[AZA 0/5]
2A.555/1999

IIe C O U R D E D R O I T P U B L I C
****

15 mai 2000

Composition de la Cour: MM. et Mme les Juges Wurzburger, président, Betschart, Hungerbühler, Müller et Yersin.
Greffier: M. Dayer.

_____

Statuant sur le recours de droit administratif
formé par

l' Administration fédérale des contributions, Division principale de la taxe sur la valeur ajoutée, à Berne,

contre

la décision prise le 8 octobre 1999 par la Commission fédérale de recours en matière de contributions, dans la cause qui oppose la recourante à la Fondation X._____ représentée par le Service juridique de la ville de Neuchâtel;

(art. 14 ch. 7 OTVA: maisons de retraite d'utilité publique)
Vu les pièces du dossier d'où ressortent
les f a_i t_s suivants:

A.-
La Fondation X._____ (ci-après: la Fondation), est une fondation de droit privé régie par les art. 80 ss CC. Elle exploite deux institutions pour personnes âgées en Y._____.

Par arrêtés du 16 décembre 1975, le Conseil d'Etat du canton de Neuchâtel a conféré à ces deux homes le statut d'utilité publique en tant qu'établissements soumis à la loi cantonale du 21 mars 1972 sur les établissements spécialisés pour personnes âgées (ci-après: la loi cantonale).

Dès le 1er janvier 1995, la Fondation est immatriculée auprès de l'Administration fédérale des contributions en qualité d'assujettie au sens de l'art. 17 al. 1 de l'ordonnance du Conseil fédéral du 22 juin 1994 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (OTVA; RS 641.201).

B.-
Le 25 novembre 1995, en réponse à une demande de renseignements de l'intéressée adressée le 8 décembre 1994 à

l'Administration fédérale des contributions, la Division juridique de la Division principale de la taxe sur la valeur ajoutée, estimant que ses statuts ne garantissaient pas l'affectation irrévocable de ses moyens au but poursuivi, a refusé de lui reconnaître le caractère d'utilité publique au sens de l'art. 14 ch. 7 OTVA.

Le 12 décembre 1995, en réponse au même courrier, la Division inspection de la même Division principale a considéré au contraire qu'elle satisfaisait aux conditions permettant de bénéficier de l'exonération prévue par cette disposition.
Le 17 avril 1996, le Conseil d'Etat a modifié les statuts de la Fondation en y ajoutant un nouvel article prévoyant, en cas de dissolution, le transfert de sa fortune disponible à une ou plusieurs fondations à caractère social poursuivant un but similaire.

C.-
Par décision formelle du 14 juillet 1997, confirmée sur réclamation le 16 décembre 1997, l'Administration fédérale des contributions a estimé, d'une part, que l'intéressée ne pouvait être reconnue d'utilité publique au sens de l'art. 14 ch. 7 OTVA qu'à partir de la modification statutaire précitée, et, d'autre part, que le principe de la bonne foi ne lui permettait pas d'obtenir cette reconnaissance rétroactivement à partir du 1er janvier 1995.

D.-
Le 8 octobre 1999, la Commission fédérale de recours en matière de contributions (ci-après: la Commission fédérale de recours) a partiellement admis le recours de la Fondation en affirmant que "ses prestations d'utilité publique" devaient être exonérées entre le 1er janvier et le 31 mars 1995. Elle a notamment soutenu que l'Administration fédérale des contributions n'avait pas fait preuve de formalisme excessif en prévoyant - dans sa "Notice concernant les critères permettant de distinguer les maisons de retraite, les pensions et les maisons de soins dites d'utilité publique (art. 14 chiffre 7 OTVA) de celles qui n'ont pas ce caractère" (notice no 5) - que seules les personnes morales dont les statuts contenaient une disposition irrévocable relative à l'affectation de leurs biens pouvaient être reconnues d'utilité publique. Jusqu'au 16 avril 1996, l'intéressée n'avait dès lors pas satisfait aux conditions lui permettant d'être exonérée. Toutefois, ladite notice n'avait été adoptée que le 3 février 1995, de sorte qu'avant cette date, le fisc n'avait pas satisfait à son devoir d'informer les contribuables. Par ailleurs, l'introduction d'exigences formelles déployant des effets aussi graves sur les droits de ceux-ci devait, le cas échéant, être précédée d'une période transitoire leur permettant d'en prendre connaissance et de s'y adapter. Il paraissait dès lors opportun de ne pas

opposer la notice no 5 à la Fondation avant le 1er avril 1995. Au surplus, le courrier précité du 12 décembre 1995 lui avait certes fourni un renseignement erroné auquel elle ne pouvait toutefois se fier de bonne foi et qui ne justifiait pas son exonération pour la période comprise entre le 1er avril 1995 et le 16 avril 1996.

E.-
Agissant par la voie du recours de droit administratif, l'Administration fédérale des contributions demande au Tribunal fédéral d'annuler partiellement cette décision et de confirmer celle prise sur réclamation le 16 décembre 1997. Elle ne conteste la décision attaquée que dans la mesure où elle exonère l'intéressée entre le 1er janvier et le 31 mars 1995. A son avis, celle-ci doit supporter ses erreurs d'imposition, conformément au principe de l'auto-taxation. Ainsi, dans la mesure où, jusqu'à la publication de la notice no 5 le 3 février 1995, elle n'a reçu aucun renseignement lui permettant de déduire qu'elle échappait à la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après: TVA), elle doit assumer le risque de ne pas avoir imposé à titre préventif les "pensions" facturées aux résidents des homes qu'elle exploite. Le fisc n'a en particulier aucune obligation générale de renseigner. Par ailleurs, la solution retenue par l'autorité intimée entraîne l'exonération de la Fondation pour une période au cours de laquelle elle ne remplissait pas les conditions posées par l'art. 14 ch. 7 OTVA. En tant qu'ordonnance administrative, la notice no 5 est applicable dès l'entrée en vigueur des dispositions de l'ordonnance du Conseil fédéral qu'elle interprète (1er janvier 1995), sans délai d'adaptation. Enfin, la décision entreprise viole le principe de l'égalité de traitement.

La Commission fédérale de recours renonce à présenter des observations et se réfère à sa décision. L'intéressée conclut au rejet du recours.

C o_n s_i d_é_r a_n t e n d r_o i_t_:

1.-
a) Conformément à l'art. 103 lettre b OJ ainsi qu'à l'art. 54 al. 2 OTVA, l'Administration fédérale des contributions a qualité pour recourir (ATF 125 II 326 consid. 2c p. 329).

b) Dirigé contre une décision au sens de l'art. 5 PA, prise par une commission fédérale de recours (art. 98 lettre e OJ) et fondée sur le droit public fédéral, le présent recours, qui ne tombe sous aucune des exceptions mentionnées aux art. 99 à 102 OJ, est recevable en vertu des art. 97 ss OJ ainsi que de la règle particulière de l'art. 54 al. 1 OTVA.

2.-
Conformément à l'art. 104 lettre a OJ, le recours de droit administratif peut être formé pour violation du droit fédéral, y compris l'excès et l'abus du pouvoir d'appréciation. Le Tribunal fédéral vérifie d'office l'application du droit fédéral qui englobe notamment les droits constitutionnels des citoyens (ATF 125 II 326 consid. 3 p. 330-332 et la jurisprudence citée). Il n'est pas lié par les motifs invoqués par les parties (art. 114 al. 1 in fine OJ; ATF 121 II 473 consid. 1b p. 477 et la jurisprudence citée). En matière de contributions publiques, il peut en outre aller au-delà des conclusions de celles-ci, à leur avantage ou à leur détriment, lorsque le droit fédéral est violé ou lorsque des faits ont été constatés de manière inexacte ou incomplète (art. 114 al. 1 OJ). En revanche, lorsque le recours est dirigé, comme en l'espèce, contre la décision d'une autorité judiciaire, il est lié par les faits qui y sont constatés, 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). De surcroît, il ne peut pas revoir l'opportunité de la décision attaquée (art. 104 lettre c OJ; ATF 125 II 326 consid. 3 p. 330). Par ailleurs, il examine librement l'interprétation des dispositions de l'ordonnance régissant la TVA par les autorités inférieures et la conformité de cette interprétation aux normes constitutionnelles (ATF 125 II 326 consid. 3b p. 331-332).

3.-
a) Aux termes de l'art. 8 al. 2 lettre b ch. 3 Disp. trans. aCst. (cf. art. 196 ch. 14 al. 1 lettre b ch. 3 Cst.), les prestations dans le domaine de l'assistance sociale et de la sécurité sociale ne sont pas soumises à la TVA et ne donnent pas droit à la déduction de l'impôt préalable.

En vertu de l'art. 14 ch. 7 OTVA - dont la constitutionnalité a été récemment confirmée par le Tribunal fédéral (cf. RDAF 1999 2ème partie p. 506 consid. 3-6 p. 508-511) -, les prestations fournies par des institutions d'assistance sociale, d'aide sociale et de sécurité sociale, y compris les prestations des maisons de retraite, des pensions et des maisons de soins d'utilité publique, sont exclues du champ de la TVA.

b) Selon la pratique de l'Administration fédérale des contributions (cf. notice no 5), sont reconnues d'utilité publique au sens de l'art. 14 ch. 7 OTVA les maisons de retraite, pensions et maisons de soins exploitées exclusivement par les pouvoirs publics ainsi que celles de droit privé qui remplissent les conditions cumulatives suivantes: être exploitées par une personne morale; prévoir dans leurs statuts l'affectation irrévocable de leurs fonds à la pour-

suite des buts justifiant l'exonération de l'impôt; exercer une activité d'intérêt général et agir de manière désintéressée.

La jurisprudence considère cette pratique comme conforme au droit fédéral (cf. RDAF 1999 2ème partie p. 506 consid. 7-9 p. 511-515). En particulier, l'exigence d'une disposition statutaire garantissant l'affectation irrévocable des biens de l'institution au but poursuivi est nécessaire pour sauvegarder le sens et le but des art. 14 ch. 7 OTVA et 8 al. 2 lettre b ch. 3 Disp. trans. aCst. (cf. RDAF 1999 2ème partie p. 506 consid. 7c p. 513). Contrairement à ce que pense l'autorité intimée, cette dernière exigence n'est dès lors pas purement formelle mais constitue une condition matérielle de l'exonération prévue par l'art. 14 ch. 7 OTVA.

4.-
a) Découlant directement de l'art. 4 aCst. et valant pour l'ensemble de l'activité étatique, le principe de la bonne foi confère au citoyen le droit, à certaines conditions, d'être protégé dans la confiance légitime qu'il met dans les assurances reçues des autorités.

L'exercice de ce droit est soumis aux conditions suivantes: l'autorité doit être intervenue dans une situation concrète à l'égard de personnes déterminées; elle doit avoir agi ou être censée avoir agi dans les limites de sa compétence; l'administré doit avoir eu de sérieuses raisons de croire à la validité de l'acte suivant lequel il a réglé sa conduite; il doit s'être fondé sur cet acte pour prendre des dispositions qu'il ne saurait modifier sans subir un préjudice et la loi ne doit pas avoir changé depuis le moment où l'assurance a été donnée (cf. RF 54/1999 p. 118 consid. 8b p. 125 et la jurisprudence citée).

b) La Commission fédérale de recours a considéré à juste titre que la Fondation ne pouvait se fier de bonne foi à la lettre du 12 décembre 1995 dans laquelle le fisc lui indiquait qu'elle était une institution d'utilité publique pouvant bénéficier de l'exonération prévue à l'art. 14 ch. 7 OTVA. En effet, comme l'intéressée l'a elle-même admis, elle avait précédemment reçu la notice no 5 ainsi qu'un courrier de la Division juridique de la Division principale de la TVA lui signifiant clairement qu'elle ne pouvait être reconnue d'utilité publique sans effectuer une modification statutaire prévoyant l'affectation irrévocable de ses biens à son but. Compte tenu de ces informations, elle devait pour le moins mettre en doute le bien-fondé des affirmations contenues dans la lettre précitée du 12 décembre 1995. Elle ne semble d'ailleurs pas leur avoir accordé grand crédit dans la mesure où, le 19 janvier 1996 déjà, elle soumettait au fisc un projet de modification statutaire allant dans le sens des exigences posées par la notice no 5.

c) Seule demeure litigieuse la question de savoir si les exigences prévues par cette notice peuvent ou non être opposées à la Fondation avant le 1er avril 1995.

5.-
a) Afin d'assurer l'application uniforme de certaines dispositions légales, l'administration peut expliciter l'interprétation qu'elle leur donne dans des directives. Celles-ci n'ont pas force de loi et ne lient ni les administrés, ni les tribunaux, ni même l'administration. Elles ne dispensent pas cette dernière de se prononcer à la lumière des circonstances du cas d'espèce. Par ailleurs, elles ne peuvent sortir du cadre fixé par la norme supérieure qu'elles sont censées concrétiser. En d'autres termes, à défaut de lacune, elles ne peuvent prévoir autre chose que ce qui découle de la législation ou de la jurisprudence (cf. ATF 123 II 16 consid. 7 p. 30; 121 II 473 consid. 2b p. 478 et les références citées; Pierre Moor, Droit administratif, vol. I, 2ème éd. Berne 1994, p. 266-271; Blaise Knapp, Précis de droit administratif, 4ème éd. Bâle 1991, n. 365-367; André_Grisel, Traité de droit administratif, vol. I, Neuchâtel 1984, p. 90).

b) L'Administration fédérale des contributions peut édicter de telles directives en matière de TVA (cf. art. 42 OTVA; Alois Camenzind/Niklaus Honauer, Manuel du nouvel impôt sur la taxe à la valeur ajoutée [TVA], Berne 1996, p. 286; cf. également Dieter Metzger, Handbuch der Warenumsatzsteuer, Berne 1983, n. 831). Elle les communique en principe à tous les assujettis concernés (cf. dans ce sens Archives 47 p. 331 consid. 2a p. 334) qui ne peuvent valablement prétendre les avoir ignorées (cf. dans ce sens Metzger, op. cit., n. 816 et 828). Ces directives n'ont aucune force contraignante et se bornent à indiquer l'interprétation généralement donnée à certaines dispositions légales. A cet égard, elles s'appliquent à toutes les périodes de décompte régies par ces dispositions, soit, en principe, à toutes les périodes postérieures à l'entrée en vigueur de celles-ci. Ne contenant aucune règle de droit "stricto sensu", elles sont en principe applicables dans le temps de la même manière que les dispositions qu'elles interprètent, notamment en ce qui concerne un éventuel effet rétroactif (sur les exceptions au principe de la non-rétroactivité, cf. notamment ATF 122 V 405 consid. 3b/aa p. 408; Ulrich Häfelin/Georg Müller, Grundriss des Allgemeinen Verwaltungsrechts, 3ème éd. Zurich 1998, n. 267).

Le fisc doit en principe prendre ses décisions sur la base des directives qu'il a établies. Celles-ci ne sont toutefois pas immuables et des motifs sérieux et objectifs, soit une connaissance plus approfondie de l'intention du législateur, un changement des circonstances extérieures ou

l'évolution des conceptions juridiques, lui permettent de les modifier sans violer les principes de l'égalité de traitement et de la sécurité du droit (cf. ATF 125 II 152 consid. 4c/aa p. 162-163; 102 Ib 45 consid. 1 p. 46-48; Metzger, op. cit., n. 831-833).

S'il ne peut contester de manière abstraite le bien-fondé des directives en matière de TVA, le contribuable peut toutefois s'en prendre à leur application par l'Administration fédérale des contributions (cf. dans ce sens Alfred Kölz/Isabelle Häner, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 2ème éd. Zurich 1998, n. 500; Knapp, op. cit., n. 373; Fritz Gygi, Bundesverwaltungsrechtspflege, 2ème éd. Berne 1983, p. 134; Pierre-Louis Manfrini, Nature et effets juridiques des ordonnances administratives, Genève 1978, p. 248). L'autorité de réclamation ou de recours examine alors la conformité de la décision attaquée au droit fédéral et ne se prononce que de manière indirecte sur la validité de la directive en vertu de laquelle cette décision a été prise (cf. dans ce sens ATF 105 Ib 136 consid. 2 p. 140-141; Knapp, op. cit., n. 373). Même si elle considère cette directive comme contraire au droit fédéral, elle ne peut l'annuler. Si le fisc continue de l'appliquer, ses décisions peuvent être cassées en procédure de réclamation ou de recours (cf. dans ce sens Manfrini, op. cit., p. 200-201; Raymond Spira, Le contrôle juridictionnel des ordonnances administratives en droit fédéral des assurances sociales, in Mélanges André Grisel, Neuchâtel 1983, p. 803 ss, p. 817).

c) La notice no 5 est une directive administrative indiquant pour la première fois de quelle manière l'Administration fédérale des contributions interprète l'art. 14 ch. 7 OTVA et, en particulier, à quelles conditions elle admet qu'une maison de retraite bénéficie de l'exonération prévue par cette disposition. Cette notice renferme l'expression initiale d'une pratique administrative et ne modifie aucune directive déjà existante. Il n'y a ainsi pas lieu d'examiner son application dans le temps au regard des principes de la sécurité du droit ou de l'égalité de traitement. Cette notice n'a en outre pas force de loi. Elle est dès lors en principe applicable dès l'entrée en vigueur de la disposition qu'elle interprète (1er janvier 1995).

Contrairement à ce qu'a retenu l'autorité intimée, l'assujettissement de l'intéressée doit dès lors être déterminé en fonction de ladite notice dès la première période de décompte TVA (1er janvier au 31 mars 1995; cf. art. 36 al. 1 lettre a OTVA), sans qu'un délai d'adaptation ne doive lui être accordé. Au demeurant, cette directive a été établie le 3 février 1995, ce qui laissait aux contribuables un laps de temps non négligeable pour s'y adapter avant l'échéance de cette première période de décompte.

d) En l'absence d'assurances du fisc lui garantissant son exonération dès l'entrée en vigueur de l'art. 14 ch. 7 OTVA (cf. consid. 4 ci-dessus) et conformément au principe de l'auto-taxation (cf. art. 37 OTVA; cf. également Metzger, op. cit., n. 59 et 817), la Fondation est seule responsable de l'entière et correcte imposition des prestations qu'elle a fournies entre le 1er janvier 1995 et le 17 avril 1996, date de la modification de ses statuts. Le fait de ne plus pouvoir répercuter la TVA sur les destinataires de ses prestations durant cette période ne fait pas obstacle à son imposition (cf. Camenzind/Honauer, op. cit., p. 281). L'Administration fédérale des contributions n'exerçait en outre qu'une fonction de contrôle (cf. art. 50 OTVA; Stephan Kuhn/Peter Spinnler, Mehrwertsteuer, Berne 1994, p. 108; Camenzind/Honauer, op. cit., p. 270 ss et 280 ss) et n'était pas tenue de l'informer spontanément de l'étendue de ses obligations fiscales. En particulier, contrairement à ce que pense la Commission fédérale de recours, elle n'avait aucune obligation de l'aviser d'office avant l'entrée en vigueur de l'art. 14 ch. 7 OTVA de la manière dont elle envisageait d'appliquer cette disposition.
Par ailleurs, dès la modification de ses statuts, et comme l'a affirmé à juste titre l'autorité intimée, l'intéressée a rempli les conditions lui permettant de bénéficier de l'exonération prévue par l'art. 14 ch. 7 OTVA. Avant cette modification, elle était certes soumise au droit neuchâtelois en matière d'établissements spécialisés pour personnes âgées. Cette législation ne contenait toutefois aucune disposition garantissant l'affectation irrévocable de ses fonds au but poursuivi, notamment lors de sa dissolution (cf. en particulier l'art. 6 de la loi cantonale, dans sa version en vigueur avant sa modification du 6 février 1995, ainsi que l'art. 29a de son règlement d'exécution du 28 mai 1974). De plus, ses statuts ne contenaient aucune disposition faisant apparaître comme superflue la modification effectuée le 17 avril 1996. Au surplus, comme l'a relevé à bon droit la Commission fédérale de recours, les dispositions du droit civil fédéral applicables aux fondations n'étaient pas suffisantes pour garantir une telle affectation (cf. les art. 80 ss ainsi que 57 CC; cf. également Hans Michael Riemer, Berner Kommentar, n. 93-104 ad art. 88/89 CC).

6.-
Vu ce qui précède, le présent recours doit être admis, la décision attaquée annulée et la décision sur réclamation précitée du 16 décembre 1997 confirmée.

Succombant, la Fondation doit supporter les frais judiciaires (art. 156 al. 1, 153 et 153a OJ). Les frais de la procédure devant la Commission fédérale de recours, qui doivent encore être fixés par cette dernière, sont également à sa charge (cf. RDAF 1999 2ème partie p. 169 consid. 4 p. 177

et la jurisprudence citée).

La recourante n'a pas droit à des dépens (art. 159 al. 2 OJ).

Par ces motifs,

l e T r_i b_u n_a l f_é_d_é_r a_l_:

1. Admet le recours et annule la décision prise le 8 octobre 1999 par la Commission fédérale de recours en matière de contributions.

2. Confirme la décision prise le 16 décembre 1997 par l'Administration fédérale des contributions.

3. Met un émolument judiciaire de 4'000 fr. à la charge de la Fondation X._____.

4. Met à la charge de la Fondation X._____ les frais de la procédure devant la Commission fédérale de recours en matière de contributions, dont le montant doit encore être fixé par cette dernière.

5. Dit qu'il n'est pas alloué de dépens.

6. Communique le présent arrêt en copie à l'Administration fédérale des contributions, au représentant de la Fondation X._____ ainsi qu'à la Commission fédérale de recours en matière de contributions.

_____

Lausanne, le 15 mai 2000
DBA/mnv

Au nom de la IIe Cour de droit public

du TRIBUNAL FEDERAL SUISSE:

Le Président,
Le Greffier,