans l'intérêt général. Cette interprétation s'impose par sa logique, l'intérêt public ne pouvant préciser être public que parce qu'il correspond à l'intérêt privé d'une multitude de citoyens (cf. notamment Pierre Moor, *Droit administratif*, vol. 1, 2^e éd., Berne 1994, pp. 403, 405 ss).

En l'espèce, la Commission de recours estime que les prestations en cause ne sont pas fournies directement aux membres de Y, ceux-ci souhaitant simplement que le recourant remplisse une certaine tâche par le biais des contributions (l'octroi d'un don n'excluant pas une certaine attente de la part du donateur), mais n'attendant pas de bénéfice direct. Les prestations fournies par le recourant sont très générales et touchent à des sujets qui vont bien au-delà des intérêts économiques des membres de Y. Si il n'est pas exclu que les buts visés à long terme par ces actions correspondent aux intérêts des membres de Y (par exemple favoriser une collaboration organique entre les groupes sociaux de chaque profession), cela ne signifie pas encore que les membres de Y bénéficient plus directement de ces actions que n'importe quel autre administré actif dans l'économie (...). Il ressort également des statuts du recourant que son action est certes celle d'une organisation patronale, mais qu'elle est supposée s'exercer dans le respect des équilibres sociaux et économiques, en d'autres termes que les intérêts des autres groupes sociaux ont aussi un rôle à jouer dans le cadre de cette action, dont ils ont ainsi également à bénéficier,

d'une manière certes indirecte, mais réelle. L'activité du recourant ne s'apparente ainsi pas à du lobbying, puisqu'elle ne se limite pas à une action dans l'intérêt privé collectif, mais qu'elle s'exerce dans l'intérêt de la politique économique et sociale. En ce sens, on ne peut pas soutenir que les membres de Y reçoivent des prestations suffisamment individualisables de la part du recourant. Un élément essentiel de l'échange prestation/contre-prestation fait ainsi défaut.

L'AFC soutient que le recourant n'interviendrait pas comme il le fait en l'absence de contributions, en d'autres termes qu'il intervient uniquement parce qu'il reçoit une contre-prestation à cet effet. La Commission de recours n'est toutefois pas convaincue du bien-fondé de cette affirmation, en particulier au vu des statuts du recourant (notamment l'art. 2 let. d) qui impliquent – par eux-mêmes – l'analyse générale de problèmes économiques, politiques et sociaux, des réponses aux consultations des autorités politiques, ainsi que des prises de position et campagnes publiques intéressant l'économie privée. En effet selon l'article 2 de ses statuts, le recourant a pour buts :

- a) d'étudier avec les chefs d'entreprises du Canton K les conditions dans lesquelles s'exerce la fonction patronale, afin qu'ils puissent agir avec le maximum d'efficacité et d'humanité dans leurs rapports avec leurs collaborateurs, les bailleurs de fonds, le public et l'Etat, et démontrer par les actes la légitimité de leur fonction ;
- b) d'aider les chefs d'entreprises et leurs associations à créer et à maintenir toute institution utile à l'accomplissement de leur tâche ;
- c) de gérer ces institutions ;
- d) de favoriser une organisation des métiers et professions fondée sur le fédéralisme et qui soit en mesure :
 - d'assurer une collaboration organique entre les groupes sociaux de chaque profession ;
 - de fixer les droits et devoirs réciproques de la direction, du capital et du travail ;
 - d'établir, par les services rendus, la supériorité de l'entreprise privée sur les solutions étatiques et collectivistes.

En conclusion, la Commission de recours constate que le recourant n'effectue pas les prestations en cause pour réaliser des recettes, pas plus que les membres de Y ne versent les contributions pour obtenir ces prestations.

Les opérations en cause se distinguent ainsi clairement d'autres prestations que le recourant fournit directement aux entreprises (...), telles que par exemple les renseignements fournis en matière de droit du travail, qui sont facturés aux entreprises qui en bénéficient et qui constituent des prestations imposables.

L'AFC oppose par ailleurs les contributions litigieuses en l'espèce, qui ne seraient pas acquittées avec une intention purement libérale (puisque elles reposent sur une décision prise lors de l'assemblée de Y et qui s'impose à tous les membres) à d'autres contributions vraiment volontaires, que les entreprises verseraient sans y être tenues et en déterminant librement le montant. Selon l'AFC, ces dernières pourraient être assimilées à de véritables dons. Le recourant

rectifie toutefois cette interprétation en précisant que ce type de contributions, qualifiées par l'AFC de « contributions vraiment volontaires », sont en fait versées par des entreprises non membres de Y. Il ressort en outre du dossier que ces « contributions vraiment volontaires » financent les mêmes opérations que les contributions litigieuses en l'espèce (cf. pièce n° 13 produite par l'AFC). Dans la mesure où l'AFC admet que ces « contributions vraiment volontaires » peuvent être assimilées à des dons (et non à des contre-prestations), il s'agit là d'un argument supplémentaire pour considérer qu'il n'y a pas échange de prestations entre le recourant et les membres de Y.

Le recourant se réfère notamment à la jurisprudence européenne et française pour fonder son argumentation, alors que l'AFC met en question la pertinence des déductions tirées par le recourant de la jurisprudence européenne et française. Il n'est en l'occurrence pas nécessaire de trancher cette question.

bb) Le présent cas est régi par les règles de l'OTVA et non par celles de la LTVA. Toutefois la nouvelle loi peut parfois être prise en compte pour l'interprétation d'une norme, quand le système ne doit pas être modifié en profondeur, mais qu'il s'agit uniquement de concrétiser l'état actuel du droit ou bien de combler des lacunes du droit en vigueur (ATF 125 II 336 consid. 7b [RDAF 1999 II p. 483], 124 II 201 consid. 5d [RDAF 1998 II p. 396], 122 IV 297 consid. 2d, traduit au Journal des tribunaux [JT] 1998 IV 105, 117 II 475 consid. 5a). En l'occurrence, le traitement fiscal des dons et des subventions n'a pas été modifié en profondeur, la LTVA reprenant pour l'essentiel les principes de l'OTVA. Il est ainsi intéressant de citer l'art. 8 al. 2 de l'ordonnance du 29 mars 2000 relative à la loi fédérale régissant la taxe sur la valeur ajoutée (OLTVA ; RS 641.201), qui concerne notamment les contributions à la recherche, et qui prévoit qu'il n'y a pas échange de prestations si celui qui verse la contribution n'exige aucune contrepartie déterminée du bénéficiaire, mais verse les contributions uniquement dans le but d'inciter le bénéficiaire à adopter un comportement déterminé qui serve les intérêts de la politique économique, scientifique et sociale ou analogues de celui qui verse la contribution. Il ressort de cette disposition qu'il peut clairement y avoir versement à titre gratuit par un privé dans un but d'intérêt public.

5.- a) aa) 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 in JAAC 64.80 consid. 3a et références citées). Il s'ensuit que, comme la 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. 1990 I p. 4386 ; Riedo, op. cit., 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 in JAAC 64.80 consid. 3a et 63.93 consid. 4 in initio ; Riedo, op. cit., p. 143 s. ; Pascal Mollard, La TVA suisse et la problématique des exonérations, in Archives 63 448).

bb) L'art. 17 al. 4 OTVA dispose que « la Confédération, les cantons et les communes, les autres institutions de droit public ainsi que les personnes et organisations auxquelles ont été confiées des tâches relevant de l'administration publique ne sont pas assujettis pour les prestations qu'ils fournissent dans l'exercice de leur puissance publique, même s'ils prélèvent, pour de telles prestations, des taxes, des redevances ou d'autres contributions. [...] Les activités fournies contre rémunération énumérées de manière non exhaustive dans l'annexe à l'OTVA sont dans tous les cas imposables ». Le Tribunal fédéral a eu l'occasion de se prononcer favorablement sur la constitutionnalité de l'art. 17 al. 4 OTVA (cf. ATF 125 II 480 consid. 7c [RDAF 2000 II p. 69]). Etant donné que les actes de puissance publique ne sont pas soumis à l'impôt, mais ne sont pas non plus cités aux art. 13 et 14 OTVA, ils ne font pas partie des exonérations au sens impropre ou opérations dites à tort « exclues du champ de l'impôt » dans le système de l'OTVA. D'une manière générale et par principe, la notion d'opération de puissance publique s'oppose à celle d'activité économique qui, elle-même, délimite le champ d'application de la TVA. L'opération de puissance publique ne fait donc pas partie du champ d'application de la TVA au sens technique. Elle n'est ni une opération imposable, ni une exonération au sens impropre au sens des art. 13 et 14 OTVA (Riedo, op. cit., p. 194 et note 409 avec renvoi, voir aussi p. 196 ; décisions de la Commission de recours in JAAC 64.80 consid. 3b/aa et in TVA-Journal 1997 p. 103 ss.).

b) aa) Quant à la notion même de puissance publique, il résulte de la jurisprudence du Tribunal fédéral qu'elle est une notion juridique imprécise devant être interprétée de manière restrictive, différente de la notion de tâche relevant de l'administration publique (arrêts du Tribunal fédéral, in RDAF 2003 II p. 243 consid. 6, Archives 71 157 ss consid. 4a, Archives 70 764 ss consid. 4a, avec les références citées ; voir aussi les décisions de la Commission de recours du 25 janvier 1999, en la cause B. [CRC 1998-028], consid. 3b/aa et du 19 juillet 1999, en la cause S. [CRC 1998-171], consid. 4a). Ainsi, une collectivité agit dans l'exercice de la puissance publique si elle prend une décision aux termes de laquelle elle oblige, de manière contraignante, une ou plusieurs personnes à accomplir une action ou faire acte de tolérance. L'acte de puissance publique se caractérise donc par un rapport de subordination et par l'application d'une réglementation de droit public opposable à l'administré (arrêts du Tribunal fédéral, in RDAF 2003 II p. 243 consid. 6, Archives 71 157 ss consid. 4b, Archives 70 764 ss consid. 4b, avec les références citées). Etant donné que l'exercice de la puissance publique est un privilège et un monopole de l'Etat, son transfert à des organisations privées requiert toujours une délégation légale, voire constitutionnelle, et la pratique administrative la soumet avec raison à des conditions strictes. Ainsi, selon la pratique de l'AFC, confirmée par la jurisprudence du Tribunal fédéral (Archives 70 764 ss consid. 4c, avec les références citées), une personne ou une organisation chargée de tâches relevant de l'administration publique fournit des prestations relevant de la puissance publique au sens de l'art. 17 al. 4 OTVA lorsqu'elle remplit trois conditions (cumulatives) : premièrement, la collectivité délégante a elle-même la compétence

juridique d'effectuer l'activité en cause en exerçant la puissance publique, deuxièmement, la délégation du droit d'accomplir cette activité à une personne ou une organisation est prévue par la loi et, enfin, l'organisation ou la personne qui agit en exerçant la puissance publique doit pouvoir prendre en son propre nom des décisions au sens de l'art. 5 PA à l'encontre desquelles des voies de droit sont ouvertes.

bb) Cela dit, par définition, l'activité exercée par une collectivité publique ou son délégataire ne peut en principe pas être considérée comme purement étatique, s'il s'agit d'une activité économique ou commerciale qui pourrait être exercée par n'importe quelle entreprise privée du marché, les prestations ainsi fournies ne devant pas être commercialisables (*nicht marktfähig*) (arrêts du Tribunal fédéral, in RDAF 2003 II p. 243 consid. 6, Archives 71 157 ss consid. 4b, Archives 70 764 ss consid. 4b, avec les références citées ; Manuel Vogel, Die Besteuerung der Gemeinwesen im Mehrwertsteuerrecht, TVA-Journal 2/99, p. 69 s). Dans ce cas, en effet, il s'impose de soumettre une telle activité à la TVA afin de respecter notamment le principe de l'égalité devant la concurrence. La directive du Conseil 77/388/CEE (sixième directive) du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des Etats membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée : assiette uniforme (Journal officiel des Communautés européennes [JOCE] L 145 du 13 juin 1977 – Rectificatif : JOCE L 149 du 17 juin 1977) l'a d'ailleurs clairement exprimé en précisant que les collectivités publiques devaient être considérées comme assujetties pour leurs activités ou opérations lorsque leur non-assujettissement conduirait à des distorsions de concurrence d'une certaine importance (art. 4 § 5 al. 2 de la sixième directive ; voir également l'arrêt précité de la CJCE, affaire C-247/95, Rec. 1997 I p. 791 ch. 17). Il y a en effet lieu d'admettre que lorsqu'une collectivité publique effectue des prestations dans le cadre d'une exploitation commerciale ou professionnelle, elle se présente aussitôt comme un sujet juridique de même rang que les autres opérateurs (Dieter Metzger, Handbuch der Warenumsatzsteuer, Berne 1983, ch. 137 ; 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. 193 ; Riedo, op. cit., p. 194). A l'inverse, lorsqu'une personne ou une organisation se voit déléguer une parcelle de puissance publique lui permettant d'exercer de manière exceptionnelle une activité purement étatique, elle se trouve rehaussée au rang des collectivités publiques et il s'impose alors de la faire bénéficier du même régime fiscal que ces dernières. Par ailleurs, le caractère purement étatique de l'activité sera nié, en général, lorsque la collectivité ou son délégataire exerce un monopole de fait, mais que l'opération n'est prise en charge que pour des raisons d'intérêt public, sans que l'activité en cause ne ressortisse par nature aux tâches que l'Etat ne peut déléguer – si ce n'est à une tierce personne investie elle aussi du même pouvoir étatique (décisions précitées de la Commission de recours du 25 janvier 1999, consid. 3b/bb et du 19 juillet 1999, consid. 4b).

cc) Enfin, il y a lieu de se référer également à l'annexe de l'OTVA, qui constitue une mise en oeuvre des principes dégagés ci-dessus au sujet de la notion de puissance publique, sous la forme d'une liste non exhaustive d'opérations considérées dans tous les cas comme professionnelles ou commerciales – et donc sujettes à l'impôt (Camenzind/Honauer, op. cit.,

p. 193). Cette annexe constitue une interprétation de l'art. 17 al. 4 OTVA qui figure dans l'OTVA elle-même et qui a été dégagée par le Conseil fédéral, lequel jouit à cet égard d'une large marge d'appréciation, à condition que les droits et principes constitutionnels soient respectés (ATF 123 II 298 s. consid. 3a [RDAF 1997 II p. 748 s.]).

6.– En l'espèce, il s'impose de déterminer si les prestations décrites ci-dessous peuvent être considérées comme une tâche relevant de l'exercice de la puissance publique au sens de l'art. 17 al. 4 OTVA.

a) Reprenant cette tâche des mains de T, le recourant a géré depuis le 1^{er} janvier 1996 (décision du Conseil d'Etat du Canton K du 6 mars 1996, entrée en force rétroactive au 1^{er} janvier 1996) la tenue du registre professionnel, ce jusqu'au 31 mars 1998. Le registre professionnel trouvait sa base dans les lois fédérale et (...) sur la formation professionnelle. Le Conseil d'Etat avait élaboré sur cette base un arrêté (du 20 juillet 1939) constituant le registre professionnel, de même qu'un règlement général d'application. L'art. 1 de l'arrêté prévoyait la délégation de la tenue du registre à T. En vertu de l'art. 10 dudit arrêté, les demandes d'inscription, de radiation et de réinscription et de mutation étaient examinées par le Département sur la base d'un préavis établi par l'institution chargée de la tenue du registre. L'art. 12 de l'arrêté prévoyait que les décisions prises par l'institution chargée de la tenue du registre pouvaient faire l'objet d'un recours au Conseil d'Etat. L'inscription au registre donnait notamment le droit de recevoir des apprentis et de bénéficier de commandes de travaux ou de fournitures payés en tout ou partie par l'Etat, par les établissements qui en dépendent financièrement ou par les communes (art. 8).

Le 8 octobre 1997 fut adopté un règlement d'application de la loi sur les marchés publics abrogeant l'arrêté instituant un registre professionnel. Dès le 4 février 1998, le Conseil d'Etat a chargé le recourant de tenir, en lieu et place du registre professionnel, les listes de soumissionnaires qualifiés. Celles-ci trouvent leur base dans l'accord intercantonal et la loi (...) sur les marchés publics. L'art. 25 dudit règlement prévoit la possibilité de déléguer la tenue des listes aux associations professionnelles intéressées. Selon son art. 27, le refus ou la radiation de l'inscription d'une entreprise sur la liste permanente constitue une décision susceptible de recours auprès du Département. L'inscription sur une liste permanente permet de bénéficier de certaines facilités dans le cadre de la procédure d'adjudication sélective selon le droit des marchés publics.

b) Il est d'emblée clair que l'activité susmentionnée ne pourrait être exercée par n'importe quelle entreprise privée du marché et que les prestations ainsi fournies (inscriptions dans un registre institué par le droit public cantonal) ne sont pas commercialisables. Dans la mesure où l'on est en présence d'une délégation, il y a en outre lieu d'examiner si les trois conditions posées par la pratique sont réalisées. Premièrement, il n'est pas contesté en l'espèce que la collectivité délégante (le Canton K) a elle-même la compétence juridique d'effectuer l'activité en cause en exerçant la puissance publique. Il n'est pas non plus mis en cause, au niveau de la

décision sur réclamation, que le recourant peut prendre en son propre nom des décisions au sens de l'art. 5 PA à l'encontre desquelles des voies de droit sont ouvertes, preuve en sont les articles 12 de l'arrêté et 27 du règlement.

Reste litigieuse la réalisation de la condition selon laquelle la délégation du droit d'accomplir l'activité de puissance publique à une personne ou une organisation est prévue par la loi. L'AFC estime que le terme « loi » désigne une loi au sens formel uniquement et que dans la mesure où les tâches en cause n'ont pas été déléguées par une loi au sens formel, elles ne relèvent pas d'une activité de puissance publique et doivent être soumises à l'impôt. Selon le recourant par contre, la délégation de compétence repose sur une base légale suffisante et l'art. 17 al. 4 OTVA doit s'appliquer.

Les cas ayant fait jusqu'à présent l'objet d'une jurisprudence différent sensiblement du cas d'espèce. Dans un arrêt du 24 novembre 1999 (traduit in RDAF 2000 II p. 83 ss), le Tribunal fédéral avait considéré qu'une norme d'une loi cantonale qui prévoit uniquement que le Conseil d'Etat désigne un service spécialisé (en matière d'aménagement du territoire) ne constitue pas une base légale suffisante pour la délégation de tâches relevant de l'administration publique en matière d'aménagement du territoire et de protection de la nature et du paysage (RDAF 2000 II p. 87 consid. 5b). La délégation des tâches dont il était question reposait exclusivement sur un contrat qui n'avait en plus été signé, pour le canton, que par le chef de la Direction des travaux et non pas par le Conseil d'Etat (consid. 5c). Quant aux deux autres arrêts cités par l'AFC à l'appui de sa thèse, ils se contentent de répéter le principe selon lequel la délégation du droit d'accomplir l'activité de puissance publique doit être prévue par la constitution ou la loi (arrêt du Tribunal fédéral du 18 janvier 2000, in Archives 70 163, 170 consid. 6b et décision de la Commission de céans du 9 avril 2003 en la cause K. [CRC 2002-116], consid. 3c/bb, mentionnée in Revue fiscale 2003 p. 799 s.). Finalement, un arrêt récent de la Commission de recours (décision du 11 octobre 2004, en la cause P. SA [CRC 2003-183], consid. 3b) a considéré qu'une délégation ne reposant que sur un acte de concession, soit un acte administratif mixte, composé pour partie de clauses bilatérales et pour partie de clauses unilatérales, respectivement sur un contrat d'entreprise et d'entretien conclu entre la recourante et les communes intéressées, ne constituait pas une base légale expresse.

En l'espèce, la délégation des tâches en cause ne repose ni sur un contrat ni sur une concession mais bien sur des actes normatifs, à savoir des textes légaux. La situation n'est donc pas comparable à celles ayant donné lieu aux arrêts susmentionnés. Il paraît excessivement formaliste de limiter le qualificatif de tâches de puissance publique aux tâches ayant fait l'objet d'une délégation par une loi au sens formel uniquement. Cela reviendrait à considérer que des délégations par ailleurs reconnues par l'ordre juridique cantonal ne seraient pas admises par le droit de la TVA, sans motif pertinent tenant à la nature de l'impôt. En effet, s'il est certain que les concepts TVA s'interprètent de manière indépendante, le principe de la sécurité du droit commande tout de même de ne s'écarter de l'interprétation prévalant dans la législation topique que lorsqu'il existe une raison pour ce faire. Certes, la doctrine considère que la compétence de prendre des décisions au sens technique du terme est un privilège – et un monopole – de la

puissance publique et que, pour que des personnes autres que l'Etat y soient habilitées, il faut une base légale formelle (entre autres Pierre Moor, Droit administratif, vol. 3, Berne 1992, p. 105 ss, p. 116, précisant au demeurant que la pratique législative se satisfait de peu). Cette exigence est cependant formulée au regard de principes tenant à la structure de l'Etat et n'a pas de fondement fiscal. L'exigence de la base légale posée par la pratique TVA se justifie par le fait qu'il y a de fortes probabilités qu'une tâche pouvant être déléguée par contrat ne relève pas de la puissance publique ; tel n'est cependant pas le cas d'une tâche déléguée par une loi au sens matériel (ordonnance ou arrêté). Il faut donc admettre qu'une tâche de puissance publique peut être déléguée par une loi au sens matériel aussi, en tout cas lorsque cette dernière respecte les normes de rang supérieur.

De l'avis que la Commission de recours, il faut dès lors préciser la jurisprudence en ce sens qu'une clause de délégation contenue dans une loi au sens matériel satisfait également aux exigences de l'art. 17 al. 4 OTVA et que des tâches déléguées sur cette base peuvent être considérées comme des tâches relevant de la puissance publique. Les conditions de délégation d'une tâche de puissance publique sont dès lors réunies dans le cas d'espèce, l'arrêté et le règlement constituant des bases légales au sens matériel.

c) Le présent cas est régi par les règles de l'OTVA et non par celles de la LTVA. Toutefois, on l'a vu ci-dessus, la nouvelle loi peut parfois être prise en compte pour l'interprétation d'une norme, quand le système ne doit pas être modifié en profondeur, mais qu'il s'agit uniquement de concrétiser l'état actuel du droit ou bien de combler des lacunes du droit en vigueur. En l'occurrence, le traitement fiscal n'a pas été modifié en profondeur, la LTVA reprenant les principes développés par la jurisprudence sous l'empire de l'OTVA. Or la brochure n° 18 relative aux collectivités publiques se limite au terme de « loi » et ne pose pas l'exigence de la délégation par une loi au sens formel.

7.- Les considérations qui précèdent conduisent la Commission de céans à admettre le recours formé par le recourant. Compte tenu de l'issue du litige, les frais de procédure, s'élevant à Fr. 8'000.--, ne peuvent être mis à la charge du recourant ni à celle de l'AFC. L'avance de frais versée par le recourant 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. 8'000.-- est accordée au recourant.

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 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 admis et la décision sur réclamation de l'Administration fédérale des contributions du 14 mai 2003 est annulée.
2. Il n'est pas perçu de frais de procédure et l'avance de frais de Fr. 8'000.-- est remboursée au recourant dès l'entrée en vigueur du présent prononcé.
3. Une indemnité à titre de dépens de Fr. 8'000.--, à la charge de l'Administration fédérale des contributions, est allouée au recourant.
4. La présente décision est notifiée par écrit au recourant 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