Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2A.83/2006 /fzc

Arrêt du 18 octobre 2006
IIe Cour de droit public

Composition
MM. et Mme les Juges Merkli, Président,
Betschart, 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

X._____,
intimé,
représenté par Me Isabel von Fliedner, avocate,
Commission fédérale de recours en matière de contributions, avenue Tissot 8, 1006 Lausanne.

Objet
taxe sur la valeur ajoutée; huissier judiciaire; puissance publique,

recours de droit administratif contre la décision de la Commission fédérale de recours en matière de contributions du 9 janvier 2006.

Faits:
A.
X._____ (ci-après: l'assujetti ou l'intimé) est huissier judiciaire à Genève. Il est immatriculé dans le registre des assujettis à la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après: TVA) depuis le 1er janvier 1995.

Les activités des huissiers judiciaires genevois sont notamment les suivantes:

- Ils établissent des constats, dressent des protêts, procèdent à des saisies provisionnelles et établissent des inventaires pour le compte de tiers. Le traitement fiscal de ces activités, qui sont soumises à la TVA, n'est pas litigieux en l'espèce.

- Ils procèdent à des significations (notifications).

- Ils interviennent lors de ventes aux enchères volontaires ou forcées.

- Ils assurent un service auprès des tribunaux.
- Ils interviennent au stade de l'exécution des jugements, notamment dans le cadre de procédures d'évacuation forcée de locataires.
B.
Les 11 et 12 octobre 1999 et 17 et 18 janvier 2000, l'Administration fédérale des contributions, Division principale de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après: l'Administration fédérale ou la recourante) a procédé auprès de

l'assujetti à un contrôle portant sur les périodes fiscales allant du 1er trimestre 1995 au 2ème trimestre 1999. Au terme de ce contrôle, elle a établi le décompte complémentaire no 121432, d'un montant de 137'825 fr. plus intérêts moratoires.

L'assujetti a contesté ce décompte à hauteur de 136'500 fr. Il a notamment critiqué l'imposition des droits d'enregistrement que le canton de Genève percevait par son intermédiaire. Il s'est également prévalu d'assurances qu'il aurait reçues de l'Administration fédérale en invoquant le principe de la bonne foi.

Par décision du 12 février 2003, l'Administration fédérale a ramené le montant dû par l'assujetti au titre de la TVA pour les périodes fiscales considérées à 106'182 fr. plus intérêts moratoires. Elle a admis que les droits d'enregistrement ne faisaient pas partie de la contre-prestation et ne devaient pas être soumis à la TVA. Pour le reste, elle a considéré que les activités énumérées ci-dessus n'impliquaient pas de rendre des décisions obligatoires, de sorte qu'elles ne relevaient pas de la puissance publique et étaient imposables. Elle a également nié que les conditions du droit à la protection de la bonne foi aient été réunies.

La réclamation interjetée contre cette décision a été rejetée par décision du 15 septembre 2004. Par compensation avec un solde créditeur de 16'955 fr. 55 pour le troisième trimestre 1999, le solde de l'impôt dû pour les périodes fiscales allant du 1er trimestre 1995 au 2ème trimestre 1999 a été ramené à 89'226 fr. 45 (= 106'182 ./. 16'955.55) plus intérêts moratoires.

La décision sur réclamation a été déférée à la Commission fédérale de recours en matière de contributions (ci-après: la Commission de recours ou l'autorité intimée). Après avoir indiqué dans les considérants de sa décision du 9 janvier 2006 que le recours devait être admis pour constatation incomplète des faits et la cause renvoyée à l'Administration fédérale pour qu'elle établisse l'état de fait déterminant et statue à nouveau (consid. 3c et 5), cette autorité a admis purement et simplement le recours dans le dispositif de sa décision. Elle a considéré que, s'agissant des activités de l'assujetti liées aux ventes aux enchères et à l'exécution des jugements ainsi que du service auprès des tribunaux, les trois conditions de la délégation de l'exercice de la puissance publique au sens de l'art. 17 al. 4 de l'ordonnance du 22 juin 1994 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (OTVA; RO 1994 II 1464 et les modifications ultérieures) étaient réunies. La condition que le délégataire puisse rendre des décisions en son propre nom, était, en particulier, réalisée, même si des voies de droit n'étaient pas toujours ouvertes à l'encontre des décisions; il ne s'agissait pas là, en effet, d'un élément constitutif de la notion de décision dans le
contexte de la délégation de l'exercice de la puissance publique au sens de la disposition précitée. La Commission de recours a donc estimé que les activités de l'assujetti relevaient de la puissance publique, sauf si elles constituaient des prestations fournies et facturées directement au canton de Genève, à l'égard de qui l'assujetti ne pouvait exercer la puissance publique. L'état de fait ressortant de la décision attaquée ne permettant pas de définir la part du chiffre d'affaires se rapportant à de telles opérations, le dossier devait être retourné à l'Administration fédérale pour qu'elle détermine cette part et rende une nouvelle décision. Au demeurant, la Commission de recours a estimé que les conditions du droit à la protection de la bonne foi n'étaient pas 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 la décision du 9 janvier 2006 et de confirmer la décision sur réclamation du 15 septembre 2004. Elle dénonce une violation de l'art. 17 al. 4 OTVA.

La Commission de recours a renoncé à déposer des observations. Sur le fond, l'intimé conclut en substance à ce que le Tribunal de céans dise que les émoluments qu'il a perçus sur la base de l'art. 17 du règlement d'exécution de la loi genevoise sur les ventes volontaires aux enchères publiques (RS/GE I 2 30.01) ne sont pas soumis à la TVA et ordonne la restitution de l'impôt y relatif, à ce qu'il dise qu'il s'est acquitté de l'intégralité des montants dus au titre de la TVA pour les périodes fiscales litigieuses et annule la décision sur réclamation du 15 septembre 2004 ainsi que le décompte complémentaire no 121432 et à ce qu'il déboute la recourante de toutes ses conclusions, le tout sous suite de frais et dépens. A titre préalable, il requiert son audition ainsi que celle du Procureur de la République et canton de Genève.

Le Tribunal fédéral considère en droit:
1.
1.1 Lorsqu'il existe une contradiction entre le dispositif et la motivation d'une décision administrative ou d'un jugement, il convient - sous réserve du droit à la protection de la bonne foi - d'en dégager le sens véritable, en s'écartant au besoin du sens littéral (ATF 120 V 496 consid. 1; C 280/95 consid. 1c).

En l'occurrence, il ressort clairement de la motivation de la décision entreprise qu'elle conduit à l'admission partielle du recours et au renvoi de la cause à l'autorité intimée pour qu'elle complète l'état de fait et statue à nouveau. Le fait que le dispositif prononce l'admission pure et simple du recours semble procéder d'une inadvertance. On est donc en présence d'une décision de renvoi.

Le prononcé par lequel une autorité renvoie la cause à l'autorité inférieure pour qu'elle rende une nouvelle décision constitue en principe une décision incidente. Il s'agit en effet d'une simple étape avant la décision finale qui doit mettre un terme à la procédure. Une décision de renvoi revêt en revanche le caractère d'une décision finale si elle tranche une question de principe de manière à lier l'autorité inférieure (ATF 129 I 313 consid. 3.2; 118 Ib 196 consid. 1b). Tel est bien le cas en l'espèce, dans la mesure où l'autorité intimée a jugé que seules les prestations que l'intimé fournissait et facturait directement au canton de Genève étaient soumises à l'impôt, les autres relevant de la puissance publique et étant exonérées.
1.2 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 - quoi qu'en dise l'intimé - 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).
1.3 Dans la procédure de recours de droit administratif, la possibilité de déposer un recours joint n'existe que lorsque la loi le prévoit. Tel n'est pas le cas en matière de TVA (cf. 2A.253/2000, Archives 71 p. 251, consid. 1c). Par conséquent, les conclusions dans lesquelles l'intimé demande, sur le fond, autre chose que le rejet du recours, sont irrecevables.
1.4 Lorsque le recours est dirigé, comme en l'occurrence, contre la décision d'une autorité judiciaire, le Tribunal fédéral est lié par les faits constatés dans la décision, sauf s'ils sont manifestement inexacts ou incomplets ou s'ils ont été établis au mépris de règles essentielles de procédure (art. 104 lettre b et 105 al. 2 OJ; ATF 132 I 42 consid. 3.1 p. 43/44). Aussi la possibilité d'alléguer des faits nouveaux ou de faire valoir de nouveaux moyens de preuve est-elle très restreinte (ATF 130 II 149 consid. 1.2 p. 154; 128 II 145 consid. 1.2.1 p. 150). Selon la jurisprudence, seules sont admissibles dans ce cas les preuves que l'instance inférieure aurait dû retenir d'office, et dont le défaut d'administration constitue une violation de règles essentielles de procédure (ATF 131 II 548 consid. 2.4 p. 551; 128 II 145 consid. 1.2.1 p. 150).
1.5 L'intimé requiert son audition ainsi que celle du Procureur de la République et canton de Genève, au demeurant sans indiquer précisément ce qu'il entend prouver par ce moyen. La Cour de céans s'estime toutefois suffisamment renseignée sur la base des pièces du dossier, si bien qu'il sied d'écarter cette requête.
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 1999.
3.
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 la généralité 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), conformément à la nature de l'impôt et au principe de la neutralité concurrentielle, tout en permettant une application plus simple de la loi.
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 (2A.93/1999, précité, consid. 4b et 4c).

Dans une affaire récente, le Tribunal fédéral a précisé que l'habilitation de déléguer le pouvoir de rendre des décisions devait être contenue dans une base légale formelle. Outre qu'elle est conforme aux règles posées par le droit administratif et constitutionnel, l'exigence d'une telle base légale représente en effet un critère d'application simple - tant pour les assujettis que pour l'administration fiscale -, alors qu'il est souvent difficile de déterminer si, lorsqu'il exécute les tâches publiques qui lui sont confiées, le délégataire rend des décisions contraignantes (2A.167/2005, consid. 10.2).

Selon son texte, l'art. 17 al. 4 OTVA vise la situation où la collectivité publique ou son délégataire fournit des prestations en exerçant la puissance publique et où l'administré à l'égard de qui celle-ci s'exerce verse en contrepartie une "taxe", une "redevance" ou une "autre contribution". L'existence d'un rapport d'échange entre les prestations fournies et la "contribution" n'empêche pas que celles-là relèvent de la puissance publique (voir la formulation "même s'ils prélèvent [...]). D'un autre côté, pour que la question de la qualification des prestations se pose, il doit exister une contre-prestation, car, à défaut, les prestations ne sont pas faites à titre onéreux et, partant, ne sont de toute manière pas soumises à l'impôt (art. 4 lettres a et b OTVA). De plus, les prestations prétendument fournies dans l'exercice de la puissance publique doivent se trouver dans un rapport d'échange avec la contribution versée par l'administré. Cette condition revêt une importance particulière en cas de délégation de la puissance publique. Elle implique en effet de distinguer deux rapports juridiques: d'une part, les relations entre la collectivité déléguante et le délégataire et, d'autre part, les rapports entre ce dernier et
l'administré à l'égard de qui la puissance publique est exercée et qui verse la contribution; selon ses termes, c'est seulement à ces seconds rapports que l'art. 17 al. 4 OTVA s'applique (cf. 2A.384/2001, Archives 72 p. 226, RDAF 2002 II p. 265, consid. 4.4; 2A.105/2000, Archives 70 p. 92, RDAF 2001 II p. 535, consid. 5). De même que le délégataire doit pouvoir rendre des décisions en son propre nom, ses prestations doivent être facturées à l'administré à l'égard de qui la puissance publique est exercée (soit en général au destinataire de la décision), et non pas à la collectivité déléguante. Cela implique que le délégataire exerce son activité de manière indépendante - ce qui n'exclut pas un certain contrôle de la part de celle-là - et pour son propre compte (Rivier/Rochat Pauchard, Droit fiscal suisse, La taxe sur la valeur ajoutée, Fribourg 2000, p. 180).

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. 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. 8b et 8d; 2A.92/1999, Archives 70 p. 163, SJ 2000 I p. 396, 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).
4.
4.1 S'agissant des prestations liées aux ventes aux enchères, la recourante distingue entre les ventes aux enchères volontaires, organisées pour le compte de maisons de ventes, celles que l'intimé est chargé d'organiser par le Département des institutions du canton de Genève et celles dont l'organisation lui est confiée par l'Office des poursuites et des faillites. Dans le premier cas, la collectivité déléguante elle-même, à savoir l'Etat de Genève, n'aurait pas de prérogatives de puissance publique en relation avec ce type d'enchères. De plus, en organisant celles-ci, l'intimé se limiterait à effectuer des actes matériels; les mesures qu'il peut prendre ne constitueraient pas des décisions contraignantes. Cette dernière condition ferait défaut également dans les deux autres cas, où, par ailleurs, il serait établi (ventes aux enchères sur réquisition du Département des institutions) ou hautement vraisemblable (ventes de biens en mains de l'Office des poursuites et faillites) que l'intimé facture ses prestations à l'Etat. Dans le cadre du service auprès des tribunaux, l'intimé accomplirait des actes purement matériels, en facturant de plus ses prestations à l'Etat de Genève. S'agissant de ses activités en relation avec l'exécution
des jugements d'évacuation, la norme de délégation serait insuffisante et l'intimé se limiterait à des actes purement matériels.
4.2 L'intimé critique en partie les faits retenus par la recourante, ou l'appréciation que cette dernière en a faite. De son point de vue, il y a lieu de s'en tenir à l'état de fait ressortant de la décision attaquée.

Selon l'intimé, l'exercice de la puissance publique ne présuppose pas la compétence de rendre des décisions au sens de l'art. 5 PA, mais, plus largement, celle de faire usage de la contrainte dans l'intérêt public, condition qui est réalisée en relation avec de nombreux actes matériels (Realakte). L'intimé conteste également le point de vue de l'autorité intimée selon lequel les prestations qu'il facture à l'Etat de Genève ne relèvent pas de la puissance publique; à son avis, seule la nature de l'activité exercée est déterminante au regard de l'art. 17 al. 4 OTVA. Par ailleurs, le fait que la recourante refuse de prendre en considération les prérogatives de puissance publique que l'Etat de Genève a attribuées aux huissiers judiciaires serait contraire à l'art. 3 de la Constitution fédérale.

S'agissant plus spécifiquement des ventes aux enchères, l'intimé agirait en qualité d'officier public représentant l'autorité et chargé de la police des enchères. Dans le cas des enchères volontaires, son intervention prendrait la forme d'actes matériels mais aussi de décisions sujettes à « plainte ». Dans le cas des enchères déléguées par l'Office des poursuites et des faillites ou ordonnées par autorité de justice, l'intimé agirait au nom et pour le compte de l'Etat déléguant, dans le cadre de l'exécution des jugements, laquelle fait partie de l'exercice du pouvoir judiciaire. S'agissant du service auprès des tribunaux, l'intimé serait chargé notamment de la police des audiences et serait amené à prendre des décisions. Son activité ferait partie de l'exercice du pouvoir judiciaire, comme celle qu'il déploie en relation avec l'exécution des jugements. Les prestations que l'intimé fournit dans ce dernier cadre relèveraient donc également de la puissance publique, même s'il fallait les qualifier d'actes matériels.
5.
5.1 Dans le canton de Genève, les huissiers judiciaires sont des officiers ministériels au même titre que les notaires. Il s'agit d'une profession libérale indépendante dont les membres ne sont pas inscrits au registre du commerce (site Internet officiel de l'Etat de Genève, rubrique « Chambre des huissiers judiciaires de Genève »).

Le statut des huissiers judiciaires est régi notamment par les art. 144 ss de la loi genevoise sur l'organisation ju-

diciaire du 22 novembre 1941 (RS/GE E 2 05; ci-après: LOJ), par le règlement du Conseil d'Etat sur l'exercice de la profession d'huissier judiciaire, du 3 juillet 1964 (RS/GE E 6 15.04; ci-après: le règlement) et par celui fixant le tarif des émoluments des huissiers judiciaires, du 31 octobre 1984 (RS/GE E 6 15.06; ci-après: le tarif).

Au nombre de neuf (art. 1 du règlement), les huissiers judiciaires sont nommés par le Conseil d'Etat (art. 144 LOJ). Ils ont pour tâches d'instrumenter dans toute l'étendue du canton et d'assurer le service près les tribunaux. Ils sont en outre chargés de tous les actes que la loi leur confie, en particulier des ventes aux enchères volontaires ou par autorité de justice. Ils peuvent être appelés à suppléer les huissiers du Parquet ou ceux de l'office des poursuites et de l'office des faillites (art. 147 al. 1, 3 et 4 LOJ). Les huissiers judiciaires « sont tenus d'exercer leur ministère toutes les fois qu'ils en sont requis et sans acception de personne » (art. 12 al. 1 du règlement). Dans l'exercice de leurs activités, ils sont tenus au secret de fonction (art. 13 al. 1 du règlement) et sont soumis à la surveillance d'une commission (art. 149 al. 1 LOJ). Sous réserve des art. 17 et 18 du règlement d'exécution de la loi sur les ventes volontaires aux enchères publiques, ils ne peuvent réclamer d'autres émoluments ou honoraires que ceux prévus par le tarif (art. 9 al. 1 du tarif). Les contestations y relatives sont tranchées par une commission de taxation (art. 9 al. 2 du tarif).
5.2 En matière de ventes volontaires aux enchères publiques, les obligations des huissiers judiciaires sont déterminées par la loi sur les ventes volontaires aux enchères publiques, du 24 juin 1983 (RS/GE I 2 30; ci-après: la loi sur les ventes volontaires) et par le règlement d'exécution de celle-ci, précité (art. 15 du règlement sur l'exercice de la profession d'huissier judiciaire).

En principe, toute vente volontaire aux enchères publiques d'objets mobiliers doit être faite par l'intermédiaire d'un huissier judiciaire, agissant en qualité d'officier public (art. 1 al. 1 de la loi sur les ventes volontaires) au sens de l'art. 61 al. 1 CO, dont les rapports avec le vendeur ne sont donc pas soumis aux règles du code des obligations sur le mandat, mais au droit public cantonal (rapport de la commission chargée d'examiner le projet de loi sur les ventes volontaires aux enchères publiques, Mémorial des séances du Grand Conseil 1981 p. 3273 ss, 3307 ad art. 19). Les enchères sont dirigées par l'huissier ou par un crieur par qui il peut se faire assister, sous sa responsabilité (cf. art. 1 al. 2 de la même loi). L'huissier détermine de cas en cas les clauses essentielles des conditions de vente (art. 8 al. 1 du règlement d'exécution de celle-ci). Il exerce la police des enchères. Il veille à ce que le libre jeu des enchères ne soit en aucune façon entravé ou faussé (art. 17 al. 1 et 2 de la même loi). Il lui est interdit d'exercer ses fonctions pour la vente d'objets qui compromettent les bonnes moeurs ou l'ordre public ou qu'il sait ou doit savoir être le produit d'une infraction ou être frappés d'un droit faisant obstacle à la vente (art. 3 al. 2 de la même loi). L'huissier dresse ou fait dresser sous sa responsabilité le procès-verbal de la vente (art. 10 al. 1 de la même loi), lequel doit porter son sceau et sa signature (art. 15 al. 2 du règlement d'exécution de celle-ci). Des extraits du procès-verbal ne peuvent être communiqués, sur demande écrite et motivée, qu'aux personnes justifiant d'un intérêt légitime à l'obtention des renseignements qu'ils contiennent; la décision appartient au chef du Département de justice, police et sécurité (art. 16 al. 1 et 3 du règlement d'exécution). Pour le cas où l'adjudication est contestée, l'art. 9 al. 5 de la loi sur les ventes volontaires dispose ce qui suit:
« En cas de contestation, l'huissier décide si l'enchère est valable; au besoin, il annule immédiatement l'adjudication. Il inscrit sa décision au procès-verbal en indiquant et la cause de la contestation et les motifs de sa décision. Il rouvre les enchères. »
Selon les travaux préparatoires, l'huissier ne tranche pas le litige en dernier ressort, car, en vertu de l'art. 230 CO, tout intéressé peut saisir le juge, dans les dix jours, aux fins de faire annuler les enchères dont le résultat a été altéré par des manoeuvres illicites ou contraires aux moeurs. La mention de la contestation au procès-verbal permet au juge de statuer en connaissance de cause (séance du Grand Conseil du 17 septembre 1981, intervention de Bernard Ziegler, Mémorial des séances du Grand Conseil 1981, p. 3334; voir toutefois Denis Piotet, Droit cantonal complémentaire, Traité de droit privé suisse vol. I t. II, Bâle/Francfort-sur-le-Main 1998, p. 346 no 1062 et Jean-Paul Vulliéty, Commentaire Romand, Code des obligations I, Genève/Bâle/Munich 2003, no 39 ad art. 230 CO, selon lesquels la faculté que certains cantons confèrent à l'autorité qui dirige les enchères de statuer sur l'adjudication en cas de contestation est indépendante de la voie de l'art. 230 CO).

Pour les prestations qu'il fournit dans l'exercice de ses fonctions d'officier public, l'huissier perçoit des émoluments équivalant à un pourcentage du "produit brut et total de la vente des objets mis en vente par le même

vendeur", augmenté du "dixième du prix de réserve total des objets appartenant au même vendeur retirés faute d'enchères suffisantes" (art. 13 de la même loi; art. 17 al. 1 du règlement d'exécution de celle-ci). Le pourcentage est fixé par un barème dégressif figurant à l'art. 17 al. 1 du règlement d'exécution; le taux (compris entre 0,18 et 4%) décroît à mesure que le produit servant de base de calcul augmente et que le nombre de vendeurs regroupés dans une même vente s'accroît. Les émoluments sont à la charge des vendeurs (cf. rapport précité, Mémorial des séances du Grand Conseil 1981 p. 3304 ad art. 13).

A côté de son ministère, l'huissier peut être mandaté aux fins d'organiser la vente (art. 4 de la même loi). Dans ce cas, il facture des honoraires (art. 18 du règlement d'exécution), qui sont soumis à la TVA.

Il ressort du rapport de révision et de factures figurant au dossier que l'intimé a facturé ses prestations aux maisons de vente. Les factures en question, au nombre de quinze, contiennent d'ailleurs le poste "honoraires" (trois d'entre elles précisent: "honoraires selon tarif de la Chambre des huissiers judiciaires de Genève"), sans mentionner les émoluments.
5.3 Les huissiers judiciaires procèdent également à des ventes aux enchères par autorité de justice (art. 147 al. 3 LOJ). Ainsi, ils sont chargés par le Département des institutions (auparavant Département de justice, police et sécurité) du canton de Genève de procéder à la vente aux enchères - autorisée par le juge - des biens entreposés dans le garde-meuble de l'Etat à la suite d'évacuations. Ils facturent alors leurs émoluments et leurs honoraires au Département précité. De telles ventes constituent des ventes judiciaires mobilières régies par les art. 498 à 502 de la loi de procédure civile du canton de Genève du 10 avril 1987 (RS/GE E 3 05; ci-après: LPC). Elles ont lieu « par le ministère d'un notaire ou d'un huissier commis à cet effet » (art. 498 LPC). En pratique, le notaire désigne un huissier pour la vente et assiste à celle-ci (Bertossa/Gaillard/Guyet/Schmidt, Commentaire de la loi de procédure civile du canton de Genève du 10 avril 1987, Genève 1989 ss, no 5 ad art. 498). L'art. 9 de la loi sur les ventes volontaires est applicable par analogie à l'adjudication (Bertossa/Gaillard/Guyet/Schmidt, op. cit., no 3 ad art. 499).

Enfin, les huissiers judiciaires sont également mandatés par l'Office des poursuites et des faillites aux fins de vendre aux enchères les objets qui se trouvent sous la garde de celui-ci. Ces ventes relèvent de l'exécution forcée et sont régies exclusivement par le droit fédéral (Bertossa/Gaillard/Guyet/Schmidt, op. cit., no 1 ad art. 498 ss), principalement par la loi fédérale du 11 avril 1889 sur la poursuite pour dettes et la faillite (LP).
5.4 Dans le cadre du service auprès des tribunaux, les huissiers judiciaires procèdent aux significations en matière civile (art. 10 LPC) et pénale (art. 37, 220, 223 et 254 du code de procédure pénale du 29 septembre 1977 [RS/GE E 4 20; ci-après: CPP]). Ils n'ont pas le monopole des significations qui peuvent également être effectuées par le greffe (en matière civile, art. 10 LPC) et, pour certains actes pénaux, par un agent de la force publique ou par le greffe (dispositions précitées du CPP). Le tarif fixe les émoluments qui sont dus aux huissiers judiciaires pour les significations (art. 1 et 4). Le cas échéant, ces émoluments sont dus par la partie qui requiert la notification (cf. la "note de frais et honoraires" de l'intimé du 20 avril 1999).

Par ailleurs, les huissiers judiciaires assurent le service des audiences auprès des tribunaux civils et pénaux. Ils exécutent les ordres du président pour tout ce qui est relatif à l'audience et ils accompagnent le tribunal ou les juges dans leurs transports sur les lieux (art. 18 al. 1 du règlement). Ils assurent la police des audiences pendant les suspensions, lorsque le président du tribunal n'est pas présent dans la salle. Ils procèdent à la vérification des convocations et de l'identité des parties et des témoins. Ce sont eux qui décident si une personne est autorisée à entrer dans la salle d'audience. Au pénal, ils vérifient la liste des jurés et l'existence d'éventuels motifs de récusation. Le tarif fixe les émoluments dus aux huissiers judiciaires (art. 8) qui les facturent aux juridictions concernées. Ces émoluments font partie des « frais exposés dans la cause », qui sont mis à la charge de la partie qui succombe (art. 176 al. 1, 181 al. 1 et al. 2 lettre b LPC).
5.5 Les huissiers judiciaires interviennent au stade de l'exécution des jugements (cf. art. 45 al. 2 et 105 LOJ, cette dernière disposition énonçant la formule qui doit figurer sur les expéditions exécutoires de tous les actes et jugements), plus précisément des jugements civils portant sur autre chose qu'une somme d'argent ou des sûretés à fournir, c'est-à-dire en dehors du champ d'application de la loi fédérale sur la poursuite pour dettes et la faillite. La procédure d'exécution est la suivante.

L'autorité compétente pour l'exécution des jugements en question est le Ministère public (art. 45 al. 1 LOJ). Celui-ci « peut, sur la demande des parties, enjoindre aux huissiers de prêter leur ministère et requérir main-forte, lorsque c'est nécessaire » (art. 45 al. 2 LOJ). Il peut engager directement les agents de la force publique (art. 45 al. 3 LOJ).

L'exécution doit être précédée d'une sommation faite au débiteur de se conformer au jugement, qui est effectuée par acte d'huissier. La sommation reproduit le dispositif du jugement et rappelle la teneur de l'art. 477 LPC (art. 473 al. 1 et 2 LPC), disposition selon laquelle toutes les contestations qui s'élèvent sur l'exécution forcée sont de la compétence du Tribunal de première instance.

Si le débiteur n'obtempère pas, le jugement est exécuté sur ordre du Procureur général (art. 474 al. 1 LPC). L'exécution est opérée par la contrainte, par l'intervention d'un huissier judiciaire ou, si nécessaire, par la police. L'huissier judiciaire présente au débiteur la décision d'exécution du Procureur général; en cas de besoin, il peut faire appel à la police (courrier du Procureur général à l'intimé du 10 mars 2006). Dans tous les cas, l'huissier judiciaire dresse un procès-verbal de l'exécution (art. 475 LPC).

S'agissant en particulier d'une décision d'évacuation, avant qu'il ne soit procédé à l'exécution, le Procureur général convoque les parties. Après les avoir entendues, il peut, « pour des motifs humanitaires, surseoir à l'exécution dans la mesure nécessaire pour permettre le relogement du locataire » (art. 474A al. 1 et 2 LPC). Cette compétence de surseoir à l'exécution pour des motifs humanitaires appartient donc au Procureur général et non à l'huissier judiciaire, comme l'indique la décision attaquée. Pour sa part, l'huissier judiciaire se rend sur place muni de l'ordonnance d'exécution du Procureur général. Selon les cas, il fait changer les cylindres de la porte d'entrée par le serrurier qui l'accompagne, se fait remettre une clef par les occupants à qui il accorde un bref délai pour déménager ou fait expulser ceux-ci par la police.

Les huissiers judiciaires perçoivent des émoluments pour l'établissement du procès-verbal de l'exécution et leur déplacement sur les lieux (art. 7 al. 1 et 4 du tarif). « Exceptionnellement », ils peuvent facturer à la partie qui requiert l'exécution des honoraires « en rapport avec l'importance du travail nécessité par l'exécution d'un jugement » (art. 7 al. 5 du tarif).
6.
6.1 L'intervention des huissiers judiciaires en qualité d'officiers publics lors des ventes aux enchères volontaires tend à assurer le respect des prescriptions légales et le bon déroulement des enchères. Leur rôle relève de la juridiction gracieuse (Piotet, op. cit., p. 343 nos 1048 s. spéc. n. 23). Opposée à la juridiction contentieuse, la juridiction gracieuse ou non contentieuse est définie de diverses manières par la doctrine (voir l'aperçu in Fridolin Walther, Die aktuelle Situation der Freiwilligen Gerichtsbarkeit nach schweizerischem Recht, Zeitschrift für Zivilprozess 2004, p. 421 ss, 429 ss). Les auteurs s'accordent à dire qu'elle désigne l'activité d'une autorité judiciaire ou administrative dans des affaires non contentieuses tendant à la création, la modification ou la suppression de droits privés (voir en particulier les définitions de Hohl, Kummer, Staehelin/Sutter et Walder, citées par Walther, loc. cit.). Certains auteurs précisent qu'il s'agit d'une activité administrative (« Verwaltungstätigkeit »: Guldener et Walder cités par Walther, loc. cit.) et souveraine (« hoheitliche Tätigkeit »: Staehelin/Sutter cités par Walther, loc. cit.; « obrigkeitliches Verfahren »: Max Guldener, Schweizerisches Zivilprozessrecht, 3ème éd., Zurich 1979, p. 42). L'exercice de la juridiction gracieuse dans le cadre des ventes aux enchères volontaires représente ainsi l'exécution d'une tâche relevant de l'administration publique; les cantons tirent leur compétence en la matière de l'art. 236 CO (Piotet, op. cit., no 1037).

S'agissant de savoir si l'activité en question relève de la puissance publique, il convient de distinguer deux rapports: d'une part, les relations entre les maisons de vente et les huissiers et, d'autre part, les rapports entre ces derniers et les participants aux ventes aux enchères (vendeurs et enchérisseurs/acheteurs). Le litige porte sur le traitement fiscal des émoluments que les huissiers facturent aux maisons de vente; c'est ainsi le premier rapport qui est en cause. Ce rapport relève du mandat. Il est vrai que les maisons de vente chargent les huissiers d'une tâche prévue par la loi; cela ne change toutefois rien au caractère imposable des prestations fournies (art. 7 OTVA), car les relations des huissiers avec les maisons de vente ne représentent pas un exercice de la puissance publique à l'égard de ces dernières. Les huissiers exercent la police des enchères à l'égard des parti-

cipants aux ventes aux enchères (qui au demeurant ne leur versent rien directement). Il s'agit d'autres rapports juridiques. Par conséquent, à supposer même que cette dernière activité relèverait de la puissance publique, elle ne saurait conduire à l'exonération des émoluments versés par les maisons de vente, car elle ne se trouve pas dans un
rapport d'échange avec eux.
6.2 S'agissant des ventes aux enchères judiciaires des biens entreposés dans le garde-meuble de l'Etat et des ventes aux enchères forcées de biens en mains de l'Office des poursuites et faillites, il convient également de distinguer les rapports entre les huissiers et le Département des institutions ou l'Office des poursuites et faillites, d'une part, et les relations entre les huissiers et les intéressés dans la procédure de vente aux enchères judiciaires ou forcées (enchérisseurs/acheteurs, poursuivi ou failli), d'autre part. Le litige porte sur le traitement fiscal des montants que les huissiers facturent aux organes de l'Etat de Genève; il concerne donc les premiers rapports, alors que l'activité relevant prétendument de la puissance publique s'exerce dans les seconds. Or, l'art. 17 al. 4 OTVA n'a pas vocation à s'appliquer dans les rapports entre la collectivité et le délégataire supposé (cf. consid. 3 ci-dessus).

De manière générale, l'activité de l'Office des poursuites et des faillites et du Département des institutions, qui sont des organes de l'Etat de Genève, relève de la puissance publique. C'est ainsi que la notice no 2, à l'usage des offices de poursuites et faillites, éditée par l'Administration fédérale le 7 février 1995, prévoit que les émoluments que ceux-ci perçoivent en vertu de l'ordonnance sur les frais applicable à la loi fédérale sur la poursuite pour dettes et la faillite (actuellement ordonnance du 23 septembre 1996 sur les émoluments perçus en application de la loi fédérale sur la poursuite pour dettes et la faillite; OELP; RS 281.35) ne sont pas soumis à la TVA (pt 1; cf. aussi Camenzind/Honauer/Vallender, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz, 2ème éd., Berne/Stuttgart/Vienne 2003, n. 306). L'intimé ne peut toutefois s'en prévaloir en arguant que, dès lors qu'il prend part à la procédure, il agit lui aussi dans l'exercice de la puissance publique. En réalité, en chargeant les huissiers de réaliser les ventes aux enchères, l'Office des poursuites et des faillites et le Département des institutions externalisent (outsourcing) certaines de leurs tâches. Il s'agit d'un mandat dans le cadre duquel l'huissier facture ses
prestations à l'organe de l'Etat qui l'a mandaté. Comme le relève à juste titre l'autorité intimée, l'huissier ne saurait exercer la puissance publique à l'égard de l'Etat de Genève. Au surplus, il n'est pas nécessaire de trancher le point de savoir si l'huissier exerce la puissance publique dans ses rapports avec les administrés (participants aux ventes aux enchères), car, du moment que ce n'est pas à eux qu'il facture ses prestations, il n'existe de toute manière pas de rapport d'échange faute de contre-prestations de ceux-ci.
6.3 En ce qui concerne le service auprès des tribunaux, il convient à nouveau de distinguer les rapports entre les huissiers et les personnes qui les mettent en oeuvre, d'une part, et les relations entre les huissiers et les personnes à l'égard desquelles ils exercent les activités relevant prétendument de la puissance publique, d'autre part.

Lorsqu'ils procèdent aux significations, les huissiers sont mandatés par des particuliers et - semble-t-il - par des autorités judiciaires, à qui ils facturent leurs prestations. L'activité relevant prétendument de la puissance publique s'exerce en revanche à l'égard d'autres personnes, à savoir les destinataires des actes notifiés. Dès lors, elle ne saurait conduire à l'exonération des montants facturés aux personnes ou autorités qui requièrent la notification.

Cette dissociation existe aussi en ce qui concerne le service des audiences: les huissiers sont mis en oeuvre par les juridictions concernées, à qui ils facturent leurs prestations, alors qu'ils exécutent leurs tâches relevant prétendument de la puissance publique à l'égard d'autres personnes telles que le public assistant aux audiences ou les jurés. A cela s'ajoute que les huissiers n'agissent pas en leur propre nom, de sorte que l'indépendance requise par l'art. 17 al. 4 OTVA fait défaut.

Ainsi, les prestations que les huissiers judiciaires fournissent dans le cadre de leur service auprès des tribunaux ne relèvent pas de la puissance publique et sont soumises à la TVA. Lorsque ces prestations sont fournies à l'Etat de Genève, le fait que celui-ci les utilise dans l'exercice du pouvoir judiciaire - civil ou pénal -, lequel relève incontestablement de la puissance publique, n'y change rien.

6.4 S'agissant de l'exécution des jugements, les huissiers judiciaires fournissent également des prestations à la partie qui requiert l'exécution et qui les mandate à cette fin. C'est à celle-ci qu'ils facturent des émoluments voire des honoraires, alors que les actes d'exécution, qui relèvent prétendument de la puissance publique, affectent l'autre partie.

Au surplus, il n'apparaît pas que les huissiers judiciaires soient habilités à rendre des décisions au sens de la jurisprudence relative à l'art. 17 al. 4 OTVA. La sommation, en particulier, qui se limite à reproduire le dispositif du jugement et à indiquer la compétence du Tribunal de première instance, ne constitue pas une telle décision. Par ailleurs, lorsqu'il s'agit d'exécuter une décision d'évacuation, la compétence de surseoir à l'exécution pour des motifs humanitaires appartient au Procureur général. Quand il se rend sur place muni de l'ordonnance d'exécution de ce dernier, l'huissier judiciaire jouit certes d'un certain pouvoir d'appréciation, dans la mesure où il peut, notamment, accorder aux occupants un bref et ultime délai pour déménager (délai qui était tout de même de 3 mois dans l'affaire Gaon, cf. article paru dans la Tribune de Genève du 26 avril 2002). Il s'agit là toutefois d'un pouvoir de fait, dans la mesure où il ne repose pas sur une base légale (formelle), qui n'est pas exercé sous la forme d'une décision de nature à être exécutée.

Au vu de ce qui précède, les activités des huissiers judiciaires dans le cadre de l'exécution forcée des jugements civils ne relèvent pas non plus de la puissance publique, de sorte que la TVA doit être perçue sur les émoluments ou les honoraires qu'ils facturent pour leurs prestations.
7.
Il reste à examiner si les conditions du droit à la protection de la bonne foi sont réunies.
7.1 Découlant directement de l'art. 9 Cst. (cf. aussi art. 4 aCst.) et valant pour l'ensemble de l'activité étatique, le principe de la bonne foi protège le citoyen dans la confiance légitime qu'il met dans les assurances reçues des autorités, lorsqu'il a réglé sa conduite d'après des décisions, des déclarations ou un comportement déterminé de l'administration (ATF 129 I 161 consid. 4.1 p. 170; 128 II 112 consid. 10b/aa p. 125; 126 II 377 consid. 3a p. 387 et les arrêts cités). Selon la jurisprudence, un renseignement ou une décision erronés de l'administration peuvent obliger celle-ci à consentir à un administré un avantage contraire à la réglementation en vigueur, à condition que (a) l'autorité soit intervenue dans une situation concrète à l'égard de personnes déterminées, (b) qu'elle ait agi ou soit censée avoir agi dans les limites de ses compétences et (c) que l'administré n'ait pas pu se rendre compte immédiatement de l'inexactitude du renseignement obtenu. Il faut encore qu'il se soit fondé sur les assurances ou le comportement dont il se prévaut pour (d) prendre des dispositions auxquelles il ne saurait renoncer sans subir de préjudice, et (e) que la réglementation n'ait pas changé depuis le moment où l'assurance a été
donnée (ATF 131 II 627 consid. 6.1 p. 636/637; 129 I 161 consid. 4.1 p. 170; 122 II 113 consid. 3b/cc p. 123 et les références citées).

Le principe de la bonne foi régit aussi les rapports entre les autorités fiscales et les contribuables; le droit fiscal est toutefois dominé par le principe de la légalité, de telle sorte que le principe de la bonne foi ne saurait avoir qu'une influence limitée, surtout s'il vient à entrer en conflit avec le principe de la légalité (cf. art. 5 et 9 Cst.; ATF 131 II 627 consid. 6.1 p. 637; 118 Ib 312 consid. 3b p. 316; cf. Jean-Marc Rivier, Droit fiscal suisse, 2e éd., Lausanne 1998, p. 132; Ernst Blumenstein/Peter Locher, System des Steuerrechts, 6e éd., Zurich 2002, p. 28 et les nombreuses références). Ainsi, le contribuable ne peut bénéficier d'un traitement dérogeant à la loi que si les conditions mentionnées ci-dessus - qui doivent être interprétées de manière stricte - sont remplies de manière claire et sans équivoque (2A.92/1999, Pra 2001 no 7 p. 42, consid. 4a et la jurisprudence citée).
7.2 Après avoir écarté les courriers qui émanaient d'autres autorités, l'autorité intimée a retenu deux courriers adressés par la recourante. Il ressort du premier, daté du 24 mai 1995 et adressé à A._____, un confrère de l'intimé, que l'ensemble de ses activités est imposable. Le second, daté du 23 juin 1995 et adressé à B._____, de l'étude de A._____, indique en revanche que les huissiers agissent dans l'exercice de la puissance publique lorsqu'ils procèdent aux ventes aux enchères par autorité de justice ou sur mandat de l'Office des poursuites et des faillites. Ce courrier aurait été transmis à tous les huissiers judiciaires de Genève.

Selon l'autorité intimée, il ne ressort pas du dossier que le destinataire de ces courriers serait apparu à l'égard de l'Administration fédérale expressément en tant que représentant de l'ensemble des huissiers judiciaires. Par

conséquent, les renseignements fournis n'étaient destinés qu'à Me A._____ et l'intimé ne peut s'en prévaloir au titre du droit à la protection de la bonne foi.
7.3 L'intimé se prévaut de plusieurs échanges de correspondance entre Me A._____ et l'Administration fédérale, dont il aurait eu connaissance seulement à la réception du bordereau de pièces joint au recours de cette dernière. Il s'agirait là de faits nouveaux, inconnus de l'autorité intimée - dont la décision reposerait, partant, sur des constatations de fait incomplètes - et qui devraient être pris en considération en vertu de l'art. 105 al. 2 OJ. Plusieurs de ces courriers feraient référence à l'ensemble des huissiers judiciaires de Genève, ce qui démontrerait que l'Administration fédérale ne pouvait ignorer que les renseignements demandés l'étaient pour l'ensemble de la profession. L'intimé soutient ainsi que toutes les conditions sont réunies pour qu'il puisse bénéficier du droit à la protection de la bonne foi et obtenir que les montants qu'il a facturés pour ses prestations dans le cadre de ventes aux enchères ordonnées par le juge ou qui lui ont été déléguées par l'Office des poursuites et des faillites ne soient pas soumises à la TVA, conformément au courrier du 23 juin 1995.
7.4 S'agissant des pièces dont l'intimé a eu connaissance seulement en consultant le bordereau de la recourante, elles n'ont pu avoir aucune influence sur son comportement d'assujetti TVA. Dès lors, l'intimé ne peut rien en tirer au titre de la protection de la bonne foi et il n'est pas nécessaire de trancher la question de savoir si ces pièces peuvent être prises en considération au regard de l'art. 105 al. 2 OJ.

En ce qui concerne le courrier du 23 juin 1995, il faisait suite à une demande de renseignements (confirmation d'entretien téléphonique) du 20 juin 1995, signée par B._____, qui était collaborateur au sein de l'étude de A._____. Or, rien n'indique que B._____ aurait agi au nom de l'ensemble des huissiers judiciaires de Genève. Il n'en va d'ailleurs pas autrement de A._____: dans aucun des courriers figurant dans le bordereau de la recourante ce dernier n'a indiqué expressément agir au nom de l'ensemble des membres de sa profession. Il n'est du reste même pas établi que ses confrères l'aient chargé de telles démarches: selon le procès-verbal de l'assemblée générale ordinaire de la Chambre des huissiers judiciaires de Genève du 1er novembre 1994, c'est son confrère C._____ qui a pris contact avec les autorités cantonales aux fins d'obtenir des renseignements en matière de TVA. Dans ces conditions, l'intimé ne peut se prévaloir du courrier du 23 juin 1995 aux fins d'être traité de manière plus avantageuse que ne le prévoit la réglementation en vigueur.
8.
Les considérants qui précèdent conduisent à l'admission du recours.

Succombant, l'intimé doit supporter les frais judiciaires (art. 156 al. 1, 153 et 153a OJ) et n'a pas droit à des dépens (art. 159 al. 1 OJ a contrario).

Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce:
1.
Le recours est admis. La décision de la Commission fédérale de recours en matière de contributions du 9 janvier 2006 est annulée. La décision sur réclamation de l'Administration fédérale des contributions du 15 septembre 2004 est confirmée.
2.
Un émolument judiciaire de 3'000 fr. est mis à la charge de l'intimé.
3.
Le présent arrêt est communiqué en copie à la recourante, au mandataire de l'intimé et à la Commission fédérale de recours en matière de contributions.
Lausanne, le 18 octobre 2006
Au nom de la IIe Cour de droit public
du Tribunal fédéral suisse
Le président: Le greffier: