

BGE 101 IB 37 vom 14. Februar 1975

Bundesgericht (BGE), 1975-02-14, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bge_101 IB 37](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bge_101_IB_37)

FR: BGE 101 IB 37 du 14 février 1975

IT: BGE 101 IB 37 del 14 febbraio 1975

Regeste

Regeste Warenumsatzsteuer. 1. Die Entscheidung der Steuerbehörde, eine Praxis künftig zu ändern, bedeutet nicht den Widerruf eines Verwaltungsaktes (Erw. 2). 2. Bemessung des steuerbaren Entgelts für die Lieferung von Wein durch eine Genossenschaft an ihre Mitglieder, wenn das Erzeugnis für den Eigenbedarf der Empfänger bestimmt ist und diese, um es zu erhalten, der Genossenschaft ein entsprechendes Quantum ihrer Ernte abgeben haben. Gesetzmässigkeit und Angemessenheit der Praxis, welche die Steuerbehörde einführen will (Erw. 3-5).

Erwägungen

E. 1

Le présent recours s'est formé pour violation du droit fédéral. Les recourantes allèguent également l'inopportunité de la décision entreprise. Ces deux griefs sont recevables (art. 104 lit. a et c ch. 1 OJ). BGE 101 Ib 37 S. 39

E. 2

Les recourantes soutiennent que la décision entreprise constitue la révocation d'un acte administratif, et que les conditions requises pour qu'une telle mesure soit admissible ne sont pas remplies in casu. Elles relèvent en particulier que l'autorité fiscale savait depuis longtemps déjà que le membre de la société coopérative qui reçoit le vin destiné à sa propre consommation ne reprend pas forcément un produit fabriqué avec sa propre vendange, puisque celle-ci a été mélangée à celle des autres sociétaires. Dès lors, en déclarant avoir constaté que le client ne recevait pas en retour un produit fabriqué avec la matière qu'il avait remise, l'AFC a violé le principe de la bonne foi. Par ailleurs, la pratique suivie jusqu'alors n'était pas manifestement inexacte et ne reposait pas sur une conception juridiquement fautive. Il était dès lors inadmissible de la révoquer. Cette argumentation ne saurait toutefois être retenue. La décision sur réclamation rendue par l'AFC ne vise nullement à révoquer ou à modifier une décision entrée en force. L'interprétation que l'autorité fiscale a donnée à la loi au cours de ces dernières années ne peut être qualifiée d'acte administratif. Les modalités d'imposition des livraisons de vin de la société coopérative à ses membres, pour les besoins de ces derniers, ne constituaient pas des mesures de nature générale et concrète, s'adressant à un nombre indéterminé de personnes quelconques qui, dans une situation particulière, sont tenues de se comporter de la même façon (soit des "Allgemeinverfügungen" cf. GRISEL, Droit administratif suisse, p. 193). Dans sa réponse au recours, l'AFC a notamment précisé qu'elle a suspendu l'application de la nouvelle pratique aux sociétés coopératives viticoles jusqu'à droit connu sur le sort du présent litige et qu'elle ne la mettra pas en vigueur rétroactivement si elle obtient gain de cause. En rendant la décision entreprise, elle a entendu se prononcer de manière durable sur les modalités d'imposition, à l'avenir, des livraisons de vin par la société coopérative viticole à ses membres. La décision attaquée n'a

donc pas pour objet de modifier des décisions concrètes déjà rendues; elle ne se rapporte qu'au changement d'une pratique administrative suivie jusqu'à ce jour. Les autorités chargées d'appliquer la loi ne sont pas formellement liées par l'interprétation qu'elles donnent à certaines de ses dispositions. Certes, une pratique ne doit être BGE 101 Ib 37 S. 40 modifiée que si ce changement se fonde sur des motifs sérieux et objectifs; c'est dans cette mesure seulement que l'on peut admettre que les précédents lient l'autorité. Au plan du droit fiscal en particulier, la modification d'une pratique n'est pas soumise aux mêmes conditions que celles qui régissent la révision d'une taxation passée en force, lorsque le changement envisagé ne vise qu'à régler des situations de fait en raison desquelles aucune procédure de taxation n'a encore été engagée. En l'espèce, les recourantes n'affirment pas, ni ne démontrent avoir pris des mesures d'organisation conditionnées par la pratique en vigueur. Il n'est dès lors pas nécessaire d'examiner si et dans quelle mesure le principe de la bonne foi pourrait être invoqué avec succès pour mettre obstacle, en ce qui les concerne, à la modification de cette pratique. La question litigieuse est ainsi uniquement celle de savoir quelle est, des deux interprétations en présence, celle qui doit être confirmée.

E. 3

a) Le 19 juillet 1958, l'AFC avait exposé à Provins Valais, dans les termes suivants, les considérations sur lesquelles se fondait son interprétation de la loi en ce qui concerne le calcul de l'impôt sur le chiffre d'affaires afférent aux livraisons de vin par la société à ses membres... "Pour autant que les vigneron se réservent d'emblée une certaine quantité de vin à recevoir au printemps suivant, nous considérons qu'il y a alors de votre part livraison en vertu d'un contrat d'entreprise et que la quantité de vendange à pressurer et à vinifier, correspondante au vin réservé, vous a été mise à disposition par les vigneron. En conséquence, nous admettons jusqu'à nouvel avis que vous n'acquittiez l'impôt à 3,6% que sur la valeur des prestations faites par votre maison (par ex. coût des travaux de pressurage, de vinification, de mise en bouteille) à laquelle s'ajoutent la valeur du matériel livré (bouteilles, bouchons, étiquettes) et le bénéfice que vous prenez sur de telles livraisons. Si la facturation s'établit par mise en compte, la somme imposable équivaut pratiquement à la différence entre la valeur du vin mis en bouteilles et livré aux vigneron et le prix de la quantité de vendange qu'il vous ont mise à disposition pour ce vin. Il va de soi que le vin que le sociétaire, au moment de la vendange, s'est réservé de reprendre doit provenir de la sorte ou qualité de vendange qu'il a fournie lui-même." b) Dans la décision entreprise, l'AFC se place à un point de vue différent. Elle ne se prononce pas sur la nature de droit civil des accords liant la société à ses membres, en tant qu'ils BGE 101 Ib 37 S. 41 concernent les livraisons de vin; elle ne soutient pas que l'on se trouverait en présence de deux opérations de vente, portant l'une sur la vendange, l'autre sur le vin mis en bouteilles. Elle n'exclut pas non plus que l'on ait affaire en l'espèce à un contrat d'entreprise. C'est au contraire en se fondant sur les notions de livraisons et de contre-prestations, telles qu'elles ressortent de l'AChA, que l'autorité fiscale a pris la décision attaquée. Selon l'art. 15 al. 1 AChA, il y a livraison sur territoire suisse lorsque celui qui reçoit la marchandise ou un tiers à sa place est mis en mesure de disposer en son nom propre d'une marchandise qui se trouve en Suisse au moment où est accordé le pouvoir d'en disposer. Est aussi réputée livraison de marchandise la remise d'une marchandise fabriquée en vertu d'un contrat d'entreprise ou d'un mandat (art. 15 al. 2 AChA). L'impôt sur le chiffre d'affaires se calcule sur la somme des contre-prestations reçues durant la période fiscale (art. 20 al. 1 lit. a AChA). Selon l'art. 22 AChA, est réputé contre-prestation tout ce que le fournisseur, ou un tiers à sa place, reçoit en échange de la livraison. L'art. 22 al. 3 AChA précise que s'il s'agit d'un échange de

marchandises, la valeur de chacune est considérée comme contre-prestation pour l'autre; si la marchandise a été donnée en paiement, est réputé contre-prestation le montant soldé par l'opération. Dès lors, à l'avis de l'AFC, le montant de la contre-prestation imposable, dans les cas où le grossiste est chargé d'exécuter un ouvrage en utilisant des matières premières remises par le client, sera différent selon que la matière qui a servi à fabriquer la marchandise commandée a fait l'objet d'une livraison ou qu'au contraire, elle a été seulement mise à disposition. Ce n'est que s'il y a mise à disposition, le fabricant étant obligé d'utiliser la matière qui lui a été remise pour exécuter l'ouvrage commandé, que seul le coût du travail constitue la contre-prestation imposable. En application de ces principes, l'autorité fiscale a modifié sa pratique antérieure applicable au calcul de l'impôt dans des cas tels que la livraison de pneus regommés contre reprise de pneus usés, celle de moteurs automobiles revisés contre reprise de moteurs à reviser, celle de barres de métal contre reprise de déchets de plomb. Dans tous ces cas, la valeur de la marchandise remise au fabricant constitue l'un des éléments de la BGE 101 Ib 37 S. 42 contre-prestation de la livraison imposable. Le Tribunal fédéral n'a pas en l'espèce à se prononcer sur le bien-fondé de cette nouvelle pratique, en ce qui concerne les cas précités. La seule question litigieuse in casu est celle de savoir s'il se justifiait de l'étendre à la livraison de vin par la société coopérative à ses membres, lorsque ce produit est destiné à la propre consommation de ces derniers et que ceux-ci, pour l'obtenir, ont remis une quantité de vendange correspondante.

E. 4

a) Les recourantes ne contestent pas que les livraisons de vin constituent des livraisons au sens de l'art. 13 al. 1 lit. a AChA. Le litige porte en l'espèce exclusivement sur la détermination de la contre-prestation au sens des art. 20 al. 1 lit. a et 22 AChA. b) Les membres des sociétés recourantes ont l'obligation de leur remettre la totalité de leurs vendanges. Ils poursuivent ainsi un double but. Il s'agit pour eux d'obtenir le vin destiné à leur propre consommation, d'une part, et, d'autre part, d'assurer en commun la vinification, l'utilisation et la vente des produits de leurs vignes. L'autorité fiscale a relevé qu'il ne pouvait être établi que le vigneron reçoit en retour une marchandise fabriquée avec le produit livré à la société. Celle-ci peut donc en disposer comme une propriétaire. Au plan du droit civil, il faut certes admettre que la propriété des vendanges passe aux sociétés recourantes. Mais celles-ci doivent en assurer l'utilisation aux meilleures conditions et dans l'intérêt de tous les membres. Des raisons pratiques évidentes expliquent que les recourantes deviennent propriétaires de l'ensemble des vendanges, et non pas seulement de la part qui ne correspond pas au vin livré aux membres pour leur propre consommation. Un traitement séparé de l'une et l'autre partie des récoltes ne pourrait se faire que moyennant des dépenses très importantes; une telle façon de procéder irait à l'encontre d'une organisation rationnelle et adaptée aux buts poursuivis. Dès lors, bien que le vin livré à tous les membres ne corresponde que quantitativement à la vendange qu'ils ont fournie, il se justifie d'assimiler le cas présent à celui d'une mise à disposition proprement dite. c) On ne saurait dès lors soutenir que la situation discutée en l'espèce est comparable, en fait et en droit, à la livraison de pneus regommés contre reprise de pneus usés ou à celle de barres de métal contre reprise de déchets de plomb. L'autorité BGE 101 Ib 37 S. 43 fiscale, en appliquant strictement la règle qu'elle a définie à propos des cas précités et selon laquelle la valeur de la marchandise remise constitue un élément de la contre-prestation imposable lorsque le client ne reçoit pas un produit fabriqué exclusivement avec la matière qu'il a fournie, n'a pas tenu compte de manière adéquate de la nature économique des relations entre les recourantes et les viticulteurs sociétaires. Or, la prise en considération de cet élément se justifiait d'autant plus

en l'espèce que l'AFC ne s'est nullement fondée, pour prendre la décision entreprise, sur la nature de droit civil de ces relations. La pratique suivie jusqu'à présent est mieux adaptée à la situation de fait litigieuse, et doit être maintenue de préférence à celle que voulait instaurer la décision attaquée. Le présent recours doit ainsi être admis.

E. 5

Les recourantes ont également soulevé le grief d'inopportunité. Elles relèvent à cet égard qu'il ne convient pas de modifier une pratique déjà fort ancienne alors qu'une révision complète du système de l'impôt sur le chiffre d'affaires est envisagée. Par ailleurs, la pratique suivie jusqu'à présent aurait le mérite d'aller dans le sens de la politique fédérale de soutien à l'agriculture, ce qui serait loin d'être le cas de celle que consacre la décision entreprise. Les recourantes remarquent enfin qu'en cas du rejet du recours, les vigneronns qui livrent la totalité de leurs vendanges à des sociétés coopératives viticoles devront supporter la charge de l'impôt sur le chiffre d'affaires pour le vin destiné à leur propre consommation, alors que les producteurs qui commercialisent eux-mêmes leur récolte ne paient aucun impôt pour la part de celle-ci qu'ils consomment eux-mêmes. Les arguments des recourantes, dans la mesure où ils s'inspirent de considérations de politique économique, ne peuvent être déterminants pour l'interprétation des dispositions légales en vigueur. Ils fournissent toutefois des éléments d'appréciation utiles in casu. a) On ne saurait soutenir que la longue durée d'une pratique constitue en elle-même un obstacle à la modification de cette dernière. En l'espèce toutefois, cet élément contribue à faire pencher la balance en faveur du maintien de la pratique actuelle, dès lors que d'autres motifs vont dans le sens de l'admission du recours (cf. RO 100 Ib 65). BGE 101 Ib 37 S. 44 b) Selon l'art. 11 al. 1 lit. a AChA, les viticulteurs livrant exclusivement des produits tirés de leur propre exploitation ne sont pas grossistes. Chacun peut donc, sous réserve de l'art. 8 al. 1 lit. b AChA, acquérir du vin auprès d'eux sans que l'impôt sur le chiffre d'affaires ne soit prélevé. La loi accorde aux viticulteurs producteurs un privilège dont ne bénéficient pas les vigneronns qui se groupent pour former une société coopérative, cette dernière étant assujettie à l'impôt en tant que grossiste. On doit ainsi constater que la législation actuelle désavantage les coopératives viticoles et, indirectement, leurs membres, par rapport aux vigneronns qui livrent les produits tirés de leur propre exploitation. L'autorité fiscale souligne à juste titre que cette différence de traitement résulte de la loi, et non d'une pratique administrative. Mais on ne saurait faire abstraction de cette réalité juridique lorsque, de deux interprétations de la loi, l'une accentue, au lieu de l'atténuer, la différence entre les vigneronns producteurs et les vigneronns membres de sociétés coopératives. Dispositiv

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.