

## **BGE 94 I 68**

Bundesgericht (BGE), 1968-03-01, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bge\\_BGE\\_94\\_I\\_68](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bge_BGE_94_I_68)

FR: ATF 94 I 68

IT: DTF 94 I 68

### **Regeste**

Regeste Warenumsatzsteuer: Begriff des Werkstoffs (Änderung der Rechtsprechung). Anwendung auf den bei der Herstellung von Zahnprothesen verwendeten Gips.

Regeste Impôt sur le chiffre d'affaires: Notion de matière première (changement de jurisprudence). Application au plâtre utilisé pour la fabrication de prothèses dentaires.

Regesto Imposta sulla cifra d'affari: Nozione di materia prima (cambiamento delle giurisprudenze). Applicazione al gesso utilizzato per la fabbricazione di protesi dentarie.

### **Erwägungen**

#### **E. 1**

Aux termes de l'art. 13 al. 1 lettre a AChA, l'impôt sur le chiffre d'affaires frappe notamment la livraison sur territoire suisse et la consommation particulière de marchandises par des grossistes. Selon l'art. 16 al. 1 lettre a, il y a consommation particulière lorsqu'un grossiste affecte des marchandises qu'il s'est procurées en franchise d'impôt, à des fins autres que la revente ou l'emploi comme matière première dans la fabrication professionnelle de marchandises. En l'espèce, il n'est pas contesté que le recourant a importé son plâtre et ses "meulettes" sans payer l'impôt et qu'il ne les a pas revendus, mais utilisés dans la fabrication professionnelle de prothèses dentaires. Seul reste litigieux le point - décisif pour l'assujettissement à l'impôt - de savoir s'il s'agit de matières premières. BGE 94 I 68 S. 70 La définition légale de la matière première, à l'art. 18 AChA, englobe deux concepts différents: d'une part les matières brutes ou les produits intermédiaires qui sont convertis en marchandises ou qui tombent comme déchets en cours de fabrication, d'autre part les matières servant à la production d'énergie ou à d'autres fins semblables qui sont consommées ou qui tombent comme déchets en cours de fabrication. (Les règles relatives aux constructions et aux fourrages, contenues elles aussi dans cette disposition, sont évidemment inapplicables in casu et n'ont pas à être examinées.) En l'espèce, la fonction du plâtre et celle des "meulettes" dans le processus de fabrication ne sauraient être assimilées à la production d'énergie ou autres fins semblables (cf., en ce qui concerne les "meulettes", les arrêts publiés dans Archives, vol. 15, p. 527, 16, p. 231 et 18, p. 35). En revanche, il faut examiner si ces objets peuvent être rangés dans les matières brutes ou les produits intermédiaires qui sont convertis en marchandises ou qui tombent comme déchets en cours de fabrication. La qualité de matière première, ainsi que cela résulte clairement de la définition légale, ne dépend ni du fait que l'objet ou la matière en cause sont nécessaires à la fabrication, ni du point de savoir si et dans quelle mesure leur coût influe sur le prix du produit fabriqué et, partant, sur l'impôt qui le frappe. Est déterminant en revanche le point de savoir si cet objet ou cette matière peuvent être considérés, ne serait-ce que de manière indirecte, comme partie intégrante du produit fabriqué (ou comme déchets). Le Tribunal

fédéral en a jugé ainsi à plusieurs reprises dans les premières années qui ont suivi l'entrée en vigueur de l'ACHA (RO 71 I 185 et 453, 73 I 165 et 267). La notion de déchets est elle-même liée à la précédente. Tout objet utilisé dans le processus de fabrication et rendu inutilisable par cet usage ne vaut pas matière première. Seuls sont considérés comme telle les résidus de matières brutes et de produits intermédiaires qui, pour le surplus, ont passé dans le produit fabriqué (RO 71 I 186 et l'arrêt plus récent, du 19 février 1960, publié dans Archives, vol. 28, p. 524). Ce dernier arrêt insiste particulièrement, s'agissant de produits employés dans la fabrication, sur la distinction entre les "produits intermédiaires", qui passent totalement ou partiellement dans le produit fabriqué, et les moyens auxiliaires de BGE 94 I 68 S. 71 fabrication ("produits auxiliaires"), qui n'y passent pas. Il constate que l'ACHA ne reconnaît la qualité de matière première qu'aux premiers, à l'exclusion des seconds.

## **E. 2**

Le recourant ne prétend pas que le plâtre ou les "meulettes" qu'il utilise se retrouvent, de quelque façon que ce soit, comme parties intégrantes des prothèses fabriquées. Avec raison. Le plâtre, sous forme de moule, ne fait qu'entourer la pièce coulée et doit être détruit pour la dégager. Il a la même fonction que le bois de coffrage en matière de bétonnage (RO 71 I 187). Le recourant ne fournit aucune explication sur la fonction des "meulettes", se bornant à affirmer qu'elles ne peuvent être utilisées chacune que pour une seule prothèse. S'il s'agit, comme l'expose l'AFC, de petits disques abrasifs destinés au polissage des prothèses coulées, on comprend mal que leur utilisation soit aussi restreinte. Ce point, toutefois, n'a pas à être élucidé. La qualité de matière première ne dépend pas, en effet, du point de savoir si l'objet ou la matière en cause est utilisable plusieurs fois ou une fois seulement. Si l'on s'en tient à la définition légale et à la jurisprudence rappelée ci-dessus, le recours apparaît mal fondé. Toutefois, le recourant soutient que le plâtre et les "meulettes" ne sont pas des outils, mais des produits intermédiaires, nécessaires à la fabrication et tombant ensuite comme déchets au cours du processus. Cet argument pourrait trouver un appui dans les développements de l'arrêt Aberegg-Steiner & Cie AG c. AFC (RO 74 I 505 ss.), que l'on peut résumer comme suit: La notion de matière première doit s'entendre de manière extensive. De même, doit s'entendre extensivement le principe qui veut que la matière première soit caractérisée par le passage dans le produit fabriqué. A cet égard, doivent être considérés comme matière première les matières et les produits qui sont ajoutés au produit fabriqué pour en être ensuite extraits. Ces substances ne se trouvent pas dans le produit fini, mais elles sont néanmoins des matières premières, car la condition nécessaire et suffisante a été remplie à un certain moment au cours du processus. Est donc matière première tout ce qui, à un stade quelconque du processus de fabrication, est partie intégrante du futur produit fabriqué. Il en va de même des produits qui constituent la marchandise elle-même à un stade préliminaire. Dans la fabrication des clichés - qui était alors en cause - les projets, négatifs, matrices, etc. ne passent pas dans le produit BGE 94 I 68 S. 72 fini et sont donc, en règle générale, des moyens auxiliaires de la fabrication et non des matières premières. Toutefois, s'il est fabriqué spécialement pour donner suite à une commande unique et que le tirage soit limité à un seul exemplaire ou à un nombre restreint d'exemplaires, le négatif - ou autre produit auxiliaire analogue - peut être identifié à la marchandise. Il représente cette marchandise elle-même à un stade préliminaire du processus de fabrication. Extérieurement, cette relation se manifeste par le fait que le produit auxiliaire est, dans certaines circonstances, livré en même temps que la marchandise. Ainsi, le caractère de matière première doit être reconnu aux négatifs, matrices et autres produits analogues, à

condition qu'ils soient confectionnés spécialement en vue du tirage d'un exemplaire ou d'un nombre restreint d'exemplaires du produit fini. En ce qui concerne les "meulettes", l'arrêt Aberegg n'est d'aucun secours pour le recourant. En revanche, l'application des principes qu'il dégage à la présente espèce conduirait à l'exonération du plâtre de moulage, en tant que l'on assimile le moule aux matrices ou aux négatifs. Il est évident en effet que le moule est fabriqué spécialement pour chaque prothèse et qu'il n'est utilisable qu'une seule fois.

### E. 3

L'arrêt Aberegg, toutefois, a fait l'objet de critiques (cf. notamment KURT AMMON, *Der Eigenverbrauch in der eidgenössischen Warenumsatzsteuer*, thèse Berne 1957, p. 53; W. WELLAUER, *Die eidgenössische Warenumsatzsteuer*, p. 226, no 371). Deux arrêts postérieurs (Archives, vol. 20, p. 202 et vol. 21, p. 152) ont expressément désigné comme exception au principe général l'extension de la qualité de matière première à "la marchandise à un stade préliminaire". Il convient dès lors de rechercher si cette exception est conciliable avec le texte légal et de soumettre cette jurisprudence à un nouvel examen, comme le suggère l'AFC dans ses observations. En son considérant 2, dernier alinéa (RO 74 I 514), l'arrêt Aberegg pose tout d'abord que les substances incorporées à la marchandise en cours de fabrication ont satisfait à ce moment-là à la condition nécessaire et suffisante pour qu'elles revêtent la qualité de matière première et doivent donc être tenues pour telle, alors même qu'elles seront par la suite extraites du produit. Cette argumentation se concilie difficilement avec le texte clair de l'art. 18 AChA, qui fait état des matières brutes BGE 94 I 68 S. 73 et des produits intermédiaires qui sont "convertis en marchandises". Le texte français - comme le texte italien, qui lui est semblable - exprime ainsi clairement que la matière première doit encore se trouver substantiellement dans le produit terminé. Le texte allemand, en parlant de matières qui "passent dans les marchandises fabriquées" ("die in die hergestellten Waren... übergehen"), exprime de façon un peu différente la même idée, la marchandise devant toujours s'entendre au sens de produit au stade où il est prêt à être livré par l'entreprise en cause. Sur la base de ces textes, il ne se justifie pas de conférer la qualité de matière première à une matière qui, pour s'être trouvée incorporée à un moment ou à un autre dans le produit en cours de fabrication, ne se retrouve plus dans le produit achevé. De même, il n'y a pas lieu d'assimiler la "marchandise à un stade préliminaire" - notion au demeurant difficile à saisir - au produit achevé. Il faut évidemment réserver le cas où l'incorporation provisoire d'un produit au produit fabriqué s'accompagne de phénomènes chimiques, impliquant dégageant ou apport d'énergie. Le produit peut alors, le cas échéant, être considéré comme matière première, ainsi que le relève l'AFC dans ses observations, mais en tant que "produit servant à la production d'énergie ou autres fins semblables". S'agissant plus particulièrement de la fabrication de clichés, c'est à bon droit que l'arrêt commence par attribuer aux projets, négatifs, matrices et autres produits du même genre la qualité de moyens auxiliaires de la fabrication, leur déniaient, en règle générale, la qualité de matière première, parce qu'ils ne passent pas dans le produit achevé. En revanche, l'exception faite, au considérant 3, dernier alinéa (RO 74 I 515), pour le cas où le moyen auxiliaire est fabriqué spécialement pour l'exécution d'une commande unique et en vue du tirage d'un seul exemplaire ou d'un nombre restreint d'exemplaires, ne se justifie pas. Le fait qu'un moyen auxiliaire soit confectionné spécialement en vue de l'exécution d'une seule commande n'en change par le caractère et ne justifie pas son assimilation à la marchandise, que ce soit au stade final ou à un stade préliminaire. Quant à la distinction fondée sur le nombre d'exemplaires tirés - critère au reste imprécis - elle s'explique peut-être par le fait que la décision a été rendue alors qu'était encore en vigueur l'ancien texte de l'art.

18, 2e phrase, qui posait expressément que ne valaient pas matière première les BGE 94 I 68 S. 74 objets (machines, outils, etc.) qui pouvaient être employés de façon répétée ou durable dans la fabrication. Pourtant, cela ne signifie pas qu'un objet utilisable une fois seulement vaudrait matière première; pour être considéré comme telle, l'objet doit, ainsi que l'a toujours exigé le Tribunal fédéral, satisfaire aux conditions positives définies par la première phrase dudit article (cf. RO 71 I 452, 73 I 164, 73 I 267, et l'arrêt en cause, p. 513). Au reste, cette seconde phrase, jugée superflue et source d'interprétations erronées, a été supprimée avec effet au 31 décembre 1954 (FF 1954 II p. 783). Le fait qu'un moyen auxiliaire ne puisse être employé qu'une seule fois est donc sans influence sur sa qualification. N'est pas non plus déterminant le fait que les négatifs ou autres produits analogues sont parfois livrés avec le produit fini: cela s'explique simplement par la raison que ces objets peuvent présenter de l'intérêt pour le client, tandis qu'ils n'en ont plus pour le fabricant. Ils n'en deviennent pas pour autant partie intégrante de la marchandise fabriquée. L'extension de la notion de matière première, telle qu'elle résultait du dernier alinéa de chacun des considérants 2 et 3 de l'arrêt Aberegg, ne peut être maintenue. Partant, la qualité de matière première ne peut pas être reconnue au plâtre de moulage dont le recourant fait usage. Il s'ensuit que le recours doit être entièrement rejeté.

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