



CRC 2004-194

Président : Pascal Mollard
Juges : Barbara Merz Wipfli ; Peter Spinnler
Greffière : Liliane Subilia-Rouge

Décision du 9 janvier 2006

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) ;
huissier judiciaire ; puissance publique

I. En fait :

A.– X, huissier judiciaire dans le canton A, 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) et de l'art. 21 de la loi fédérale du 2 septembre 1999 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (LTVA ; RS 641.20).

Selon le rapport de révision de l'AFC, le chiffre d'affaires du recourant se compose « des recettes suivantes :

- Honoraires et débours relatifs aux évacuations forcées de locataires effectuées sur ordre du procureur du Canton A (factures adressées aux régies).

- Demandes d'autorisation et établissement de procès-verbaux dans le cadre de ventes aux enchères privées ou publiques (honoraires facturés aux maisons de vente ou au département de Justice et Police).

- Constats, protêts, saisies provisionnelles, significations, inventaires effectuées pour le compte de tiers (avocats, banques, notaires, régies, etc.).

- Service de huissier auprès du tribunal de première instance. ».

B.– Le 16 septembre 1999, l'AFC établit un décompte complémentaire (DC) n° ... concernant les périodes fiscales du 1^{er} janvier 1995 au 30 juin 1999, portant sur un montant de Fr. 180'450.-- plus intérêts moratoires.

A l'occasion d'un contrôle effectué auprès de l'assujetti au cours des mois d'octobre 1999 et de janvier 2000 portant sur les périodes fiscales du 1^{er} janvier 1995 au 30 juin 1999, l'AFC établit le 18 janvier 2000 un DC n° ... portant sur un montant de Fr. 137'825.-- plus intérêts moratoires, reprenant diverses opérations que X avait considérées comme non imposables. Le 18 janvier 2000 également, l'AFC établit un avis de crédit n° ... portant sur un montant de Fr. 180'450.--, corrigeant le décompte antérieur n°

C.– Par courrier du 17 février 2000, X, représenté dès ce moment par Me B, contesta le DC n° ... à hauteur de Fr. 136'500.--, sur les deux points suivants :

- l'imposition des droits d'enregistrement (car il s'agissait d'impôts perçus par A, pour lesquels il agissait comme agent de perception uniquement) ;

- l'imposition des revenus obtenus dans le cadre des procédures d'évacuation (s'agissant d'une activité de puissance publique).

Cette argumentation fut complétée en date du 4 septembre 2000. X se référait en outre au principe de la bonne foi, en raison d'assurances reçues de la part de l'AFC.

Le 12 avril 2001, X fit parvenir à l'AFC un exemplaire de l'argumentaire commun de MMes C, X, D, E et F, déclarant qu'il faisait siens les arguments développés dans l'argumentaire. L'argumentaire fut complété le 14 juin 2001.

D.– Le 19 mars 2002, l'AFC invita X à lui communiquer le montant des seuls droits d'enregistrement perçus dans le cadre des actes qu'il opérerait (constats, protêts, inventaires, etc.), à l'exclusion des ventes aux enchères, ce qui fut fait en date du 26 août 2002.

Le 22 novembre 2002, l'AFC invita X à lui faire parvenir les factures relatives aux enchères organisées pour le compte des maisons de vente, ce qui fut fait en date du 24 janvier 2003.

E.– Par décision du 12 février 2003, l'AFC admit partiellement les prétentions de X. Elle établit que celui-ci devait acquitter pour les périodes fiscales du 1^{er} trimestre 1995 au 2^e trimestre 1999 Fr. 106'182.-- de solde de taxe sur la valeur ajoutée plus intérêts moratoires. Elle estima que l'assujetti n'exerçait pas d'activité souveraine dans le cadre des ventes aux enchères ; ses attributions avaient simplement pour but d'assurer un bon déroulement des enchères, mais n'impliquaient pas la compétence de rendre des décisions. Concernant les services auprès des tribunaux, l'AFC considéra que l'assujetti collaborait au bon fonctionnement des procédures civiles et pénales, en accomplissant des actes purement matériels et sans disposer du pouvoir de prendre en son propre nom des décisions obligatoires. Par rapport à l'exécution des jugements (notamment d'évacuation), l'AFC expliqua également que l'assujetti accomplissait des actes purement matériels, sans disposer du pouvoir de prendre en son propre nom des décisions obligatoires. En conséquence, comme aucune des activités de X n'avait de caractère souverain, l'ensemble de ses prestations étaient réputées commerciales et étaient soumises à l'impôt. Quant au principe de la bonne foi, il ne s'appliquait pas en l'espèce, estima l'AFC : soit les renseignements émanaient d'autorités non compétentes, soit ils étaient destinés à des tiers. Finalement, concernant les droits d'enregistrement perçus par le canton de A par le biais de l'assujetti, l'AFC considéra que les droits facturés dans le cadre des ventes aux enchères organisées pour le cadre des maisons de vente et des autres actes (audiences, constats, saisies provisionnelles, protêts, inventaires, etc.) ne faisaient pas partie de la contre-prestation et ne devaient pas être soumises à la TVA.

Par réclamation du 17 mars 2003, X attaqua la décision précitée, concluant à son annulation. Premièrement, il estimait que l'AFC avait commis des erreurs de calcul dans le cadre de l'avis de crédit du 12 février 2003. Deuxièmement, c'était à tort que l'AFC n'avait exclu du chiffre d'affaires taxable qu'une partie du montant des droits d'enregistrement. Troisièmement, X considérait que l'AFC avait assujetti à tort des activités relevant de la puissance publique ; même des actes matériels faisaient partie du pouvoir judiciaire et, dans sa fonction, l'huissier était un agent de la force publique. En quatrième lieu, X estimait que les conditions d'application du principe de la bonne foi étaient réunies, en particulier par rapport au courrier de l'AFC du 23 juin 1995 qui n'était pas destiné à un tiers.

F.– Par décision sur réclamation du 15 septembre 2004, l'AFC rejeta la réclamation de X. Reprenant le calcul du montant dû selon l'avis de crédit du 12 février 2003, l'AFC parvint à la conclusion qu'elle avait en fait commis une erreur en faveur de l'assujetti à hauteur de Fr. 83.60 ; elle renonça exceptionnellement à établir un décompte complémentaire. Par rapport aux droits d'enregistrement intégrés dans la base imposable, l'AFC expliqua qu'ils n'étaient soit pas facturés séparément, soit dus directement par X. Quant aux centimes additionnels, ils n'avaient pas été inclus dans la base d'imposition. L'AFC rejeta également le grief relatif à l'activité de puissance publique de X, ainsi que le grief de la bonne foi.

G.– En date du 18 octobre 2004, X (ci-après : le recourant), a interjeté recours auprès de la Commission fédérale de recours en matière de contributions (ci-après : la Commission de recours ou de céans), formulant les conclusions suivantes :

« - annuler la décision du 15.9.2004 dans la mesure où elle condamne X à payer CHF 89'226.45 de solde de taxe sur la valeur ajoutée plus l'intérêt moratoire.

- dire et constater que X s'est acquitté des montants dus à l'AFC à titre de TVA pour la période fiscale du 1.1.1995 au 30.6.1999.

- dire et constater qu'il y a lieu de corriger le décompte complémentaire N° ... du 18.1.2000 en conséquence, en ce sens que le solde de ce décompte doit être ramené à zéro.

- dire et constater que X ne doit pas d'intérêts moratoires à l'AFC pour la période du 1^{er} janvier 1995 au 31 décembre 1999.

- subsidiairement, acheminer X à apporter la preuve de tous les faits allégués dans le présent recours. ».

Le recourant a renoncé à maintenir ses contestations relatives à l'assiette retenue par l'administration fiscale concernant le montant de TVA sur les droits d'enregistrement et d'autres actes qu'il réalisait en dehors des ventes aux enchères. Il concentre son argumentation sur les questions de la puissance publique, en analysant de manière détaillée l'activité des huissiers de justice, et de la bonne foi.

H.– Par réponse du 1^{er} décembre 2004, l'AFC conclut au rejet du recours. Elle reprend pour l'essentiel les arguments développés dans sa décision sur réclamation.

Les autres faits seront repris, pour autant que besoin, dans la partie « En droit » de la présente décision.

II. En droit :

1.– a) Conformément à l'art. 8 al. 1 des dispositions transitoires (disp. trans.) de l'ancienne Constitution fédérale de 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 LTVA. 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 15 septembre 2004, a été notifiée au recourant au plus tôt le 16 septembre 2004. Le recours a été adressé à la Commission de céans le lundi 18 octobre 2004. Le recours 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.

c) Le recourant a renoncé à maintenir ses contestations relatives à l'assiette retenue par l'administration fiscale concernant le montant de TVA sur les droits d'enregistrement et d'autres actes qu'il réalise en dehors des ventes aux enchères. Restent dès lors seules litigieuses les questions de la qualification des activités du recourant comme activités de puissance publique et de l'application du principe de la bonne foi.

2.- Compte tenu du litige en cause, il convient de redire que les activités de puissance publique ne font pas partie, en tant que telles, du champ d'application de la TVA (let. a) et de reprendre les critères de la jurisprudence définissant l'activité de puissance publique (let. b).

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 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. 1990 I 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 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 de droit fiscal suisse [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,

traduit in Revue de droit administratif et de droit fiscal [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'il s'agit d'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, 70 764 ss consid. 4a, avec les références citées ; voir aussi les décisions non publiées 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 précités du Tribunal fédéral, in RDAF 2003 II p. 243 consid. 6, Archives 71 157 ss consid. 4b, 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 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) En outre, 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*) (cf. arrêt du Tribunal fédéral du 23 juin 2005, en la cause P. [2A.650/2004], réunissant pour la première fois cette théorie à la jurisprudence évoquée ci-dessus ; cf. aussi RDAF 2003 II p. 243 consid. 6,

Archives 71 157 ss consid. 4b, 70 764 ss consid. 4b, avec les références citées ; Manuel Vogel, Die Besteuerung der Gemeinwesen im Mehrwertsteuerrecht, TVA/MWST/VAT-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 s'en 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.]).

3.– a) En l'espèce, la Commission de recours constate que les activités du recourant ne sont pas commercialisables. Elles relèvent du pouvoir judiciaire, qui, dans un Etat de droit, ne peut pas être parcellisé, ni soumis, même partiellement, aux règles de l'économie de marché. L'huissier tient d'ailleurs un rôle, établi par la loi, dans l'organisation judiciaire du canton : *références à la législation du canton A.*

En premier lieu, en ce qui concerne les ventes aux enchères forcées, lorsque l'Office des poursuites et faillites du canton A mandate régulièrement le recourant pour procéder à la vente d'objets sous la garde de l'Office, celui-ci exerce des attributions relevant de l'exécution forcée. Quant aux enchères volontaires, il faut constater, en étudiant la législation du canton A, qu'il s'agit d'une tâche qui, de par la loi cantonale (art. ...) est réservée à l'huissier. Dans ce cadre, celui-ci peut décider de la validité d'une enchère, annuler une adjudication, écarter de la vente les objets compromettant les bonnes mœurs ou l'ordre public, écarter de la vente armes et munitions lorsque l'adjudicataire ne bénéficie pas de toutes les autorisations requises, intervenir chaque fois que le libre jeu des enchères est entravé ou faussé, ordonner l'expulsion de toute personne qui perturbe la vente. La marge de manœuvre du recourant est importante, et il peut prendre des mesures qui ont pour objet de créer, de modifier ou d'annuler des droits ou des obligations, ainsi que de rejeter ou de déclarer irrecevables des demandes tendant à créer, modifier, annuler ou constater des droits ou obligations. Certes, dans une autre affaire (décision publiée in JAAC 64.80), la Commission de recours avait considéré que l'activité consistant à prêter sur gage et à vendre les gages aux enchères ne relevait pas de la puissance publique. Elle avait néanmoins réservé le cas des offices de poursuites et faillite qui ne poursuivaient pas un intérêt économique personnel en procédant à la vente d'objets mis en gage, au contraire de la recourante en cause dans ladite affaire (consid. 4a/cc et 4b). En l'espèce également, le recourant ne poursuit pas d'intérêt personnel dans la mesure où il ne procède pas aux ventes aux enchères pour rembourser des prêts qu'il aurait lui-même accordés.

Le deuxième type de tâches de l'huissier comprend les services auprès des tribunaux (art. ...; art. ...; art. ...). On citera la signification de divers actes officiels (tels que par exemple mandat de comparution, d'amener ou d'arrêt, en matière pénale), la suppléance des huissiers du Parquet et des Offices des poursuites et faillites, la participation aux audiences et la prise en charge de la police de l'audience. Dans ces fonctions, l'huissier agit non pour son propre compte mais en tant que représentant direct de l'Etat, c'est-à-dire en étant investi du pouvoir de puissance publique de l'Etat et en exerçant un pouvoir de contrainte sur l'administré.

En troisième lieu, le recourant participe à l'exécution de jugements (selon l'art. 105 de la loi sur l'organisation judiciaire, les expéditions exécutoires de tous les actes et jugements sont rédigées comme suit : « ..., Nous ..., faisons savoir que ... a rendu le jugement ... ; mandons et ordonnons à tous huissiers, sur ce requis, de mettre le présent jugement à exécution »). Après que le jugement ait été notifié aux parties, sur demande de la partie ayant eu gain de cause, l'huissier somme la partie condamnée de se conformer au jugement. L'huissier judiciaire procède notamment à l'évacuation des personnes occupant illégalement les locaux concernés. Dans ce cadre, il se présente aux personnes occupant les locaux et leur donne l'ordre de les quitter ; il a le pouvoir de surseoir à l'exécution pour des motifs humanitaires. Il appelle au besoin les agents de la force publique et les instruit de se saisir des personnes en question et de les faire sortir par la force. Si les conditions légales de l'exécution forcée sont réunies, le Procureur général ordonne à la force publique de procéder à dite exécution. L'huissier judiciaire fait également le nécessaire pour vider et sceller les locaux, de manière à les rendre conforme au dispositif du jugement entré en force. Dans ce contexte, la marge de manœuvre du recourant est importante, et il peut prendre

des mesures qui ont pour objet de créer, de modifier ou d'annuler des droits ou des obligations. Il peut même prendre la décision de ne pas faire exécuter une décision de justice : une compétence qui va au moins aussi loin que la compétence de rendre des décisions au sens de l'art. 5 PA.

Ces attributions des huissiers judiciaires sont définies par la loi. Surtout, elles sont intimement liées à l'exercice du pouvoir judiciaire ; elles ne pourraient pas être fournies par un tiers quelconque. Dans la structure actuelle de notre Etat, elles ne sont clairement pas commercialisables.

b) Etant entendu que les prestations fournies par le recourant ne sont pas commercialisables, encore faut-il examiner les trois conditions (cumulatives) permettant de déterminer si l'on est en présence d'une délégation de puissance publique valable : 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.

Il est manifeste que les deux premières conditions sont réalisées, mis à part le cas de l'exécution des jugements. L'AFC estime que dans ce contexte la condition de la base légale n'est pas remplie. En effet, la disposition légale pertinente est l'art. 45 de la loi d'organisation judiciaire qui prévoit uniquement que le Ministère public est chargé de tenir la main à l'exécution des jugements et qu'il peut, sur la demande des parties, enjoindre aux huissiers de prêter leur ministère et requérir main-forte, lorsque c'est nécessaire. Il faut admettre que la base légale est relativement vague, au vu des compétences qui sont celles des huissiers en pratique. Elle est néanmoins suffisante.

La réalisation de la troisième condition est tout particulièrement délicate.

Il faut en premier lieu relativiser cette condition en ce sens qu'il est trop étroit de parler de décision au sens de l'art. 5 PA, c'est-à-dire fondée sur le droit administratif fédéral. Il serait plus précis de parler de décision fondée sur le droit public (fédéral, cantonal ou communal). Il faut ensuite se poser la question de la formulation « à l'encontre desquelles des voies de droit sont ouvertes ». En effet, en droit public de manière générale, le fait que des voies de droit soient ouvertes ne constitue pas un élément constitutif de la définition de décision ; elle ne ressort pas non plus de l'art. 5 PA. La simple absence de voies de droit ne suffit pas à transformer une décision en un acte matériel. On pourrait même soutenir que la puissance publique se fait sentir plus lourdement pour l'administré par une décision non susceptible de recours, que par une décision susceptible de recours. Par ailleurs, en matière d'exécution de jugement, les voies de droit sont de manière générale très limitées ; il n'en demeure pas moins que l'exécution des jugements relève de la puissance publique. Au demeurant, cette exigence ne ressort pas expressément de l'OTVA et n'a encore jamais fait l'objet d'une application jurisprudentielle

concrète. Le Tribunal fédéral lui-même a envisagé l'hypothèse selon laquelle les trois conditions généralement exigées en cas de délégation pourraient ne pas être applicables dans toutes les situations (RDAF 2002 II p. 270 consid. 4.3; RDAF 2000 II p. 88 consid. 4c). Par abondance d'argumentation, il n'est en outre pas inintéressant de noter qu'aussi bien l'OTVA que la LTVA considèrent l'exercice de fonctions arbitrales comme relevant de la puissance publique, alors même que les sentences arbitrales ne peuvent être attaquées que de manière très limitée (cf. art. 36 du Concordat sur l'arbitrage du 27 mars 1969 adopté par la Conférence des directeurs cantonaux de la justice).

La Commission de recours part ainsi de l'idée que le seul fait que des mesures ne soient pas assorties de voies de droit ne suffit pas pour refuser la qualification d'opérations de puissance publique lorsque toutes les autres conditions sont réunies, comme c'est le cas en l'espèce. Au demeurant, il faut aussi rappeler qu'une partie de la doctrine estime qu'un acte matériel peut aussi constituer un acte de puissance publique (cf. Stefan Kaufmann, Der Begriff der Hoheitsgewalt im Sinn von Art. 17 Abs. 4 der Mehrwertsteuerverordnung vom 22. Juni 1994, Revue fiscale 1995, p. 12 ch. 25).

Cela étant, cette troisième condition est tout de même réalisée dans certains cas (cf. l'art. 502 de la loi A de procédure civile, qui prévoit une voie de droit pour les contestations pouvant s'élever dans le cadre de ventes ordonnées par un juge et exécutées par un huissier).

c) Au vu des considérations qui précèdent, il faut considérer que l'activité du recourant en tant qu'huissier judiciaire est de puissance publique, sous réserve des opérations fournies et facturées directement au canton A. En effet, dans ce cas de figure, il est clair que le recourant n'exerce pas de pouvoir de puissance publique envers le canton A. Il existe au contraire une opération à titre onéreux sur la base d'un rapport d'échange, donnant lieu à une opération imposable de la part du recourant (Archives vol. 70 p. 94 consid. 5 [RDAF 2001, 2^e partie, p. 538]). Il s'ensuit que le recours doit être partiellement admis et le dossier renvoyé à l'AFC, afin que celle-ci détermine, sur la base de documents justificatifs, la part du chiffre d'affaires du recourant qui se rapporte à des opérations fournies directement au canton A et la part des opérations de puissance publique.

4.- a) Le principe de la protection de la bonne foi, inscrit à l'art. 2 du code civil suisse du 10 décembre 1907 (CC ; RS 210), est un principe général du droit valable également en droit public, découlant à ce titre directement de l'art. 9 Cst. (Auer/Malinverni/Hottelier, Droit constitutionnel suisse, vol. II, Les droits fondamentaux, Berne 2000, ch. 1115 ss ; Ulrich Häfelin / Georg Müller, Allgemeines Verwaltungsrecht, 4e éd., Zurich 2002, n° 623 ss, spéc. 668 ss ; Pierre Moor, Droit administratif, vol. I, 2^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 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 ; 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 ; décision non publiée de la Commission de recours du 3 février 2000, confirmée par le Tribunal fédéral, en la cause B. [SRK 1999-034], consid. 7b ; Ernst Blumenstein / Peter Locher, System des Steuerrechts, 6^e éd., Zurich 2002, p. 28 ; *contra* : décision de la Commission fédérale de recours en matière de douanes, publiée in JAAC 60.16 consid. 3c/bb ; Moor, op. cit., p. 429 ; Xavier Oberson, Droit fiscal suisse, 2^e éd., Bâle et Francfort-sur-le-Main 2002, § 3 note marg. 61 ; Jean-Marc Rivier, Droit fiscal suisse, L'imposition du revenu et de la fortune, 2^e éd., Lausanne 1998, p. 95).

Il convient en outre de rappeler que la TVA est soumise au principe de l'auto-taxation, dont l'importance a déjà été soulignée par le Tribunal de céans et qui répond au souci de la rationalité de la perception (art. 37 OTVA ; cf. les décisions de la Commission de recours in JAAC 64.81 consid. 6a, 63.80 consid. 2a, 63.27 consid. 3a, 63.26 consid. 3a). Il en résulte pour l'assujetti la pleine et entière responsabilité de veiller à ce que son chiffre d'affaires soit correctement imposé ; un devoir général d'information de la part de l'administration, basé sur le principe de la bonne foi, n'existe pas (RDAF 2000 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, l'AFC considère que les conditions d'application du principe de la bonne foi ne sont pas réunies, dans la mesure où soit les renseignements émanent d'autorités non compétentes (autorité cantonale et AFF), soit - lorsqu'ils émanent de l'AFC - étaient destinés à des tiers (à Me G individuellement et non à tous les huissiers judiciaires).

Le recourant estime pour sa part que l'AFC ne pouvait ignorer que Me G était intervenu en tant que membre de la Chambre des huissiers judiciaires du canton A et était chargé par les autres membres de leur communiquer les résultats de ses démarches (Me E agissait pour sa part devant les autorités cantonales). D'ailleurs, explique-t-il, la lettre du 23 juin 1995 a été distribuée à tous les huissiers. Il se prévaut dès lors du principe de la bonne foi.

aa) La première condition d'application du principe de la bonne foi énonce que l'administration doit avoir agi dans une situation individuelle et concrète, vis-à-vis d'une personne déterminée. Si le renseignement est erroné, celle-ci agira, le cas échéant, sur la base d'un faux renseignement qui trouve son origine dans une assurance de l'autorité. Un renseignement donné par l'autorité peut être ensuite transmis comme tel par le destinataire à une autre personne. En principe, l'assurance donnée par l'autorité ne vaut que pour son destinataire direct, et un administré n'est jamais en droit de se prévaloir d'une promesse ou d'un renseignement fait à un tiers (JAAC 60.17 consid. 3a/dd et les références citées ; cf. toutefois Beatrice Weber-Dürler, Vertrauensschutz im öffentlichen Recht, Bâle et Francfort-sur-le-Main 1983, p. 209 s. estimant que s'il est prévisible que le renseignement va être transmis à des tiers, le principe de la bonne foi devrait être plus largement appliqué). Il s'agit là d'une conséquence logique de la nécessité d'une situation concrète et individuelle, posée par la jurisprudence du Tribunal fédéral. La jurisprudence relative à ces règles ne semble toutefois pas exclure *a priori* qu'une association puisse transmettre à ses membres des renseignements qu'elle a elle-même reçu de l'autorité et que les membres puissent se prévaloir ensuite de ce renseignement (par exemple ATF du 18 janvier 2000, in Archives vol. 70 p. 169 consid. 4c ; décision de la Commission de céans du 24 septembre 2003, en la cause B. [CRC 2003-021], consid. 3e/dd, résumée in Revue de l'avocat 11-12/03 p. 406 s. ; JAAC 67.124 consid. 3e, recours rejetés mais pour d'autres motifs ; voir cependant ATF non publié du 7 septembre 2004, en la cause L. AG [2A.400/2003], consid. 2.3).

bb) En l'occurrence, il convient d'emblée de dire que les courriers aussi bien de l'AFF que de la Direction des services financiers de l'Etat A ne sont pas déterminants puisqu'ils n'émanent pas de l'AFC.

Figurent par contre au dossier deux lettres émanant de l'AFC :

- une lettre adressée à Me G du 24 mai 1995, disant que l'ensemble de ses activités (recouvrement de créances, liquidation de successions, ventes aux enchères volontaires, constats officiels) est imposable ;

- une lettre adressée à Me G du 23 juin 1995, disant que 1) en cas de vente aux enchères, l'huissier judiciaire ne doit acquitter la TVA que sur la commission qu'il reçoit, pour autant qu'il agisse en qualité de simple intermédiaire ; 2) lorsque l'huissier effectue une vente sur ordonnance du juge ou en tant que suppléant du préposé à l'office des poursuites, il réalise une activité relevant de la puissance publique, non imposée ; 3) lorsque l'huissier judiciaire est chargé par une maison de vente aux enchères de contrôler les rapports juridiques et contractuels entre l'acheteur et le vendeur, il effectue une activité imposable. Il devra acquitter la TVA sur les honoraires perçus en échange de sa prestation.

Il ne ressort pas du dossier que Me G serait apparu expressément aux yeux de l'AFC en tant que représentant de l'ensemble des huissiers du canton A. Selon le recours, l'AFC ne pouvait ignorer que Me G agissait en tant que président de la Chambre des huissiers du canton A. Cet élément ne ressort cependant pas des pièces au dossier. Quant aux courriers de l'AFC, ils sont adressés à Me G en tant que « huissier » et non en tant que « président de la Chambre des huissiers ». Les renseignements fournis par l'AFC n'étaient dès lors, dans l'esprit de celle-ci, destinés qu'à Me G, qui n'est pas apparu expressément comme représentant, et celui-ci peut seul s'en prévaloir. Le recourant ne peut par contre pas bénéficier de l'application du principe de la bonne foi.

5.- Eu égard aux considérations qui précèdent, le recours doit être admis au sens du consid. 3 ci-dessus pour constatation incomplète des faits. Il convient, au vu des circonstances, de renvoyer la cause à l'AFC, afin qu'elle établisse l'état de fait déterminant et rende une nouvelle décision. Compte tenu de l'issue du litige, les frais de procédure, qui s'élèvent à Fr. 3'400.--, 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. 3'500.-- 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 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 est admis et la décision sur réclamation de l'Administration fédérale des contributions du 15 septembre 2004 est annulée.
2. Il n'est pas perçu de frais de procédure et l'avance de frais de Fr. 3'400.-- est remboursée au recourant dès l'entrée en vigueur du présent prononcé.
3. Une indemnité à titre de dépens de Fr. 3'500.--, à la charge de l'Administration fédérale des contributions, est allouée 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