

(Décision de la Commission fédérale de recours en matière de contributions du 15 août 2000 en les causes P. SA, T. SA et C. [CRC 2000-012 à 014])

Mehrwertsteuer. Bedingungen für die Steuerbefreiung von gemeinnützigen Heimen (Art. 14 Abs. 7 MWSTV). Verhältnis zu anderen Steuern. Intertemporales Recht.

- Jene im Merkblatt der Eidgenössische Steuerverwaltung bezüglich der Steuerbefreiung von gemeinnützigen Heimen angeführten Bedingungen müssen als materielle Bedingungen angesehen werden, die aus einer zutreffenden Auslegung stammen (E. 3). Es steht Bundesrecht nicht entgegen, wenn insbesondere in Betracht gezogen wird, dass Heime, die in der Form einer Einzelunternehmung betrieben werden, betreffend der Verwendung von Geldern keine ausreichende Gewähr dafür bieten, um als gemeinnützig bezeichnet werden zu können (E. 4c).

- Die Begriffe der MWSTV werden prinzipiell eigenständig ausgelegt. Die Rechtsprechung zieht jedoch in Betracht, ob man sich auf die im Bereich der direkten Bundessteuer bestehende Praxis abstützen kann, um den Begriff der Gemeinnützigkeit für die MWSTV auszulegen (E. 4a und d).

- Es ist nicht zulässig, sich auf das MWSTG zu berufen, um die streitige Bestimmung der MWSTV auszulegen, da das Steuersystem in diesem Punkt grundlegend geändert wird (E. 5).

Taxe sur la valeur ajoutée. Conditions d'exonération des homes d'utilité publique (art. 14 ch. 7 OTVA). Rapport avec d'autres impôts. Application du droit dans le temps.

- Les conditions énoncées par la notice de l'Administration fédérale des contributions relative à l'exonération des homes d'utilité publique doivent être considérées comme des conditions matérielles résultant d'une interprétation correcte (consid. 3). En particulier, il n'est pas contraire au droit fédéral de considérer que les homes exploités en raison individuelle ne présentent pas de garanties suffisantes quant à l'utilisation des fonds pour être considérés d'utilité publique (consid. 4c).

- Les concepts de l'OTVA s'interprètent en principe de manière autonome. La jurisprudence considère cependant que l'on peut s'appuyer sur la pratique prévalant dans le cadre de l'impôt fédéral direct pour interpréter la notion d'utilité publique au sens de l'OTVA (consid. 4a et d).

- Il n'est pas possible de recourir à la LTVA pour interpréter la disposition litigieuse de l'OTVA, puisque le système sera modifié de façon fondamentale sur ce point (consid. 5).

Imposta sul valore aggiunto. Condizioni per l'esclusione dall'imposta di case di riposo e di cura di utilità pubblica (art. 14 n. 7 OIVA). Relazione con altre imposte. Applicazione del diritto transitorio.

- Le condizioni descritte nella circolare dell'Amministrazione federale delle contribuzioni relativa all'esclusione dall'imposta di case di riposo e di cura di utilità pubblica devono essere considerate alla stregua di condizioni materiali risultanti da una corretta interpretazione (consid. 3). In particolare, non è contrario al diritto federale ritenere che gli istituti gestiti nella forma di ditta individuale non possano essere considerati di utilità pubblica, in quanto non presentano le garanzie sufficienti quanto all'utilizzo dei fondi (consid. 4c).

- In linea di principio, i concetti dell'OIVA vanno interpretati in modo autonomo. La giurisprudenza considera tuttavia che si può fare riferimento alla prassi consolidata nell'ambito dell'imposta federale diretta per interpretare la nozione di utilità pubblica ai sensi dell'OIVA (consid. 4a e d).

- Non è possibile ricorrere alla LIVA per interpretare la disposizione dell'OIVA oggetto del litigio, poiché il sistema fiscale sarà modificato in maniera fondamentale su questo punto (consid. 5).

P. SA, T. SA et C. exploitent des établissements médico-sociaux (EMS). Elles sont reconnues d'intérêt public par le canton et bénéficient de subventions de la part de celui-ci.

Par décision du 14 octobre 1999, l'Administration fédérale des contributions (AFC) constata que P. SA, T. SA et C. ne remplissaient pas les conditions leur permettant d'être reconnues d'utilité publique au sens de l'art. 14 ch. 7 de l'ordonnance du 22 juin 1994 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (OTVA, RS 641.201). Celles-ci devaient donc déclarer et imposer la totalité de leurs chiffres d'affaires, à l'exception du loyer et des soins. L'AFC exclut par la même occasion tout effet rétroactif de l'art. 18 ch. 8 de la nouvelle loi fédérale du 2 septembre 1999 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (LTVA; RO 2000 1300). Le 17 décembre 1999, l'AFC rendit trois décisions sur réclamation par lesquelles elle rejeta les réclamations de P. SA, T. SA et C. et confirma l'assujettissement de celles-ci.

En date du 31 janvier 2000, P. SA, T. SA et C. (les recourantes, respectivement n° 1, 2 et 3), ont formé recours à l'encontre des décisions sur réclamation de l'AFC auprès de la Commission fédérale de recours en matière de contributions (la Commission de recours ou de céans).

Extraits des considérants:

(...)

3. Le présent recours porte sur les conditions s'appliquant à l'exonération - au sens technique - des homes d'utilité publique.

a. aa. Aux termes de l'art. 8 al. 1 disp. trans. de l'ancienne Constitution fédérale du 29 mai 1874 (aCst.) en vigueur jusqu'au 31 décembre 1999 (art. 196 ch. 14 al. 1 de la nouvelle Constitution fédérale de la Confédération Suisse du 18 avril 1999 [Cst.] , RS 101), le Conseil fédéral édicte les dispositions d'exécution relatives à l'impôt sur le chiffre d'affaires (taxe sur la valeur ajoutée, TVA) prévu par l'art. 41ter al. 3 aCst. (art. 130 al. 1 Cst.); celles-ci ont effet jusqu'à l'entrée en vigueur de la législation fédérale. L'art. 8 al. 2 disp. trans. aCst. (art. 196 ch. 14 al. 2 Cst.) définit les principes applicables à ces dispositions d'exécution. En particulier, il énumère exhaustivement, sous la let. b, les prestations qui ne sont pas soumises à l'impôt, sans droit à la déduction

de l'impôt préalable. Au nombre de ces prestations, on trouve, selon l'art. 8 al. 2 let. b ch. 3 disp. trans. aCst. (art. 196 ch. 14 al. 1 let. b ch. 3 Cst), « les prestations dans le domaine de l'assistance sociale et de la sécurité sociale ».

bb. Remplissant le mandat conféré par la Constitution, le Conseil fédéral a édicté, en date du 22 juin 1994, une ordonnance régissant la TVA. Faisant écho à l'art. 8 al. 2 let. b ch. 3 disp. trans. aCst. (art. 196 ch. 14 al. 1 let. b ch. 3 Cst.), l'art. 14 ch. 7 OTVA dispose que sont exclues du champ de l'impôt « les prestations fournies par des institutions d'assistance sociale, y compris les prestations des maisons de retraite, des pensions et des maisons de soins d'utilité publique ». Le Tribunal fédéral a déjà eu l'occasion de confirmer la constitutionnalité de cette disposition (Archives de droit fiscal suisse [Archives] vol. 68 p. 512 consid. 4 ss, traduit dans la Revue de droit administratif et de droit fiscal [RDAF] 1999, 2e partie, p. 508). Il a en particulier établi que la distinction entre homes d'utilité publique et homes n'ayant pas ce caractère ne peut être attaquée ni en vertu du principe de la neutralité concurrentielle (art. 31 aCst. [art. 94 Cst.]; voir à ce sujet ATF 123 II 401 consid. 11, ATF 123 II 35 consid. 10 [RDAF 1997, 2e partie, p. 554]), ni en vertu du principe de l'égalité de traitement (art. 4 al. 1 aCst. [art. 8 Cst.]), puisque cette distinction est ancrée dans la Constitution fédérale elle-même (Archives vol. 68 p. 514 consid. 6b [RDAF 1999, 2e partie, p. 510]).

cc. La notion d'utilité publique contenue dans l'art. 14 ch. 7 OTVA est une notion juridique indéterminée, qui nécessite une interprétation de la part de l'administration (Markus Reich, Gemeinnützigkeit als Steuerbefreiungsgrund, Archives vol. 58 p. 481). En vertu des compétences naturelles d'exécution qui sont les siennes, l'AFC a élaboré, en date du 3 février 1995, une « Notice concernant les critères permettant de distinguer les maisons de retraite, les pensions et les maisons de soins dites d'utilité publique (art. 14 ch. 7 OTVA) de celles qui n'ont pas ce caractère ». Une deuxième version de cette notice a paru le 11 avril 1995.

En raison des principes de la généralité de l'impôt et de la neutralité fiscale, qui appellent une conception large du cercle des assujettis, le champ d'application de la TVA ne doit pas être restreint par une définition extensive des opérations exonérées de l'impôt (ATF 124 II 202 consid. 5e [RDAF 1998, 2e partie, p. 397], ATF 123 II 302 consid. 5b [RDAF 1997, 2e partie, p. 751]; décisions du 23 février 2000 de la Commission fédérale de recours en matières de douanes, en la cause D. [CRD 1999-003][79], consid. 3b et du 14 avril 1999, de la Commission de céans, en la cause F. [CRC 1997-096], consid. 4b/cc; Daniel Riedo, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Berne 1999, p. 115). L'AFC a donc procédé à une interprétation restrictive de la notion de prestations fournies par des maisons de retraite, des pensions et des maisons de soins d'utilité publique. Selon cette notice (point 2 § 2 ss), sont reconnues comme étant des prestations fournies par des maisons de retraite, des pensions et des maisons de soins d'utilité publique, les prestations fournies par:

«o [les] maisons de retraite, pensions et maisons de soins exploitées exclusivement par les pouvoirs publics [cantons, communes, groupements de communes, etc.].

o [les] maisons de retraite, pensions et maisons de soins de droit privé, dont l'AFC, Division principale de la TVA, reconnaît le caractère social [d'utilité publique].

Une institution de droit privé est reconnue comme ayant un caractère social, c'est-à-dire d'utilité publique, uniquement si les conditions suivantes sont remplies cumulativement:

a. Personne morale: la maison de retraite, la pension et la maison de soins doit être exploitée par une personne morale; seules entrent en considération les sociétés coopératives, les fondations, les associations et les sociétés anonymes, dont le but comprend la gestion d'une maison de retraite, d'une pension ou d'une maison de soins. Les sociétés coopératives doivent en outre renoncer statutairement à la répartition du bénéfice net d'exploitation entre sociétaires, et les sociétés anonymes à la distribution de dividendes et de tantièmes.

b. Irrévocabilité de l'affectation des fonds: les fonds consacrés à la poursuite des buts justifiant l'exonération de l'impôt doivent être affectés irrévocablement, c'est-à-dire définitivement, à ces buts. Un retour aux sociétaires/organes de la fondation/fondateurs/actionnaires doit être exclu pour toujours. En cas de dissolution de la personne morale, l'ensemble de la fortune doit revenir à une autre personne morale à caractère social poursuivant des buts semblables, ce qu'une disposition irrévocable doit établir dans les statuts de fondation.

c. Activité d'intérêt général [¼].

d. Désintéressement: outre l'élément objectif de l'intérêt général, la notion d'utilité publique comprend également un élément subjectif, le désintéressement, c'est-à-dire l'altruisme. Le caractère d'utilité publique d'une activité ne peut être reconnu que si, d'une part, elle est exercée dans l'intérêt général et d'autre part, elle est désintéressée, c'est-à-dire qu'elle exige de la part des membres de la corporation ou de tiers des sacrifices en faveur de l'intérêt général, au dépens de leurs propres intérêts [Archives 19, p. 328; Archives 59, p. 468 et Archives 63, p. 130]. L'exonération est en principe accordée uniquement si l'activité n'est pas déployée dans le propre intérêt [...].»

Les instructions de l'administration n'ont certes pas force de loi (Archives vol. 50 p. 384 consid. 1a et réf. citées), mais elles reflètent la pratique administrative et facilitent ainsi la tâche du contribuable dans l'accomplissement de ses obligations et l'exécution de ses droits (ATF 123 II 30 consid. 7 [RDAF 1997, 2e partie, p. 549]; décision de la Commission fédérale de recours en matière de contributions du 22 octobre 1996, publiée dans la RDAF 1997, 2e partie, p. 327 consid. 8a; Archives vol. 45 p. 202 consid. 1 et réf. citées). Cela dit, en ce qui concerne les conditions d'exonération de la TVA, l'art. 14 ch. 7 OTVA constitue une base légale suffisante permettant à l'administration de déterminer par interprétation un certain nombre de conditions (Archives vol. 68 p. 514 consid. 7 [RDAF 1999, 2e partie, p. 511]). Les prescriptions arrêtées par l'AFC ont par ailleurs été reconnues conformes au droit fédéral (en particulier l'exigence d'une disposition statutaire irrévocable relative à l'affectation des biens de la personne morale concernée, cf. Archives vol. 68 p. 516 consid. 7c [RDAF 1999, 2e partie, p. 513]), le Tribunal fédéral ayant même précisé qu'il s'agit de conditions matérielles, résultant d'une interprétation correctement effectuée par l'AFC, et non de conditions purement formelles (arrêt non publié du 15 mai 2000, en la cause F. [2A.555/1999], consid. 3b). Il se justifie dès lors de s'appuyer sur la notice n° 5 de l'AFC pour déterminer si les conditions donnant droit à l'exonération en vertu de l'art. 14 ch. 7 OTVA sont réunies.

4. En l'espèce, il convient d'analyser l'état de fait afin de déterminer si les sociétés anonymes et la personne physique concernées par la présente cause remplissent les conditions posées par l'art. 14 ch. 7 OTVA et par la notice n° 5 de l'AFC.

a. On remarquera en premier lieu, de manière générale, que le fait que de 1992 à 1996, le financement des recourantes se soit opéré sur la base de conventions conclues entre le canton X et diverses organisations représentant les milieux concernés, puis que dès 1997, le Conseil d'Etat du canton X ait fixé par arrêté les tarifs des prestations de soins et des prestations socio-hôtelières fournies dans les EMS, ne fait pas des recourantes des établissements exploités par les pouvoirs publics et qui pourraient être exonérés à ce titre au sens du 2^e paragraphe du ch. 2 de la notice de l'AFC. Le fait que le canton X subventionne par le biais d'aides individuelles, au travers des prestations complémentaires ou de l'aide cantonale à l'hébergement, le 80% des pensionnaires en EMS n'est non plus de nature à entraîner une telle conclusion. Il y a donc lieu de se demander si les conditions du 3^e paragraphe du ch. 2 de la notice précitée sont réalisées.

b. Selon les statuts de la recourante n° 1, les actionnaires ont droit à une part proportionnelle des bénéfices nets annuels et du produit de la liquidation lors de la dissolution de la société (art. 9). L'assemblée générale est compétente pour déterminer l'emploi du bénéfice net et, en particulier, fixer le dividende (art. 10). En cas de liquidation, l'actif restant après le paiement des dettes sociales est réparti entre les actionnaires au prorata de leurs versements et proportionnellement à la valeur nominale des actions (art. 33). Selon l'art. 28 des statuts de la recourante n° 2, l'assemblée générale décide de l'affectation du bénéfice ressortant des comptes. En cas de dissolution, l'art. 30 prévoit que l'assemblée générale décide également de l'affectation de l'actif restant après le paiement des dettes sociales et le remboursement des actions. En outre, la société peut attribuer des bons de jouissance (art. 657 du Code des obligations du 30 mars 1911 [CO], RS 220) notamment à ses fondateurs (art. 10). Au vu de ces dispositions, il est clair que les fonds consacrés à la poursuite des buts justifiant l'exonération de l'impôt ne sont pas affectés irrévocablement à ces derniers, puisqu'une distribution aux actionnaires est expressément envisagée par divers biais et qu'en cas de dissolution, il n'est pas prévu que l'ensemble de la fortune revienne à une autre personne morale à caractère social poursuivant des buts semblables. En outre, l'activité des recourantes n'est pas désintéressée: elle n'est pas déployée dans un but altruiste, mais s'exerce dans l'intérêt des actionnaires. Il s'en suit qu'au moins deux des conditions posées par l'art. 14 ch. 7 OTVA, précisées par la notice de l'AFC, ne sont pas remplies en l'espèce et que les personnes morales recourantes ne peuvent pas être exonérées de la TVA.

c. La distinction établie par l'AFC, dans sa notice, entre les personnes physiques et les personnes morales, prévoyant que l'exonération est réservée aux personnes morales, au motif que celles-ci sont seules à même de garantir l'irrévocabilité de l'affectation des fonds à un but d'utilité publique, n'a jamais été abordée jusqu'à présent. La Commission de céans, dans la perspective d'un impôt général sur la consommation, a adopté la théorie dite de l'objet, selon laquelle l'exonération ne devrait en principe pas dépendre des caractéristiques du fournisseur, la prestation elle-même étant déterminante (décisions du 25 janvier 1999, en la cause B. [CRC 1998-028], consid. 3a/cc, en la cause S. [CRC 1998-046], consid. 3a, et du 17 juillet 1998, en la cause B. [CRC 1997-105], consid. 3c/aa; dans ce sens également, Riedo, op. cit., p. 145 ss). Dans cette optique, les critiques émises par les recourantes à l'égard de la différence de traitement entre personnes morales et personnes physiques ne sont pas dépourvues de tout fondement. Cela dit, il convient de tenir compte du fait que le Tribunal fédéral n'a pas suivi l'argumentation de la Commission de céans (ATF 124 II 209 consid. 7c [RDAF 1998, 2^e partie, p. 404]; Archives vol. 68 p. 517 consid. 8 [RDAF 1999, 2^e partie, p. 514]). Dans l'esprit de ce dernier arrêt, il n'est pas contraire au droit fédéral de considérer que les personnes physiques ne présentent pas d'assurance suffisante quant à l'affectation irrévocable des fonds à des buts d'utilité publique et qu'elles ne peuvent en conséquence pas être exonérées en vertu de l'art. 14 ch. 7 OTVA. Il en découle que la recourante n° 3, exploitant un home en raison individuelle, ne peut clairement pas prétendre à une exonération de ses prestations au vu de la pratique de l'AFC, reconnue conforme au droit fédéral.

d. Au surplus, la reconnaissance du caractère d'intérêt public par le canton X n'implique pas qu'un établissement soit automatiquement considéré comme étant d'utilité publique au sens technique, les concepts de l'OTVA s'interprétant en principe de manière autonome. Les autres lois fédérales peuvent cependant parfois servir comme moyen auxiliaire d'interprétation, notamment lorsque la notion en cause n'est pas exclusivement fiscale (voir les décisions non publiées du Tribunal fédéral du 7 mars 2000, en la cause P. [2A.259/1999], consid. 6a, et du 1^{er} juillet 1999, en la cause H. [2A.537/1998/mks], consid. 4 ainsi que du 3 mars 1999, en la cause K. [2A.558/1997/luc], consid. 6b ss; décisions de la Commission fédérale de recours en matière de contributions non entrées en force, du 18 mai 1998, publiée dans TVA/MWST/VAT-Journal 3/98, p. 138, consid. 7 à 9 et du 26 avril 2000, en la cause S. [CRC 1999-001], consid. 3b/aa). Dans le présent contexte, le Tribunal fédéral a précisément considéré que l'on pouvait s'appuyer sur la pratique prévalant dans le cadre de l'impôt fédéral direct pour interpréter la notion d'utilité publique au sens de l'OTVA, puisque dans les deux cas le but de l'exonération est de réduire le prix des prestations (Archives vol. 68 p. 514 consid. 7a [RDAF 1999, 2^e partie, p. 512]). En l'espèce, cependant, les recourantes ne sont pas au bénéfice d'une exonération de l'impôt fédéral direct.

e. (...)

5. Avant d'avoir été adoptée et d'être entrée en vigueur, une norme ne peut déployer aucun effet juridique en tant que telle (Pierre Moor, Droit administratif, vol. I, 2^e éd., Berne 1994, p. 181). Un effet anticipé du droit nouveau ne peut entrer en ligne de compte que sous réserve de cas exceptionnels, en particulier si une base légale existe dans le droit en vigueur (ATF 125 II 282 consid. 3c, ATF 119 la 259 consid. 4; arrêt non publié du Tribunal fédéral du 3 avril 2000, en la cause C. SA [2A.567/1999], consid. 6b; Moor, op. cit., p. 182). En l'occurrence, la LTVA n'est pas encore en vigueur et il n'existe pas dans l'ordre juridique suisse de base légale permettant un effet anticipé de certaines de ses dispositions. Il est dès lors normal que le régime applicable soit celui de l'OTVA. Parfois les travaux préparatoires peuvent être pris en compte pour l'interprétation d'une norme, quand le système ne doit pas être modifié en profondeur, mais qu'il s'agit uniquement de concrétiser l'état actuel du droit ou bien de combler des lacunes du droit en vigueur (ATF 122 IV 297 consid. 2d, traduit au Journal des tribunaux [JT] 1998 IV 105, ATF 117 II 475 consid. 5a; arrêt non publié du Tribunal fédéral du 29 juin 1999, en la cause R. AG [2A.186/1998], consid. 7b). Or, en l'espèce, le système serait modifié de façon

fondamentale, puisque l'un des critères essentiels déterminant le droit à l'exonération disparaît. La LTVA ne peut donc pas servir de source d'interprétation par rapport à la disposition litigieuse de l'OTVA. Par ailleurs, il convient de relever que le Tribunal fédéral avait déjà connaissance des travaux préparatoires et de l'évolution à laquelle était soumis l'art. 14 ch. 7 OTVA, lorsqu'il a tranché le cas N. AG et a exclu l'application du nouveau droit (consid. 5b dudit arrêt, Archives vol. 68 p. 513 [RDAF 1999, 2^e partie, p. 510]). En effet, la suppression de la mention d'utilité publique remonte au 29 septembre 1998 (BO 1998 CE 966), même si elle n'a été définitivement intégrée dans la LTVA que le 31 mai 1999, par l'approbation du Conseil national (BO 1999 CN 815), alors que la décision du Tribunal fédéral date du 8 janvier 1999. Son refus de prendre en compte le régime LTVA est dès lors clair et n'est pas affaibli par sa jurisprudence ultérieure.

L'entrée en vigueur de la LTVA elle-même n'aurait d'ailleurs aucune influence sur la question de l'assujettissement des

établissements médico-sociaux pour la période antérieure. Cette solution découle non seulement du principe de non-rétroactivité, dans la mesure où celui-ci fait obstacle à l'application d'une norme à des faits entièrement révolus avant son entrée en vigueur - sauf en présence de conditions non réalisées en l'espèce - (ATF 122 V 408 consid. 3b/aa et réf. citées; André Grisel, Traité de droit administratif, Neuchâtel 1984, p. 148; Georg Müller, Commentaire de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 29 mai 1874, Bâle, Zurich et Berne 1995, art. 4, n° 74), mais aussi du nouveau droit lui-même (art. 94 al. 1 LTVA), qui prévoit expressément qu'il s'applique aux opérations effectuées dès son entrée en vigueur, et non aux opérations antérieures.

6. Les considérations qui précèdent conduisent la Commission de recours de céans à rejeter les recours formés par les recourantes. (...)

[79]77 JAAC 64.84.

Dokumente der SRK