Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2A.166/2005 /fzc

Arrêt du 8 mai 2006
IIe Cour de droit public

Composition
MM. et Mme les Juges Merkli, Président,
Wurzburger, Müller, Yersin et Camenzind,
Juge suppléant.
Greffier: M. Vianin

Parties
Administration fédérale des contributions, Division principale de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA),
3003 Berne, recourante,

contre

Centre X._____, en tant que successeur fiscal de l'Association Y._____,
intimé,
représenté par Mes Lucien Masmejan et Aurélia Rappo, avocats,

Commission fédérale de recours en matière de contributions, avenue Tissot 8, 1006 Lausanne.

Objet
taxe sur la valeur ajoutée; don; puissance publique,

recours de droit administratif contre la décision de
la Commission fédérale de recours en matière de contributions du 11 février 2005.

Faits:
A.
L'Association Y._____ était une association au sens des art. 60 ss CC, qui avait son siège à Lausanne. Ses buts statutaires étaient les suivants:
« L'Association Y._____ prend toute initiative permettant de maintenir et renforcer le régime d'économie libérale et de développer et consolider l'activité économique. Elle assiste et soutient les entreprises vaudoises.

Elle agit notamment dans les domaines suivants:

- politique économique et sociale;
- projets de lois, d'ordonnances ou de règlements;
- formation et promotion professionnelles;
- information;
- formation d'opinion.

Selon les circonstances, l'Association Y._____ représente les intérêts de ses membres auprès des pouvoirs publics, des milieux politiques, des organisations économiques et de l'Union suisse des arts et métiers (USAM), dont elle est la section cantonale ».
Les membres de l'Association Y._____ étaient des associations professionnelles cantonales, des sociétés industrielles et commerciales, des membres indépendants et des membres donateurs (rapport annuel 1994 [PJ au recours no 4], p. 27).

L'Association Y._____ avait différentes activités, dont deux sont plus particulièrement en cause en l'espèce: elle menait une action générale au service de l'économie privée et tenait le registre professionnel.

L'action au service de l'économie privée comprenait en particulier les activités suivantes:

- L'Association Y._____ traitait de thèmes économiques, politiques et sociaux tels que le marché de l'emploi et le chômage, les relations transfrontalières, les marchés publics. Elle diffusait ses analyses dans la revue « Courrier Association Y._____ », éditée par elle et tirée à quelque 18'000 exemplaires (rapport annuel 1995 [PJ au recours no 4], p. 3 et 6).

- Elle donnait suite aux consultations des autorités politiques. En 1994, elle a répondu à 63 consultations tant fédérales que cantonales (voir la liste, ibid., p. 6).
- Elle déléguait des représentants dans des commissions et des organismes relevant des pouvoirs publics, comme par exemple la commission des examens de fin d'apprentissage, la commission cantonale d'économie énergétique ou le Conseil E._____ (ibid., p. 15).

- Elle prenait position publiquement et menait des campagnes d'opinion sur des questions intéressant l'économie privée en général.

Pour son action au service de l'économie privée, l'Association Y._____ bénéficiait de versements (appelés « contributions CIVAS ») de la Caisse d'allocations familiales F._____ (ci-après: la Caisse F._____). Cet organisme percevait en effet auprès de ses membres, au nombre de 2'100 environ (rapport annuel 1995, p. 5), une contribution à l'action générale au service de l'économie privée, équivalant à 0,15% de leur masse salariale et qui était versée à l'Association Y._____.

Par ailleurs, jusqu'au 1er janvier 1996, l'Association Y._____ a tenu le registre professionnel, dans lequel les entreprises devaient en principe se faire inscrire si elles voulaient engager des apprentis et recevoir des commandes publiques.

L'Association Y._____ a fusionné avec les Groupements D._____ pour former la Fédération Z._____, avec effet au 1er janvier 1996 (rapport annuel 1995, p. 6). Elle a été radiée du registre du commerce le 16 janvier 1998 (mémoire de réponse, p. 4).

Avec effet au 1er janvier 2000, la Caisse F._____ a, elle aussi, fusionné avec la Caisse C._____ d'allocations familiales (Caisse C._____).

L'Association Y._____ a été immatriculée dans le registre des assujettis à la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après: TVA) du 1er janvier 1995 au 30 juin 1996.
B.
A la suite d'un contrôle fiscal portant sur la période allant du 1er janvier 1995 au 30 juin 1996 (du 1er trimestre 1995 au 2ème trimestre 1996), l'Administration fédérale des contributions, Division principale de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après: l'Administration fédérale ou la recourante) a établi, le 6 juillet 2000, le décompte complémentaire no 127'450, d'un montant de 47'855 fr.

Le décompte complémentaire précité a été contesté dans la mesure où il portait sur les contributions à l'action au service de l'économie privée et sur les émoluments pour la tenue du registre professionnel.

L'Administration fédérale a confirmé son décompte complémentaire par décision du 21 janvier 2002 et par décision sur réclamation du 14 mai 2003. Dans cette dernière, elle a relevé que la décision du 21 janvier 2002 était entrée en force pour un montant de 22'112 fr., qui représentait la somme des reprises non litigieuses (chiffre 1 du dispositif).

La décision sur réclamation a été déférée à la Commission fédérale de recours en matière de contributions (ci-après: la Commission de recours). Le 11 février 2005, cette autorité a admis le recours et annulé la décision entreprise. Elle a considéré qu'il n'existait pas de rapport économique direct entre les contributions versées par les membres de la Caisse F._____ et les prestations fournies par l'Association Y._____ dans le cadre de l'action au service de l'économie privée. Par conséquent, celles-ci n'étaient pas effectuées à titre onéreux et, partant, n'étaient pas imposables. Quant à la tenue du registre professionnel, la Commission de recours a estimé que ces prestations étaient fournies dans l'exercice de la puissance publique, les conditions pour que celle-ci soit déléguée à l'Association Y._____ étant réunies.
C.
Agissant par la voie du recours de droit administratif, l'Administration fédérale demande au Tribunal fédéral, sous suite de frais et dépens, d'annuler cette décision et de rétablir la décision sur réclamation du 14 mai 2003. Elle dénonce une violation des art. 17 al. 4 et 26 de l'ordonnance du 22 juin 1994 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (OTVA; RO 1994 II 1464 et les modifications ultérieures). Elle se plaint également que la décision attaquée serait nulle ou, à tout le moins, infondée, dans la mesure où elle annule la décision sur réclamation du 14 mai 2003 dans son intégralité, sans pour autant contenir de motivation de nature à justifier l'annulation du chiffre 1 du dispositif de ladite décision.

La Commission de recours a renoncé à déposer des observations. L'Association Y._____ conclut, sous suite de frais et dépens, à ce que le recours soit rejeté et la décision entreprise confirmée.

Par courrier du 6 décembre 2005 adressé aux mandataires de l'Association Y._____, la Juge déléguée de la IIème Cour de droit public du Tribunal fédéral a relevé que cette association qui avait fusionné avec les Groupements D._____ n'existait apparemment plus et ne pouvait ainsi être partie à la présente procédure. Les mandataires de l'Association Y._____ se sont déterminés dans une écriture du 3 janvier 2006, dont une copie a été adressée à l'Administration fédérale. Cette dernière s'est prononcée à son tour dans un courrier du 21 février 2006.

Le Tribunal fédéral considère en droit:
1.
1.1 Dirigé contre une décision finale qui a été prise par une commission fédérale de recours (art. 98 lettre e OJ) et qui est fondée sur le droit public fédéral, le présent recours, qui a été déposé en temps utile et dans les formes prescrites par la loi, est recevable en vertu des art. 97 ss OJ ainsi que des art. 54 al. 1 OTVA et 66 al. 1 de la loi fédérale du 2 septembre 1999 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (loi sur la TVA, LTVA, entrée en vigueur le 1er janvier 2001; RS 641.20).

En vertu des art. 54 al. 2 OTVA et 66 al. 2 LTVA, l'Administration fédérale a qualité pour recourir (art. 103 lettre b OJ).
1.2 En vertu des art. 23 al. 2 OTVA et 30 al. 2 1ère phrase LTVA, celui qui reprend une entreprise avec actifs et passifs en reprend les droits et les obligations fiscales.

Avec son écriture du 21 février 2006, l'Administration fédérale a produit une copie du contrat d'union conclu le 29 juin 1995 entre, d'une part, le Centre X._____ et les Groupements D._____ et, d'autre part, l'Association Y._____. Aux termes de cette convention, bien que l'entité résultant de la fusion ait été la Fédération Z._____, « les actifs et passifs de l'Association Y._____ arrêtés au 31 décembre 1995 sont repris par le Centre X._____ », après déduction d'un montant attribué à la Fédération Z._____ (ch. 2.2 en relation avec le ch. 1.4). Le contrat d'union devait prendre effet le 1er janvier 1996 (préambule), sous certaines conditions (cf. ch. 4.2), qui se sont manifestement réalisées, puisque la fusion a effectivement eu lieu à la date prévue (cf. rapport annuel 1995 de l'Association Y._____, p. 6).

Le contrôle fiscal effectué le 6 juillet 2000 portait sur la période allant du 1er janvier 1995 au 30 juin 1996. Il ressort toutefois du rapport de révision et du décompte complémentaire no 127'450 que l'Association Y._____ n'a réalisé des chiffres d'affaires qu'en 1995, jusqu'à la fusion intervenue le 1er janvier 1996. La reprise litigieuse concerne donc exclusivement l'année 1995.

Il découle de ce qui précède que le Centre X._____ a repris la dette de TVA de l'Association Y._____. Par conséquent, bien que le décompte complémentaire et les décisions ultérieures aient été adressés à l'Association Y._____, ils avaient pour destinataire non pas cette dernière - qui avait cessé d'exister -, mais le Centre X._____ en sa qualité de successeur fiscal. D'ailleurs, ils ont été notifiés correctement à l'adresse du Centre X._____ et celui-ci y a systématiquement donné suite, en agissant d'abord en son propre nom (courrier du 30 octobre 2000 [PJ au recours no 2]), puis au nom de l'Association Y._____. L'erreur est donc restée sans conséquence pour le Centre X._____, qui est ainsi malvenu d'en tirer argument, dans son courrier du 3 janvier 2006, pour affirmer que la décision du 21 janvier 2002 serait nulle. Pour ce qui est du présent arrêt, il y a lieu tout au plus de rectifier la désignation du débiteur de l'impôt et partie à la procédure, qui est le Centre X._____ (ci-après: l'intimé) et non l'Association Y._____.
2.
L'ordonnance régissant la taxe sur la valeur ajoutée, entrée en vigueur le 1er janvier 1995, a été remplacée par la loi fédérale du même nom, du 2 septembre 1999, entrée en vigueur le 1er janvier 2001. Selon l'art. 93 al. 1 LTVA, les dispositions abrogées et leurs dispositions d'exécution restent applicables, sous réserve d'exceptions non réalisées en l'espèce, à tous les faits et rapports juridiques ayant pris naissance au cours de leur durée de validité. L'ordonnance régissant la taxe sur la valeur ajoutée s'applique dès lors au présent litige, qui porte sur les périodes fiscales allant du 1er trimestre 1995 au 2ème trimestre 1996.
3.
La recourante s'en prend d'abord à l'arrêt attaqué dans la mesure où, annulant sa décision sur réclamation du 14 mai 2003 dans son intégralité, il annule aussi le chiffre 1 du dispositif de celle-ci, aux termes duquel « la décision du 21 janvier 2002 est entrée en force pour un montant de 22'112 fr. ». A son avis, dans cette mesure, le prononcé de la Commission de recours est nul, car il ne contient aucune motivation de nature à justifier cette annulation et viole ainsi son droit d'être entendue. L'annulation de cette partie du dispositif de la décision attaquée serait au demeurant infondée, puisque l'intimé n'a pas contesté les reprises effectuées à concurrence de ce montant.
Ni dans son recours devant la Commission fédérale de recours, ni dans sa détermination sur le recours de l'Administration fédérale devant le Tribunal de céans, l'intimé n'a contesté d'autres reprises que celles concernant les contributions à l'action au service de l'économie privée ainsi que les émoluments pour la tenue du registre professionnel et n'a mis en cause le montant des reprises non litigieuses (soit 22'112 fr. = 47'855 [décompte complémentaire no 127'450]./. 25'743 fr.). Par conséquent, l'autorité intimée n'avait pas de raison d'annuler le chiffre 1 du dispositif de la décision sur réclamation, qui n'était pas litigieux. Dans la mesure où elle porte (aussi) sur cette partie du dispositif, sa décision d'annulation semble découler d'une inadvertance. Il convient par conséquent d'admettre le recours et d'annuler la décision entreprise sur ce point.
4.
4.1 Sont notamment soumises à la TVA, à moins d'être expressément exclues de son champ d'application, les livraisons de biens et les prestations de services qu'une entreprise effectue à titre onéreux sur territoire suisse (art. 4 OTVA). Une transaction est effectuée à titre onéreux, soit contre rémunération, s'il y a échange d'une prestation et d'une contre-prestation, entre lesquelles doit exister un rapport économique étroit (ATF 126 II 249 consid. 4a, 443 consid. 6a). Tel est le cas lorsqu'il y a une relation de causalité entre la prestation et la contre-prestation, lorsque l'une n'existerait pas sans l'autre (ATF 126 II 443 consid. 6a; 2A.526/2003, RF 59/2004 p. 789, consid. 1.2 et 1.3).

En règle générale, l'échange de prestations repose sur un contrat: le prestataire fournit sa prestation qui justifie la contre-prestation du bénéficiaire. La conclusion d'un contrat n'est toutefois pas une condition nécessaire pour qu'il y ait échange de prestations. Seul est à cet égard déterminant le comportement de fait du prestataire. 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. L'échange de prestations peut également intervenir sans que le prestataire n'y soit juridiquement ou commercialement tenu, lorsqu'il fournit bénévolement sa prestation tout en comptant sur une contre-prestation parce que c'est l'usage, qu'elle peut être espérée ou à tout le moins n'est pas invraisemblable (ATF 126 II 249 consid. 4a et les références).
4.2 La notion d'échange de prestations revêt une importance particulière lorsqu'il s'agit de savoir si, à la prestation fournie, correspond une contre-prestation ou une subvention.

Les subventions sont des versements des pouvoirs publics qui visent à inciter leur bénéficiaire à adopter une certaine attitude ou à effectuer certaines tâches dans un but d'intérêt public. Hormis le comportement attendu de leur bénéficiaire, ces montants sont alloués « gratuitement », c'est-à-dire sans contrepartie économique équivalente en faveur de la collectivité qui les verse (ATF 126 II 443 consid. 6c; 2A.273/2004, destiné à la publication, consid. 2.3 et les références; cf. également art. 8 de l'ordonnance du Conseil fédéral du 29 mars 2000 relative à la LTVA [OLTVA; RS 641.201]). Les subventions et autres contributions des pouvoirs publics ne représentent donc pas une contre-prestation au sens de l'art. 26 al. 2 OTVA (art. 26 al. 6 lettre b OTVA). Elles n'entrent pas dans le calcul de la TVA et ne donnent pas non plus droit à la déduction de l'impôt préalable. C'est pourquoi la déduction de l'impôt préalable doit être réduite en proportion des subventions et autres contributions des pouvoirs publics que reçoit l'assujetti (art. 30 al. 6 OTVA; voir à ce sujet ATF 126 II 443 consid. 6b).

L'ordonnance régissant la taxe sur la valeur ajoutée ne règle pas le traitement fiscal des dons, des legs et autres libéralités effectuées au profit d'assujettis. La pratique de l'Administration fédérale les a assimilés aux subventions: les dons ne sont pas imposables et ne donnent pas droit à la déduction de l'impôt préalable, laquelle doit en principe être réduite proportionnellement (brochure no 14 concernant les institutions caritatives, ch. 2.27 s.). Le Tribunal fédéral a estimé que cette pratique était fondée en raison de l'analogie existant entre les subventions et les dons (ainsi que les legs et autres libéralités). Les dons se distinguent des donations ordinaires par le fait que leur auteur entend, par son attribution, donner au bénéficiaire les moyens d'exercer son activité. En cela, les dons ressemblent aux subventions. Ils ont aussi ceci de commun avec elles que le donateur n'agit pas afin que le bénéficiaire lui fasse une prestation déterminée, mais, comme il vient d'être dit, en vue de promouvoir son activité en général (ATF 126 II 443 consid. 8a et 8b; 2A.526/2003, précité, consid. 1.1). La loi fédérale régissant la taxe sur la valeur ajoutée contient des dispositions régissant les dons. Elle distingue entre les «dons qui peuvent être considérés comme des contre-prestations directes fournies au bénéficiaire », qui font partie de la contre-prestation (art. 33 al. 2 1ère phrase LTVA) et les « dons qui ne peuvent être considérés comme la contre-prestation d'une opération déterminée », qui n'en font pas partie et donnent lieu à une réduction proportionnelle de la déduction de l'impôt préalable (art. 38 al. 8 LTVA).

On n'est pas en présence d'un don, mais d'une contre-prestation, notamment dans les cas de sponsoring. Une entreprise pratique le sponsoring lorsqu'elle verse de l'argent, accorde des avantages appréciables en argent ou effectue d'autres attributions en vue de promouvoir l'activité de personnes, de groupements ou d'organisations dans les domaines du sport, de la culture, d'activités sociales, de l'écologie ou dans d'autres domaines de même importance d'un point de vue socio-politique et que dans le même temps elle poursuit des objectifs de marketing et de relations publiques dans son propre intérêt. Dans cette situation, l'attribution du sponsor ne constitue pas un don, mais représente la contre-prestation correspondant à la prestation que lui fait la personne gratifiée sous forme de publicité et qu'elle lui procure en termes d'image, par exemple en le citant nommément dans une liste de sponsors. Lorsque l'attribution est le fait d'une entreprise commerciale, la jurisprudence présume qu'il s'agit d'une contre-prestation (2A.526/2003, précité, consid. 1.2 et 1.3 et les références).
4.3 Dans sa jurisprudence, le Tribunal fédéral a dégagé des critères permettant de déterminer s'il y a échange d'une prestation et d'une contre-prestation ou s'il s'agit d'une subvention, le cas échéant d'un don.

Lorsque l'auteur de la contre-prestation a un intérêt à l'exécution de la prestation, on admet en principe l'existence d'un échange de prestations. L'intérêt du contributeur peut consister en particulier en ceci que la prestation du bénéficiaire le décharge d'une tâche lui incombant: une commune verse des contributions à un « Kur- und Verkehrsverein » afin qu'il entretienne les routes (2A.233/1997, Archives 71 p. 157, RF 56/2001 p. 55, RDAF 2003 II p. 256, consid. 9), un canton légalement tenu d'assister les personnes dépendantes de la drogue finance une société qui gère sur une base contractuelle un local d'accueil pour toxicomanes (2A.273/2004, précité), la Caisse nationale suisse d'assurance en cas d'accidents et d'autres assureurs-accidents contribuent au financement du Bureau suisse de prévention des accidents qui exécute une tâche qui leur incombe légalement (2A.405/2002, RF 59/2004 p. 231, consid. 3.3).

En revanche, le fait que l'activité financée est d'intérêt public conduit généralement à qualifier les versements de subventions ou de dons. Il en a été jugé ainsi dans le cas de contributions de l'assurance-invalidité à

l'exploitation d'un foyer et d'un atelier pour handicapés (ATF 126 II 443 consid. 7), ainsi que de contributions d'une commune à la création et à l'entretien d'une infrastructure touristique (chemins de randonnée, pistes de ski de fond, patinoires, centre de congrès), la promotion du tourisme n'étant pas seulement dans l'intérêt des entreprises de la branche, mais présentant aussi un intérêt public économique (2A.233/1997, précité, consid. 5a et 9). De même, les versements d'un fonds de droit public - obligatoirement alimenté par les fabricants et les importateurs de cigarettes - à une société coopérative ont été qualifiés de subventions, notamment pour le motif que le but poursuivi par la société, à savoir abaisser les coûts de production du tabac indigène et assurer la survie des producteurs de ce tabac, présentait un intérêt public économique (2A.253/2000, Archives 71 p. 251, consid. 4a).

Comme indiqué ci-dessus (consid. 4.1), l'existence d'un contrat entre celui qui s'engage à verser des contributions et la partie qui s'oblige à effectuer des prestations déterminées est typique d'un échange de prestations. Ainsi, l'existence d'un contrat entre la société qui gère un local d'accueil pour toxicomanes et le canton qui finance cette activité est caractéristique d'un tel échange (2A.273/2004, précité, consid. 3.2 et 3.3). En revanche, on est le plus souvent en présence de subventions ou de dons lorsque les contributions sont effectuées librement, le bénéficiaire étant libre de son côté d'agir ou non et de définir les formes de son action. Le fait qu'une collectivité publique fournit ses contributions sur la base d'un mandat de prestations - contrat entre la collectivité publique versant la subvention et le bénéficiaire de celle-ci, en vertu duquel ce dernier s'engage à continuer d'exercer l'activité d'intérêt public à laquelle la subvention est destinée - n'empêche pas de les qualifier de subventions (art. 33 al. 6 lettre b LTVA; 2A.273/2004, précité, consid. 2.4).

Selon un autre critère - proche du précédent -, il peut y avoir échange de prestations en particulier lorsque les contributions sont versées en relation avec des prestations particulières. Lorsqu'au contraire l'auteur de la contribution entend soutenir l'activité du bénéficiaire en général, il y a subvention ou don. Ainsi, il a été jugé que le produit de la taxe de séjour que la commune reversait au « Kur- und Verkehrsverein » constituait une subvention, car ce dernier pouvait l'utiliser librement dans les limites d'un mandat de prestations formulé de manière générale (2A.233/1997, précité, consid. 8). De même, ont été qualifiés de subventions les « Strukturbeiträge » que les assureurs responsabilité civile versaient - via un fonds spécial - dans le but de soutenir de manière générale l'activité du Bureau suisse de prévention des accidents. Les contributions à des projets particuliers (« Projektbeiträge ») ont été également considérées comme des subventions, pour le motif que ces projets ne faisaient pas l'objet d'un contrat de mandat: ceux-ci n'étaient pas initiés par le fonds, mais par le Bureau suisse de prévention des accidents, qui s'adressait à ce dernier en vue d'obtenir un financement et demeurait libre de les réaliser ou
non (2A.405/2002, précité, consid. 4.2 et 4.3).
5.
5.1 En l'occurrence, s'agissant des prestations que l'Association Y._____ fournissait dans le cadre de son action au service de l'économie privée, l'autorité intimée a considéré qu'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 » (décision entreprise, p. 10). Elle a estimé que les membres de la Caisse F._____ versaient leurs contributions à l'Association Y._____ « sans en attendre de bénéfice direct » (ibid., p. 11). De son point de vue, les prestations fournies par cette dernière touchaient « à des sujets qui vont bien au-delà des intérêts économiques des membres de la Caisse F._____ » (ibid.). S'il « n'est pas exclu que les buts visés à long terme par ces actions correspondent aux intérêts des membres de la Caisse F._____ [...], cela ne signifie pas encore que les membres de la Caisse F._____ bénéficient plus directement de ces actions que n'importe quel autre
administré actif dans l'économie vaudoise » (ibid., p. 11/12). L'autorité intimée en conclut que l'Association Y._____ n'exerçait pas son activité - qui ne s'apparentait pas non plus à du lobbying - seulement « dans l'intérêt privé collectif » des membres de la Caisse F._____, mais plus largement « dans l'intérêt de la politique économique et sociale » (ibid., p. 12), c'est-à-dire dans l'intérêt général. Dans ces conditions, on ne saurait dire que les membres de la Caisse F._____ recevaient « des prestations suffisamment individualisables » de la part de l'Association Y._____, de sorte que l'on ne serait pas en présence d'un échange de prestations

(ibid.).
5.2 La recourante soutient « qu'une libéralité spécialement affectée est constitutive d'un don uniquement si elle vise exclusivement à soutenir une activité d'intérêt général » (mémoire de recours, p. 16). Elle relève que, dans le cas particulier, « l'initiative de l'action en faveur de l'économie privée revient aux entreprises privées vaudoises, qui la finançaient entièrement » (ibid.). Si elle n'avait pas bénéficié de ce financement, l'Association Y._____ « n'aurait pu intervenir dans le cadre de l'action en faveur de l'économie privée ou n'aurait pu le faire que dans une moindre mesure » (ibid., p. 17). Par ailleurs, les entreprises membres de la Caisse F._____ auraient eu les moyens d'orienter l'activité déployée dans le cadre de ladite action. On se trouverait ainsi dans la situation où les entreprises confiaient à l'Association Y._____ « l'accomplissement d'une tâche qu'elles rémunéraient et dont elles contrôlaient l'exécution » (ibid., p. 18). Comme celle du Centre X._____, l'activité de l'Association Y._____ dans le cadre de l'action au service de l'économie privée se serait apparentée à du lobbying. Elle se serait exercée dans l'intérêt des entreprises privées du canton de Vaud. Il ne serait « pas invraisemblable » qu'en agissant de la sorte l'Association Y._____ ait servi « également l'intérêt général de l'économie privée » (ibid., p. 20). Cela ne changerait toutefois rien au fait qu'en versant sa contribution, chaque entreprise « investissait avant tout dans la défense de ses propres intérêts » (ibid.).
5.3 L'intimé relève que la Caisse F._____ décidait chaque année, lors de son assemblée générale, si elle entendait renouveler son versement en faveur de l'action au service de l'économie privée. Celle-ci n'avait donc aucune obligation à cet égard et sa contribution ne lui conférait non plus aucun droit à des prestations déterminées de la part de l'Association Y._____. En se référant à la jurisprudence de la Cour de justice des Communautés européennes et du Conseil d'Etat français, l'intimé soutient qu'il convient de distinguer les situations où des prestations sont effectuées dans l'intérêt d'un collectif déterminé (comme p. ex. les membres d'une association, qui en profitent seuls), de celles où, comme en l'espèce, les prestations s'adressent à un cercle indéfini de personnes et sont ainsi fournies dans l'intérêt général. C'est seulement dans le premier cas qu'il y aurait échange de prestations.
6.
6.1 Il n'est pas contesté que ce sont les entreprises membres de la Caisse F._____ qui ont pris l'initiative de l'action générale au service de l'économie privée. Il est constant également que cette action était entièrement financée par les contributions que la Caisse F._____, agissant au nom et pour le compte de l'Association Y._____, percevait auprès de ses membres. Ces contributions - représentant 554'000 fr. (soit 41,75% du chiffre d'affaires total de l'Association Y._____) pour la période allant du 1er semestre 1995 au 1er semestre 1996 - n'étaient pas versées dans le but de soutenir de manière générale les activités de cette dernière, mais étaient affectées à l'action en question. Intitulée « action générale au service de l'économie privée », celle-ci pouvait prendre de multiples formes. L'Association Y._____ bénéficiait d'une grande liberté à cet égard, puisque les contributeurs ne lui prescrivaient pas quelles formes devait revêtir son action. Il n'est pas exclu qu'ils aient été en mesure d'orienter celle-ci, comme le prétend la recourante. Leurs moyens étaient toutefois limités, car, n'étant liés à l'Association Y._____ par aucun contrat ni autre obligation, ils ne pouvaient que décider de réduire ou de
supprimer leurs versements. A cet égard, ils se trouvaient dans la même situation que tout contributeur à une oeuvre d'intérêt public, qui ne finance celle-ci que dans la mesure où il en partage les objectifs et approuve les modes de gestion.

Dans le cadre de son action au service de l'économie privée, l'Association Y._____ défendait, il est vrai, les intérêts des entreprises privées: elle s'efforçait « d'utiliser toutes les opportunités pour défendre les intérêts de ses membres » (rapport annuel 1994, p. 3), conformément à son but statutaire; la revue « Courrier Association Y._____ » devait « faire passer les idées patronales non seulement aux membres, mais également [...]aux autorités » (ibid., p. 3); lors des votations, l'Association Y._____ se prononçait « en faveur d'idées ou d'idéaux recueillant la plus large approbation des milieux patronaux » (ibid., p. 4). L'Association Y._____ intervenait dans le débat politique. On ne saurait toutefois suivre la recourante lorsqu'elle affirme que cette activité était caractérisée par une obligation de moyens (plutôt que de résultat), du moment que l'Association Y._____ n'était liée par aucune obligation à l'égard de ses contributeurs. Cette activité favorisait certes les intérêts des entreprises privées membres de la Caisse F._____, qui en bénéficiaient collectivement (tout comme elles la finançaient collectivement). Il est néanmoins vraisemblable que l'action au service de l'économie privée profitait

aussi à d'autres entreprises que celles qui la finançaient (ne serait-ce qu'aux entreprises vaudoises qui n'étaient pas affiliées à la Caisse F._____) et qu'elle bénéficiait même à un nombre indéterminé de personnes. Le fait que les destinataires d'une prestation sont d'un nombre indéterminé - ce qui serait typique d'une activité d'intérêt général, à en croire l'autorité intimée - ne suffit pas à exclure l'existence d'un échange de prestations. Ce qui apparaît déterminant pour qu'un tel échange soit admis, c'est que le versement soit la contre-prestation directe fournie au bénéficiaire pour son activité; à l'inverse, pour qu'il y ait subvention ou don, il faut que le versement ne puisse pas être considéré comme la contre-prestation d'une opération déterminée (cf. consid. 4.2). Cela suppose que les contributeurs obtiennent en échange de leurs versements un avantage - appréciable, si ce n'est manifeste - par rapport au reste de la population. Ils doivent profiter plus que les autres d'une activité du bénéficiaire qui est par exemple en relation avec la leur, la promeut ou la complète. Cet avantage doit pouvoir être concrétisé ou du moins identifié, condition qui est réalisée par exemple lorsque l'activité d'une institution telle
que le Bureau suisse de prévention des accidents conduit à une diminution du nombre des accidents, ce qui profite également aux assureurs (2A.405/2002, précité). En revanche, il a été jugé que la réalisation d'infrastructures et la mise sur pied de manifestations touristiques par le « Kur- und Verkehrsverein » ne représentaient pas un tel avantage pour la commune concernée (2A.233/1997, précité).

Une activité qui profite à un grand nombre de personnes, qu'elles la financent ou non, en leur procurant des avantages aléatoires, sans que ne s'établisse nécessairement un rapport direct entre le prestataire et les bénéficiaires, ne peut être considérée comme une prestation fournie aux contributeurs dans le cadre d'une opération déterminée, faute de concrétisation suffisante de la prestation fournie. Tel est le cas en l'espèce. L'Association Y._____ déployait certes une activité qui profitait aux entreprises qui la finançaient. Cet avantage était toutefois partagé par tout un pan de l'économie privée, de sorte qu'il ne peut être assimilé à une prestation déterminée, justifiant une contre-prestation. Par ailleurs, comme on l'a vu, l'Association Y._____ n'était liée par aucun rapport contractuel à ses contributeurs qui s'exécutaient librement; il ne les déchargeait d'aucune tâche qu'ils auraient eu l'obligation d'accomplir.

L'Association Y._____ poursuivait un but idéal qui consistait à défendre les intérêts des entreprises privées membres de la Caisse F._____. Comme les syndicats de travailleurs, elle représentait les intérêts généraux d'une partie de la population et des agents économiques. Dans ces conditions, on ne peut considérer que les entreprises membres de la Caisse F._____ aient bénéficié directement de l'activité de l'Association Y._____, et plus que n'importe quel autre administré actif dans l'économie vaudoise.
Quant au public visé par l'activité du prestataire (comme les abonnés à la revue « Courrier Association Y._____ », dans le cas particulier), il était partie à un autre rapport, en aval de celui qui lie le prestataire et l'organisme qui le finance. Cet autre rapport - qui peut consister en un échange de prestations (à prix réduit par exemple) ou en une action gratuite - n'est pas en cause ici et le nombre de bénéficiaires ne joue pas de rôle.
6.2 Au vu de ce qui précède, il y a lieu d'admettre qu'il n'existe pas de rapport d'échange suffisamment étroit entre les contributions versées par les entreprises membres de la Caisse F._____ et les activités que l'Association Y._____ déployait dans le cadre de l'action au service de l'économie privée. Sur ce point, le recours doit être rejeté.
7.
L'art. 17 al. 4 OTVA dispose ce qui suit:
"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 la présente ordonnance sont, dans tous les cas, imposables."
Selon la lettre de cette disposition, la notion d'exercice de la puissance publique est plus étroite que celle d'exécution de tâches relevant de l'administration publique. Il ne suffit dès lors pas qu'une personne se soit vue confier de telles tâches pour qu'elle soit exonérée, encore faut-il qu'elle fournisse des prestations dans l'exercice de la puissance publique (2A.93/1999, Archives 69 p. 882, RDAF 2000 II p. 83, RF 55/2000 p. 55, consid. 3c).

L'ordonnance régissant la taxe sur la valeur ajoutée ne définit pas la notion de puissance publique. L'art. 17 al. 4 OTVA introduisant une exception au principe de l'imposition qui découle de la nature de la TVA comme impôt général sur la consommation, cette notion doit être interprétée de manière autonome et plutôt étroite (2A.233/1997, précité, consid. 4a).

Selon la jurisprudence, une collectivité agit dans l'exercice de la puissance publique si elle prend des décisions par lesquelles elle oblige, de manière contraignante, une ou plusieurs personnes à accomplir un acte ou à s'en abstenir, décisions dont elle peut au besoin obtenir l'exécution. Cet exercice se caractérise par un rapport de subordination. Le transfert de l'exercice de la puissance publique à des organismes privés requiert toujours une délégation légale, voire constitutionnelle. 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 les trois conditions cumulatives suivantes: a) la collectivité déléguante a elle-même la compétence juridique d'effectuer l'activité en cause en exerçant la puissance publique; b) la délégation du droit d'accomplir cette activité à une personne ou à une organisation est prévue par la loi; c) l'organisation ou la personne qui agit en exerçant la puissance publique peut prendre en son propre nom des décisions au sens de l'art. 5 PA, à l'encontre desquelles des voies de recours sont ouvertes. En outre, des prestations ne sont fournies dans l'exercice de
la puissance publique que si elles ne sont pas commercialisables et ne sont pas ou ne pourraient pas être fournies par un tiers, ce principe visant à garantir la neutralité concurrentielle (ATF 125 II 480 consid. 8; 2A.93/1999, précité, consid. 4b et 4c).

Le fait que les prestations en cause ont une valeur économique constitue un indice qu'elles ne sont pas fournies dans l'exercice de la puissance publique, mais qu'elles revêtent un caractère commercial et sont effectuées contre rémunération, l'émolument ou ce qui en tient lieu en représentant la contre-prestation (ATF 125 II 480 consid. 8d; 2A.92/1999, Archives 70 p. 163, consid. 8c). L'annexe à l'ordonnance régissant la taxe sur la valeur ajoutée contient une liste - non exhaustive - d'activités de collectivités ou d'organismes délégataires de tâches publiques, qui sont réputées commerciales et, partant, imposables (cf. aussi art. 23 al. 2 LTVA).
8.
Le registre professionnel a été institué par arrêté du Conseil d'Etat du 20 juillet 1939 (arrêté du Conseil d'Etat du 20 juillet 1939 instituant un registre professionnel [Recueil des lois, décrets, arrêtés - devenu par la suite le « Recueil annuel de la législation vaudoise »; ci-après: Recueil - 1939 p. 103 ss]; ci-après: l'arrêté). L'inscription au registre professionnel était une condition pour engager des apprentis et recevoir des commandes de travaux ou de fournitures de la part de l'Etat (art. 8 de l'arrêté).

L'arrêté chargeait l'Association Y._____ d'organiser et de tenir le registre professionnel (art. 1er). Pour ce faire, l'Association Y._____ établissait des règlements tenant compte des particularités de chaque profession, règlements qui devaient être approuvés par les associations professionnelles intéressées ainsi que par le Conseil d'Etat (art. 2). Les demandes d'inscription, de radiation, de réinscription et de mutation devaient être adressées au Département de l'agriculture, de l'industrie et du commerce, qui les transmettait avec son préavis à l'Association Y._____ (art. 10). Le requérant et les associations professionnelles intéressées pouvaient recourir au Conseil d'Etat, dans les 10 jours, contre la décision de l'Association Y._____ (art. 12). Pour sa part, le Département précité pouvait demander que celle-ci expose les motifs de sa décision (art. 14). Par ailleurs, l'Association Y._____ percevait un émolument pour les inscriptions ou refus d'inscription, dont le montant était fixé par l'art. 11. Dans sa teneur du 11 mai 1984 (Recueil 1984 p. 93), cette disposition prévoyait les émoluments suivants: pour une nouvelle inscription, 50 fr. s'agissant d'une entreprise individuelle et 100 fr. dans le cas d'une
entreprise exploitée sous une raison sociale; 10 fr. pour une modification « concernant une entreprise dont le chef responsable reste le même » ainsi que pour un refus d'inscription. Au surplus, l'Association Y._____ facturait au requérant ses frais de port et de téléphone (art. 11 dernière phrase).
9.
Est litigieuse la question de savoir si, dans son rôle de teneur du registre professionnel, l'Association Y._____ fournissait des prestations dans l'exercice de la puissance publique, au sens de l'art. 17 al. 4 OTVA. Le litige

porte plus précisément sur une des conditions de la délégation de cet exercice: celle de la base légale.

L'autorité intimée a estimé qu'il suffisait que la délégation soit prévue dans une loi au sens matériel telle qu'une ordonnance ou un arrêté. De son point de vue, la délégation doit reposer sur une loi plutôt que sur un contrat. En revanche, l'exigence d'une base légale au sens formel serait formaliste à l'excès et conduirait souvent à nier la validité d'une délégation en matière de TVA, alors que celle-ci n'est pas contestée sur le plan cantonal, ce qui serait peu compatible avec le principe de la sécurité du droit. Dans le cas particulier, l'autorité intimée a donc estimé que l'arrêté précité constituait une base légale suffisante, de sorte que l'Association Y._____ n'était pas assujettie à la TVA pour la tenue du registre professionnel.

La recourante fait valoir que le droit administratif général exige, conformément au principe démocratique, que la délégation de prérogatives de puissance publique - à l'instar de la délégation législative - figure dans un acte soumis au référendum, soit au moins dans une loi au sens formel. Elle ne voit aucune raison pour qu'une délégation ne satisfaisant pas à cette condition - et qui, partant, serait invalide en droit administratif général - soit valide en droit fiscal. En l'occurrence, la délégation de la tenue du registre professionnel reposait uniquement sur un arrêté du Conseil d'Etat, de sorte qu'il s'agissait bien de la délégation de tâches administratives, mais pas d'une activité relevant de la puissance publique au sens de l'art. 17 al. 4 OTVA; partant, la tenue du registre professionnel était soumise à l'impôt.

L'intimé soutient que les conditions dont la jurisprudence fédérale fait dépendre la validité d'une délégation de compétence de l'autorité législative à l'autorité exécutive sont réunies en l'espèce. Il ne voit pas pour quel motif le droit de la TVA devrait se montrer plus formaliste à cet égard que le droit constitutionnel. Il affirme par ailleurs que le Conseil d'Etat vaudois était fondé à déléguer à l'Association Y._____ la tenue du registre professionnel sur la base des art. 11, 42 et 51 ss de la loi fédérale du 19 avril 1978 sur la formation professionnelle (en vigueur jusqu'au 31 décembre 2003; RO 1979 p. 1687 ss et les modifications ultérieures). En effet, ces dispositions autorisaient les cantons à déléguer aux associations professionnelles la formation des maîtres d'apprentissage ainsi que les examens professionnels et leur organisation; or, le registre professionnel vaudois recensait les personnes ayant réussi l'examen professionnel ou disposant d'une formation équivalente. Dans ces conditions, l'intimé estime qu'en tenant le registre professionnel, l'Association Y._____ fournissait des prestations dans l'exercice de la puissance publique, au sens de l'art. 17 al. 4 OTVA. Il prétend au demeurant que la recourante
n'a pas qualité pour contester la constitutionnalité d'une norme de délégation cantonale dans le cadre d'un recours de droit administratif. En effet, le grief selon lequel une norme cantonale ne constitue pas une base légale suffisante pourrait être soulevé seulement dans le cadre d'un recours de droit public, la qualité pour ce faire appartenant d'ailleurs aux seuls particuliers, à l'exclusion des collectivités publiques. De plus, en l'occurrence, la décision attaquée n'aurait pas été rendue en application de la norme cantonale de délégation, de sorte que celle-ci ne pourrait faire l'objet d'un contrôle (concret).
10.
10.1 La recourante ne s'en prend pas directement à la constitutionnalité de la norme cantonale de délégation, mais soutient qu'elle n'est pas conforme aux exigences de l'art. 17 al. 4 OTVA, disposition dont elle dénonce la violation. Comme la jurisprudence se rapportant principalement à cette norme se réfère aux conditions de la délégation de l'exercice de la puissance publique à des organismes privés, telles qu'elles ressortent du droit public, l'examen du grief implique de déterminer si, en l'espèce, les dispositions sur lesquelles repose la délégation à l'Association Y._____ de la tenue du registre professionnel satisfont à ces conditions. Il s'agit là d'une question préjudicielle qui peut être tranchée dans le cadre de la présente procédure.
10.2 Selon la doctrine, le transfert à des organismes privés de prérogatives découlant de la puissance publique, impliquant le pouvoir de rendre des décisions au sens technique (art. 5 PA), requiert une base légale formelle (Fritz Gygi, Verwaltungsrecht, Berne 1986, p. 56-58; Pierre Moor, Droit administratif, vol. III, Berne 1992, p. 105, 116; Tobias Jaag, Dezentralisierung und Privatisierung öffentlicher Aufgaben: Formen, Voraussetzungen und Rahmenbedingungen, in Idem [édit.], Dezentralisierung und Privatisierung öffentlicher Aufgaben, Zurich 2000, p. 23 ss, 38; Pierre Tschannen/Ulrich Zimmerli, Allgemeines Verwaltungsrecht, 2ème éd., Berne 2005, § 10 nos 2 s.). L'art. 178 al. 3 Cst. exige d'ailleurs une base légale formelle, plus généralement, pour confier des tâches administratives à des organismes ou personnes extérieurs à l'administration fédérale (Jean-François

Aubert/Pascal Mahon, Petit commentaire de la Constitution fédérale de la Confédération suisse, Zurich 2003, nos 9 s. ad art. 178).

Il est très fréquent que l'exécution de tâches publiques soit confiée à des organismes privés. Cela peut se faire notamment par le biais d'un contrat de droit administratif, d'un arrêté ou d'une ordonnance du Conseil d'Etat ou encore d'une décision d'un département. En pratique, il est alors souvent difficile de déterminer si, lorsqu'il exécute ces tâches, l'organisme privé exerce la puissance publique au sens mentionné plus haut (consid. 7), c'est-à-dire s'il rend des décisions contraignantes. L'existence d'une base légale formelle habilitant la collectivité à transférer à un organisme privé le pouvoir de rendre des décisions constitue dès lors un critère d'application simple, tant pour l'assujetti - qui est responsable de l'imposition correcte et complète de son chiffre d'affaires en vertu du principe de l'auto-taxation sur lequel se fonde la TVA - que pour l'administration fiscale, ce qui renforce la sécurité juridique.

Au demeurant, il se justifie que l'exigence de base légale formelle vaille aussi bien en droit de la TVA, en relation avec l'art. 17 al. 4 OTVA, qu'en droit administratif général. En effet, lorsqu'une norme de droit fiscal ou la jurisprudence y relative se réfère à une notion de droit administratif général - comme, en l'occurrence, la délégation de l'exercice de la puissance publique à des organismes privés - il convient en principe, pour des motifs tenant à la sécurité juridique, que le droit fiscal reprenne à son compte la réglementation que le droit administratif général a élaborée à ce propos. Les travaux préparatoires se rapportant à l'ordonnance régissant la taxe sur la valeur ajoutée et à la loi du même nom ne contiennent aucun élément qui puisse conduire à une autre conclusion.
10.3 En l'occurrence, la délégation de la tenue du registre professionnel à l'Association Y._____ reposait sur l'arrêté du Conseil d'Etat. Une base légale formelle n'existait ni en droit fédéral, ni en droit cantonal. En droit fédéral, la délégation ne pouvait se fonder en particulier sur la loi fédérale du 19 avril 1978 sur la formation professionnelle, car celle-ci autorisait les cantons à déléguer aux associations professionnelles uniquement l'exécution des cours de formation pour maîtres d'apprentissage (art. 11) ainsi que l'organisation des examens de fin d'apprentissage (art. 42), des examens professionnels et des examens professionnels supérieurs (art. 51). En droit cantonal, ni l'ancienne Constitution du canton de Vaud, du 1er mars 1885 (Recueil 1885 p. 25), encore en vigueur durant les périodes litigieuses en l'espèce, ni la loi du 11 février 1970 sur l'organisation du Conseil d'Etat (RS/VD 172.115), ni les lois cantonales sur la formation professionnelle successives (du 23 mai 1950 [Recueil 1950 p. 134 ss], du 14 décembre 1965 [Recueil 1965 p. 401 ss], du 1er juin 1983 [Recueil 1983 p. 178 ss]et du 1er septembre 1990 [Recueil 1990 p. 472 ss]) ne contiennent de norme générale habilitant le Conseil d'Etat à déléguer
une tâche d'exécution à un organisme privé.

En l'absence d'une base légale formelle autorisant le transfert à l'Association Y._____ du pouvoir de rendre des décisions, il y a lieu d'admettre que les prestations effectuées dans le cadre de la tenue du registre professionnel n'étaient pas fournies dans l'exercice de la puissance publique et que les « émoluments » en cause représentaient la contre-prestation de celles-ci. Cette conclusion s'impose d'autant plus que la notion de « puissance publique » au sens de l'art. 17 al. 4 OTVA doit être interprétée de manière restrictive.

Au surplus, on peut se demander si l'Association Y._____ rendait véritablement des décisions au sens technique. Il faut relever en effet que les demandes d'inscription devaient être adressées au Département de l'agriculture, de l'industrie et du commerce, lequel établissait un préavis qui était transmis à l'Association Y._____ avec la réquisition d'inscription. Même si ce préavis ne liait apparemment pas l'Association Y._____, il avait assurément pour effet de restreindre, de fait, son pouvoir de décision. A cela s'ajoute que les décisions de l'Association Y._____ n'étaient en principe pas motivées, puisque, selon l'art. 14 de l'arrêté, le Département compétent - auteur du préavis - pouvait demander l'exposé des motifs d'une décision. Enfin, dans le cadre d'une procédure d'exécution forcée portant sur les émoluments, il n'est pas établi que l'Association Y._____ ait été habilitée à rendre une décision valant titre de mainlevée. La question de la nature de ses prononcés peut demeurer ouverte, le recours devant de toute manière être admis en raison de l'absence de base légale formelle.
11.

Les considérants qui précèdent conduisent à l'admission partielle du recours.

Les frais de justice, d'un montant de 10'000 fr., seront supportés pour moitié par la recourante, dont les intérêts pécuniaires sont en cause (art. 156 al. 2 OJ), et pour moitié par l'intimé (art. 153, 153a et 156 al. 3 OJ). L'intimé a droit à une indemnité de dépens réduite (art. 159 al. 3 OJ), qu'il convient de mettre à la charge de la recourante.

Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce:
1.
Le recours est partiellement admis dans le sens des considérants et la décision de la Commission fédérale de recours en matière de contributions du 11 février 2005 est annulée, sauf en ce qui concerne les contributions à l'action au service de l'économie privée.
2.
La cause est renvoyée à la Commission fédérale de recours en matière de contributions pour nouvelle décision sur les frais et dépens de la procédure devant elle et à l'Administration fédérale des contributions pour qu'elle statue à nouveau sur le fond dans le sens des considérants.
3.
Un émolument judiciaire de 10'000 fr. est mis pour moitié à la charge de l'Administration fédérale des contributions et pour moitié à la charge de l'intimé.
4.
L'Administration fédérale des contributions versera à l'intimé une indemnité de dépens réduite de 5'000 fr.
5.
Le présent arrêt est communiqué en copie aux parties et à la Commission fédérale de recours en matière de contributions.
Lausanne, le 8 mai 2006
Au nom de la IIe Cour de droit public
du Tribunal fédéral suisse
Le président: Le greffier: