Urteilskopf

125 II 480

48. Extrait de l'arrêt de la IIe Cour de droit public du 5 octobre 1999 dans la cause commune de Blonay contre Commission fédérale de recours en matière de contributions et Administration fédérale des contributions (recours de droit administratif)
Regeste (de):
Art. 17 Abs. 4 MWSTV und Ziff. 15 des Anhangs zur MWSTV: Aktivitäten auf dem Gebiet der Entsorgung; Leistungen in Ausübung hoheitlicher Gewalt.

Da Art. 8 Abs. 2 ÜbBest. BV zu diesem Punkt nichts enthält, darf der Bundesrat ohne Verletzung des Grundsatzes der Wettbewerbsneutralität und der Vereinbarkeit mit dem Gemeinschaftsrecht vorsehen, dass einzig diejenigen Leistungen der öffentlichen Hand nicht unter die Steuer fallen, welche in Ausübung hoheitlicher Gewalt erbracht werden (Art. 17 Abs. 4 MWSTV; E. 5-7). In Ausübung hoheitlicher Gewalt erbrachte Leistungen sind solche, welche nicht marktfähig sind, nicht durch Dritte angeboten werden können und die von einer öffentlichen Einrichtung erbracht werden, welche öffentliches Recht anwendet und den Bürgern gegenüber über Zwangsmittel verfügt; die Leistungen auf dem Gebiet der Entsorgung gehören nicht dazu (E. 8).

Regeste (fr):
Art. 17 al. 4 OTVA et ch. 15 de l'annexe à l'OTVA: activités dans le domaine de l'élimination; prestations fournies dans l'exercice de la puissance publique.

Dans le silence de l'art. 8 al. 2 Disp. trans. Cst., le Conseil fédéral peut prévoir, sans violer les buts de neutralité concurrentielle et de compatibilité avec le droit communautaire assignés à la taxe, que seules les prestations des collectivités publiques fournies dans l'exercice de la puissance publique ne sont pas assujetties (art. 17 al. 4 OTVA; consid. 5- 7). Sont des prestations fournies dans l'exercice de la puissance publique, celles qui ne sont ni commercialisables, ni susceptibles d'être effectuées par un tiers et qui sont accomplies par une autorité publique agissant en vertu du droit public et disposant d'un pouvoir de contrainte sur le citoyen; les prestations dans le domaine de l'élimination n'en font pas partie (consid. 8).

Regesto (it):
Art. 17 cpv. 4 OIVA e cifra 15 dell'allegato all'OIVA; attività nell'ambito ecologico; prestazioni fornite nell'esercizio del potere pubblico.

Dal momento che l'art. 8 cpv. 2 Disp. trans. Cost. non dispone nulla in proposito, il Consiglio federale può prevedere, senza violare il principio della neutralità concorrenziale e in sintonia con il diritto comunitario, che soltanto le prestazioni delle collettività pubbliche fornite nell'esercizio della loro sovranità non sono assoggettate all'imposta sul valore aggiunto (art. 17 cpv. 4 OIVA; consid. 5-7). Costituiscono delle prestazioni fornite nell'esercizio della sovranità quelle non commerciabili, né suscettibili di essere compiute da terzi, effettuate da un'autorità pubblica che agisce in virtù del diritto pubblico e dispone di mezzi coercitivi nei confronti del cittadino; le prestazioni fornite nell'ambito ecologico non sono tali (consid. 8).

Sachverhalt ab Seite 481

En application des législations fédérales (cf. art. 30 ss de la loi fédérale du 7 octobre 1983 sur la protection de l'environnement [LPE; RS 814.01]et art. 6 ss de la loi fédérale du 24 janvier 1991 sur la protection des eaux [LEaux; RS 814.20]) et cantonales (cf. art. 10 al. 1 de la loi vaudoise du 13 décembre 1989 sur la gestion des déchets ainsi que les art. 20, 29, 46 et 52 de la loi vaudoise du 17 septembre 1974 sur la protection des eaux contre la pollution) en matière d'élimination des ordures et de protection des eaux, la commune de Blonay (ci-après: la commune) a adopté un règlement sur la collecte, le traitement ou l'élimination des déchets (ci-après: le règlement sur les déchets) ainsi qu'un règlement sur les égouts et l'épuration des eaux usées (ci-après: le règlement sur l'épuration des eaux). L'art. 2 al. 1 et 3 du règlement sur les déchets prévoit que la commune met à disposition des usagers l'équipement nécessaire de ramassage, de traitement ou d'élimination des ordures et des déchets, ainsi qu'un centre de ramassage des liquides qui ne doivent pas être déversés dans les canalisations. Pour couvrir les charges relatives au traitement ou à l'élimination des déchets, une taxe en pour mille de la valeur d'assurance incendie du bâtiment est perçue dès l'octroi du permis d'habiter ou d'utiliser ou toute autorisation préalable d'occuper pro rata temporis (art. 18 du règlement).
Selon l'art. 2 du règlement sur l'épuration des eaux, la Municipalité, en collaboration avec le Service intercommunal d'épuration des eaux et de traitement des gadoues Vevey-Montreux, procède à l'étude générale de la collecte, de l'évacuation et de l'épuration des eaux usées sur le territoire communal et dresse les plans à long et à court terme des canalisations. Pour tout bâtiment déversant des eaux usées directement ou indirectement dans un collecteur d'égouts

publics, il est perçu une taxe unique de raccordement destinée à couvrir les investissements du réseau des collecteurs d'égouts publics et/ou d'installations collectives d'épuration (art. 31 du règlement). Pour tout bâtiment raccordé directement ou indirectement aux collecteurs aboutissant aux installations collectives d'épuration, une taxe annuelle destinée à couvrir les frais d'entretien et d'exploitation des collecteurs d'égouts publics, de la station d'épuration et, cas échéant, des frais d'amortissement et d'intérêts (art. 32 du règlement). Dès le 1er janvier 1995, la commune est inscrite auprès de l'Administration fédérale des contributions en qualité d'assujettie à la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après: TVA) pour ses activités en matière d'élimination des ordures ménagères et d'épuration des eaux usées. Par décision en constatation de droit rendue le 17 juillet 1995 à la demande de l'intéressée, ladite Administration a considéré que cette dernière devait imposer - conformément à l'art. 17 al. 4 de l'ordonnance du 22 juin 1994 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (OTVA; RS 641.201) et au ch. 15 de l'annexe à l'OTVA (ci-après: annexe OTVA) - au taux de 6,5% les contre-prestations reçues pour ces activités. Le 3 septembre 1997, cette même Administration a rejeté la réclamation de la commune. Le 17 juillet 1998, la Commission fédérale de recours en matière de contributions (ci-après: la Commission fédérale de recours) a rejeté le recours de l'intéressée et confirmé la décision sur réclamation précitée. Elle a considéré, en substance, que l'art. 17 al. 4 OTVA et le ch. 15 de l'annexe OTVA n'étaient pas anticonstitutionnels et se conformaient à la réglementation de la sixième directive du Conseil des Communautés européennes du 17 mai 1977 en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires (77/388/CEE; JOCE 1977 no L 145; ci-après: la sixième Directive). En outre, en fournissant ses prestations en matière d'épuration des eaux usées et d'élimination des ordures ménagères, la commune n'accomplissait pas une tâche relevant de la puissance publique mais une activité économique pouvant être confiée à une entreprise privée; il fallait dès lors l'assujettir à la TVA, conformément au principe de la neutralité concurrentielle. Par ailleurs, dans la mesure où les propriétaires s'acquittaient d'une taxe pour le ramassage, le transport et l'élimination des ordures ménagères ainsi que pour bénéficier des installations d'évacuation et d'épuration des eaux usées, lesdites prestations entraînaient le versement d'une contre-prestation soumise à la TVA en vertu de l'art. 26 al. 1 et 2 OTVA.

Agissant par la voie du recours de droit administratif, l'intéressée requiert notamment du Tribunal fédéral qu'il annule cette dernière décision et dise qu'elle n'est pas tenue d'imposer au taux de 6,5% les taxes et émoluments dus pour le traitement et l'élimination des ordures ménagères ainsi que pour l'épuration des eaux usées. Le Tribunal fédéral a rejeté le recours.

Erwägungen

Extrait des considérants:

3. a) Selon les art. 41ter Cst. et 8 al. 1 Disp. trans. Cst., la Confédération peut percevoir un impôt sur le chiffre d'affaires (taxe sur la valeur ajoutée); le Conseil fédéral est chargé d'édicter les dispositions d'exécution qui auront effet jusqu'à l'entrée en vigueur de la législation fédérale. Cet impôt frappe les livraisons de biens et les prestations de services ainsi que les importations selon le système à plusieurs stades avec déduction de l'impôt préalable (cf. art. 41ter al. 3 Cst.). Il doit être aménagé conformément aux principes mentionnés à l'art. 8 al. 2 Disp. trans. Cst. Les art. 17 ss OTVA réglementent l'assujettissement à la TVA perçue sur les opérations effectuées sur territoire suisse. L'art. 17 al. 4 OTVA a la teneur suivante: "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 collectivités publiques, leurs services et les groupements de collectivités publiques sont exclus de l'assujettissement dans la mesure où ils effectuent exclusivement des prestations entre eux. L'exercice de fonctions arbitrales est considéré comme relevant de la puissance publique. Les activités fournies contre rémunération énumérées de manière non exhaustive dans l'annexe à la présente ordonnance sont, dans tous les cas, imposables." L'annexe OTVA prévoit notamment:
"La Confédération, les cantons, les communes, les autres institutions de droit public et les personnes et organisations auxquelles ont été confiées des tâches relevant de l'administration publique sont dans tous les cas assujettis pour les activités suivantes considérées comme professionnelles ou commerciales: 1. à 14. (...)
15. les activités dans le domaine de l'élimination."

b) L'autorité intimée a admis la constitutionnalité de cette réglementation et confirmé l'assujettissement à la TVA des activités de la recourante en matière d'élimination des déchets ménagers et d'épuration des eaux usées. Elle a en particulier considéré que ces prestations ne relevaient pas de l'exercice de la puissance publique, de sorte que le Conseil fédéral n'avait pas excédé les limites de son mandat en édictant le ch. 15 de l'annexe OTVA. L'intéressée soutient que l'art. 17 al. 4 OTVA et le ch. 15 de l'annexe OTVA sont anticonstitutionnels car ils s'écartent du droit communautaire et ne respectent pas le mandat conféré par le Constituant au Conseil fédéral.

4. Selon la doctrine et la jurisprudence suisses, l'interprétation des dispositions constitutionnelles obéit aux mêmes règles que celle des lois ordinaires. Ainsi, il faut en premier lieu se fonder sur la lettre de la disposition en cause (interprétation littérale). Si le texte de cette dernière n'est pas absolument clair, si plusieurs interprétations de celui-ci sont possibles, le juge recherchera la véritable portée de la norme en la dégageant de sa relation

avec d'autres dispositions, de son contexte (interprétation systématique), du but poursuivi, singulièrement de l'intérêt protégé (interprétation téléologique), ainsi que de la volonté de son auteur telle qu'elle ressort notamment des travaux préparatoires (interprétation historique). Le sens que prend la disposition dans son contexte est également important. En l'espèce, il se justifie d'autant plus d'utiliser les méthodes généralement admises pour l'interprétation des lois que l'art. 8 Disp. trans. Cst., qui a certes formellement le rang de disposition constitutionnelle, a également, dans certains de ses éléments, la portée d'une norme législative jusqu'à l'entrée en vigueur de la législation mentionnée à l'art. 41ter al. 6 Cst. (art. 8 al. 1 et 2 in princ. Disp. trans. Cst.; ATF 125 II 326 consid. 5 p. 333 et la jurisprudence citée; cf. également ATF 124 II 265 consid. 3a p. 268).

5. Comme le Tribunal fédéral l'a déjà constaté (cf. ATF 125 II 326 consid. 6b p. 335), le Constituant n'a pas défini de manière positive le cercle des assujettis à la TVA, mais s'est borné à énumérer les exceptions subjectives à l'assujettissement. En particulier, l'art. 8 al. 2 lettre d Disp. trans. Cst. prévoit, à certaines conditions, que les entreprises dont le chiffre d'affaires et/ou la charge fiscale ne dépasse pas un certain montant (ch. 1 et 2), que les agriculteurs, sylviculteurs, horticulteurs et marchands de bétail (ch. 3), ainsi que les artistes-peintres et les sculpteurs (ch. 4), ne sont pas soumis à la TVA grevant les transactions effectuées sur territoire suisse.

L'art. 8 al. 2 Disp. trans. Cst. ne fait aucune allusion aux collectivités publiques, à leur éventuelle imposition ou exonération. Les travaux parlementaires sont également muets à ce sujet. Tout au plus peut-on relever que l'imposition de certaines prestations fournies notamment par des communes n'était pas d'emblée exclue; il était en effet envisagé d'imposer au taux normal de 6,5% des marchandises (tels le gaz ou l'électricité, cf. BO 1993 CN 343) qui figuraient précédemment sur la liste franche en matière d'impôt sur le chiffre d'affaires (cf. art. 14 al. 1 lettre b de l'arrêté du Conseil fédéral du 29 juillet 1941 instituant un impôt sur le chiffre d'affaires). On ne saurait donc déduire du silence du Constituant une injonction - positive ou négative - à l'intention du Conseil fédéral; ce silence signifie au contraire qu'il incombait à ce dernier de définir les assujettis à la TVA, en s'inspirant notamment des buts de neutralité concurrentielle et de compatibilité avec le droit communautaire assignés à cet impôt (cf. BO 1993 CN 337-338 et 345-346). Il faut dès lors examiner si le Conseil fédéral est demeuré dans les limites de son mandat.

6. a) L'art. 17 al. 3 du projet d'ordonnance régissant la TVA du 28 octobre 1993 prévoyait que la Confédération, les cantons et les communes, ainsi que les autres établissements de droit public n'étaient assujettis à la TVA que pour l'exécution des prestations qui les mettaient en concurrence avec l'économie privée. Selon le commentaire de cette disposition, ces collectivités devaient être exonérées pour les tâches relevant de la puissance publique ainsi que pour leurs activités d'utilité publique. Pour éviter des distorsions entre concurrents, cette exonération était toutefois limitée aux prestations qui n'étaient pas également fournies par l'économie privée, soit parce qu'il s'agissait d'une fonction relevant de l'État, soit parce qu'il n'existait pas d'offre correspondante de la part d'institutions de droit privé (cf. p. 16 du Commentaire de l'ordonnance régissant la TVA 1995 [Projet du 28 octobre 1993]). Après avoir pris connaissance des remarques formulées au cours de la procédure de consultation - qui ne mettaient pas en cause la nécessité d'éviter les distorsions de concurrence mais critiquaient le caractère vague de la disposition en cause (cf. p. 16-17 du Rapport du Département fédéral des finances relatif à la procédure de consultation concernant le projet d'ordonnance régissant la TVA du 28 octobre 1993) - le Conseil fédéral a adopté l'art. 17 al. 4 OTVA ainsi que l'annexe à l'ordonnance régissant la TVA dans leur teneur actuelle. b) Il peut être utile de se référer aux travaux préparatoires d'une loi qui n'est pas encore en vigueur, surtout lorsque le système actuel

ne doit pas être fondamentalement modifié et qu'il s'agit seulement de concrétiser l'état de droit existant ou d'en combler les lacunes (ATF 125 II 326 consid. 7b p. 336 et la jurisprudence citée). Le premier projet de loi fédérale régissant la TVA établi le 28 août 1995 par la Commission de l'économie et des redevances du Conseil national (ci-après: la Commission du Conseil national) réglementait l'imposition des collectivités publiques dans une disposition particulière (art. 17bis) selon laquelle les prestations fournies dans l'exercice de la puissance publique n'étaient pas soumises à l'impôt (cf. al. 1 in princ.). L'alinéa 2 de cette disposition prévoyait en outre que les institutions de droit public étaient soumises à la TVA si elles effectuaient des opérations (a) qui étaient offertes sur le marché, ou (b) pour lesquelles l'absence d'imposition conduirait à une distorsion significative de la concurrence. Une annexe énumérait les opérations imposables (al. 4). Cette disposition a suscité des critiques. Diverses associations ont notamment demandé que les opérations effectuées dans le cadre de dispositions de droit public ne soient pas soumises à la TVA. Diverses voix ont également souhaité que les prestations fournies dans l'exercice de la puissance publique soient définies (cf. Rapport de la commission d'experts du 15 avril 1996 relatif à la procédure de consultation concernant le projet de loi régissant la TVA, in FF 1996 V p. 831 ss, p. 851 ss). Le second projet de loi fédérale régissant la TVA établi le 28 août 1996 par la Commission du Conseil national (cf. Rapport du 28 août 1996, Initiative parlementaire, Loi fédérale sur la TVA [Dettling], in FF 1996 V p. 701 ss, p. 893 ss) a codifié en substance la pratique actuelle (cf. art. 21 [FF 1996 V p. 904-905]), du moins en ce qui concerne les principes (cf. FF 1996 V p. 751; cf. également MANUEL VOGEL, Die Besteuerung der Gemeinwesen im Mehrwertsteuerrecht, in TVA Journal 1999 p. 57 ss, p. 87 ss pour la version du Conseil des États du 30 septembre 1998). L'imposition des services autonomes de la Confédération, des cantons et des communes, de même que des autres institutions de droit public ainsi que des personnes et des organismes chargés de tâches relevant de l'administration publique sur leurs prestations commerciales était en particulier prévue, pour autant que leurs chiffres d'affaires dépassent certains minimums; ces services, institutions, personnes et organismes n'étaient en revanche pas assujettis pour les prestations fournies dans l'exercice de la puissance publique, même s'ils percevaient des émoluments, des contributions ou des taxes en contrepartie (cf. art. 21 al. 1 du projet). Une liste exemplaire des activités imposées était

par ailleurs introduite dans le texte légal et mentionnait, notamment, les activités dans le domaine de l'assainissement des eaux et de l'élimination des ordures (cf. art. 21 al. 2 ch. 15 du projet). Adoptée définitivement par l'Assemblée fédérale le 2 septembre 1999, la nouvelle loi fédérale régissant la TVA - dont la date d'entrée en vigueur n'est pas encore fixée - reprend ces éléments sans y apporter de modification sensible (cf. art. 23 [FF 1999 p. 6764-6765]; cf. également THOMAS JÖRG KAUFMANN, Das neue MWSTG - die wesentlichen Änderungen gegenüber der MWSTV, in Revue fiscale 1999 p. 522 ss, p. 537-539). c) La volonté d'éviter des distorsions de concurrence ressort des travaux préparatoires tant de l'ordonnance que de la loi fédérale régissant la TVA. Cette volonté constitue la ratio legis de la réglementation litigieuse et justifie l'imposition des collectivités publiques, même si elle ne constitue pas une condition légale expresse d'assujettissement (cf. STEPHAN KUHN/PETER SPINNLER, Mehrwertsteuer, Berne 1994, p. 75 et Ergänzungsband, Berne 1994, p. 35; PIUS M. HUBER/URSULA SCHEFER, Mehrwertsteuer, 1996, p. 40; ALOIS CAMENZIND/NIKLAUS HONAUER, Manuel du nouvel impôt sur la taxe à la valeur ajoutée [TVA], Berne 1996, p. 193). Les travaux préparatoires de la loi fédérale régissant la TVA indiquent également que l'imposition des collectivités publiques pour les prestations qu'elles ne fournissent pas dans l'exercice de la puissance publique n'a jamais été remise en cause, bien que l'exonération des prestations relevant du droit public ou même de l'intérêt public ou général ait été demandée de divers côtés.

7. a) Il ne fait aucun doute qu'en remplaçant l'impôt sur le chiffre d'affaires - impôt à une phase limité aux marchandises - par la TVA - impôt général de consommation perçu à tous les stades - le Constituant a entendu

rapprocher le système suisse d'imposition de la consommation de celui de l'Union européenne et de ses États membres. Il s'est lui-même inspiré des principes développés à l'étranger pour élaborer ce nouvel impôt (cf. notamment JÖRG R. BÜHLMANN, Kommt den systemtragenden Grundprinzipien des Mehrwertsteuerrechts Verfassungsrang zu?, in TVA Journal 1996 p. 50 ss, p. 52). Le droit communautaire ne lie toutefois pas la Suisse qui ne fait pas partie de l'Union européenne. A cet égard, le Constituant n'a pas hésité à s'écarter des normes européennes, par exemple pour fixer les taux d'imposition. Il n'a en outre jamais déclaré vouloir reprendre tel quel sur le plan suisse la législation communautaire; la loi fédérale régissant la TVA a d'ailleurs adopté

certaines solutions originales (cf. par exemple son art. 24 [FF 1999 p. 6766]traitant des options pour l'imposition des opérations exclues du champ de l'impôt). Le Constituant n'a pas non plus édicté de principe constitutionnel selon lequel le Conseil fédéral devait, à certaines conditions ou dans certaines situations, s'en tenir aux solutions adoptées par le droit européen. Ledit Conseil disposait dès lors d'une large marge d'appréciation dans le choix des solutions, dont la compatibilité avec le droit de l'Union européenne et de ses États membres n'était qu'un élément. Ces droits ont donc une valeur d'exemple et représentent une source utile pour l'interprétation du droit suisse, en particulier lorsqu'il s'agit de réaliser le but d'harmonisation visé par le Constituant (cf. notamment DIETER METZGER, Erhebungswirtschaftlichkeit und Wettbewerbsneutralität bei der Umsatzsteuer - Elemente eines steuersystematischen Vergleiches im Rückblick, in Archives 63 p. 339 ss, p. 346 ss). Il n'est cependant pas interdit au législateur - y compris en l'espèce au Conseil fédéral - d'écarter une solution admise par le droit européen si des motifs valables le justifient (ATF 124 II 193 consid. 6a p. 203-204 et les références citées). b) L'art. 4 ch. 5 de la sixième Directive a la teneur suivante: "Les États, les régions, les départements, les communes et les autres organismes de droit public ne sont pas considérés comme des assujettis pour les activités ou opérations qu'ils accomplissent en tant qu'autorités publiques, même lorsque, à l'occasion de ces activités ou opérations, ils perçoivent des droits, redevances, cotisations ou rétributions. Toutefois, lorsqu'ils effectuent de telles activités ou opérations, ils doivent être considérés comme des assujettis pour ces activités ou opérations dans la mesure où leur non-assujettissement conduirait à des distorsions de concurrence d'une certaine importance. En tout état de cause, les organismes précités ont la qualité d'assujetti notamment pour les opérations énumérées à l'Annexe D et dans la mesure où celles-ci ne sont pas négligeables (...)." Cette Annexe contient la liste de treize groupes d'activités, parmi lesquelles les télécommunications (ch. 1), la distribution d'eau, de gaz, d'électricité et d'énergie thermique (ch. 2), les opérations des cantines d'entreprises, économats, coopératives et établissements similaires (ch. 12) ainsi que les activités de certains organismes de radiotélévision (ch. 13). Cette liste est exemplaire et non exhaustive (cf. art. 4 ch. 5 al. 3 de la sixième Directive). Par ailleurs, la doctrine souligne que la qualité d'assujetti ne dépend en principe pas de la nature de droit privé ou public de la personne juridique en cause,

de sorte que, sous réserve des exceptions prévues par ladite Directive, les autorités gouvernementales locales, régionales et étatiques ainsi que les autres organismes de droit public sont assujettis à la TVA, afin d'éviter les distorsions de concurrence. Pour échapper à cet assujettissement, deux conditions doivent être remplies: être qualifiée de personne de droit public et faire des opérations en tant qu'autorité publique (cf. BEN J. M. TERRA/JULIE KAJUS, A Guide to the European VAT Directives, Vol. I, Part 2, Chapter IV, p. 34; VOGEL, op.cit., p. 94 ss). Parmi les États membres de l'Union européenne, l'Allemagne soumet à la TVA les person-

nes de droit public, notamment pour leurs activités commerciales (cf. par. 2 al. 3 Umsatzsteuergesetz). Ces dernières comprennent en particulier l'approvisionnement en eau et en énergie ainsi que l'assainissement des villes (Stadtsanierung) (cf. WOLFRAM BIRKENFELD, Das grosse Umsatzsteuer-Handbuch, 3. Aufl. Köln 1998, Band I, I. Abschnitt, 3. Kapitel, Par. 39 N. 274). En revanche, l'élimination des déchets et des eaux usées ainsi que le nettoyage des rues relèvent de la puissance publique, ce qui est critiqué par la doctrine (cf. BIRKENFELD, op.cit., Par. 40 N. 302-304). c) Le droit communautaire laisse dès lors une certaine liberté aux États membres: s'ils doivent impérativement imposer certaines activités, ils peuvent en exonérer d'autres pour autant qu'il n'en résulte pas de distorsions de concurrence d'une certaine importance. Dans l'hypothèse où le ch. 15 de l'annexe OTVA devrait être apprécié à l'aune de la réglementation européenne, il serait sans aucun doute conforme non seulement à sa lettre, mais également à son esprit. Le grief de la recourante qui reproche au Conseil fédéral d'avoir excédé son mandat et violé le droit communautaire en assujettissant à la TVA ses activités en matière d'épuration des eaux usées et d'élimination des ordures ménagères, est dès lors mal fondé.

8. a) Invoquant la violation du principe de l'interdiction de l'arbitraire et de l'art. 4 Cst., la commune prétend que ses prestations en matière d'élimination des ordures ménagères et d'épuration des eaux usées ne sont pas des activités commerciales ou professionnelles imposables mais des prestations fournies dans l'exercice de la puissance publique. Elle invoque également une atteinte au principe de la proportionnalité et une mauvaise application de l'art. 17 OTVA, griefs qui, en l'espèce, n'ont toutefois aucune portée propre. b) La notion de prestations fournies dans l'exercice de la puissance publique au sens de l'art. 17 al. 4 OTVA est un concept indéterminé qui n'est pas défini par l'ordonnance régissant la TVA.

Ainsi qu'on l'a vu (cf. consid. 5 et 6), les travaux préparatoires tant de l'ordonnance que de la loi fédérale régissant la TVA sont muets à ce sujet. Par ailleurs, la doctrine n'est pas unanime sur la portée de cette notion (sur celle de puissance publique en général, cf. ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER, Grundriss des Allgemeinen Verwaltungsrechts, 3ème éd. Zurich 1998, n. 15-17 p. 5-6; BLAISE KNAPP, Précis de droit administratif, 4ème éd. Bâle 1991, n. 108 ss). Certains auteurs la définissent de manière extensive, en se fondant notamment sur l'art. 61 CO et sur l'ancienne pratique en matière d'impôt sur le chiffre d'affaires (cf. CAMENZIND/HONAUER, op.cit., p. 193; STEFAN KAUFMANN, Der Begriff der Hoheitsgewalt im Sinn von Art. 17 Abs. 4 der Mehrwertsteuerverordnung vom 22. Juni 1994, in Revue fiscale 1995 p. 1 ss, p. 7 ss; DIETER DZIADKOWSKI/EDUARD FORSTER/CLAUDIA HEMPEL, Die mehrwertsteuerliche Behandlung der Tätigkeiten von Gemeinwesen im Lichte der 6. EG-Umsatzsteuer-Richtlinie, in Archives 65 p. 1 ss, p. 5 ss). A leur avis, la collectivité publique agit dans l'exercice de la puissance publique lorsqu'elle astreint, par arrêté ou décision, une ou plusieurs personnes à agir, à s'abstenir ou à tolérer une situation (cf. VOGEL, op. cit., p. 68; KAUFMANN, op.cit., p. 12). L'accent est mis sur la qualité (ou la fonction) d'autorité publique dont jouit la collectivité ou l'organisme en cause, sur le fait que son action se fonde sur le droit public et sur la contrainte qu'il peut exercer sur le citoyen. Certains auteurs complètent ces critères en tenant compte de la ratio legis de la disposition litigieuse, à savoir éviter que l'exonération prévue ne conduise à des distorsions de concurrence. Des prestations ne peuvent ainsi échapper à la TVA selon l'art. 17 al. 4 OTVA que si, au surplus, elles ne sont pas commercialisables (nicht marktfähig) et ne sont pas ou ne pourraient pas être fournies par un tiers (cf. VOGEL, op.cit., p. 70; cf. également CAMENZIND/HONAUER, op.cit., p. 193 qui met l'accent sur le rapport de concurrence; JÖRG R. BÜHLMANN, Kurtaxen/Kurverein, Entscheid der Eidg. Steuerrekurskommission (SRK) vom 24. April 1997, in TVA Journal 1997 p. 103 ss, p. 140-141). c) La recourante, qui est une collectivité de droit public, fournit les prestations en cause sur la base du droit public. Son activité lui est imposée par les législations fédérales et cantonales (cf. les art. 31 ss LPE et 10 de la loi cantonale sur la gestion des déchets ainsi que les art. 10 LEaux et 20 de la loi cantonale sur la protection des eaux contre la pollution) et elle dispose de certains pouvoirs de contrainte vis-à-vis des usagers de ses services (cf. par exemple l'art. 8 de la loi cantonale sur les déchets ainsi que les art. 10, 11 et

32 de la loi cantonale sur la protection des eaux contre la pollution). Ces éléments confèrent un caractère de droit public à son activité car elle n'agit pas comme un simple particulier. Décider si ces prestations sont fournies ou non dans l'exercice de sa puissance publique est toutefois une question délicate. Le Conseil fédéral - qui bénéficiait à cet égard d'une marge de décision politique semblable à celle d'un législateur (cf. consid. 2) - l'a toutefois tranchée en décidant qu'elles étaient professionnelles ou commerciales et devaient dès lors être soumises à la TVA (cf. ch. 15 de l'annexe OTVA).
d) Cette solution est conforme à la volonté du Constituant d'éviter les distorsions de concurrence (cf. consid. 5). En effet, même s'il paraît douteux que les prestations en cause aient une valeur marchande - au sens d'un prix formé grâce à la concurrence -, elles ont, à tout le moins, une valeur économique. Elles sont en outre fournies contre paiement de taxes destinées à couvrir, du moins en partie, les coûts relatifs aux installations et aux services offerts par la commune (cf. les art. 18 du règlement sur les déchets et l'art. 32 du règlement sur l'épuration des eaux). Dans cette mesure, elles représentent, en principe, une contre-prestation pour les activités de la recourante qui sont ainsi fournies à titre onéreux, soit contre rémunération (cf. art. 4 lettre b et 17 al. 4 in fine OTVA). Par ailleurs, il n'est pas exclu que l'intéressée charge des entreprises privées d'accomplir tout ou partie de ces tâches (cf. TOMAS POLEDNA, Privatisierung von Abwasseranlagen - rechtliche Probleme und Lösungs-ansätze, in DEP 1999 p. 570 ss). Enfin, la solution retenue par le Conseil fédéral n'enfreint aucune limite constitutionnelle (cf. consid. 5) et a, au surplus, été reprise dans la nouvelle loi régissant la TVA (cf. art. 23 al. 2 lettre o [FF 1999 p. 6765]). Force est dès lors de constater qu'en édictant le ch. 15 de l'annexe OTVA, le Conseil fédéral n'a aucunement outrepassé la marge de décision dont il bénéficiait et que le Tribunal fédéral doit respecter.