

II. EIGENTUMSGARANTIE

GARANTIE DE LA PROPRIÉTÉ

Vgl. Nr. 67. — Voir n° 67.

III. ORGANISATION DER BUNDESRECHTSPFLEGE ORGANISATION JUDICIAIRE FÉDÉRALE

Vgl. Nr. 67. — Voir n° 67.

B. VERWALTUNGS- UND DISZIPLINARRECHTSPFLEGE

JURIDICION ADMINISTRATIVE ET DISCIPLINAIRE

I. BUNDESRECHTLICHE ABGABEN

CONTRIBUTIONS DE DROIT FÉDÉRAL

68. Arrêt du 9 novembre 1945 dans la cause Rossé
contre Berne.

Impôt pour la défense nationale : Imposition à titre de revenu de l'indemnité reçue par un contribuable en échange de la renonciation à une certaine fabrication (art. 21 ch. 1 lit. a AIN). Portée des art. 40 et 42 AIN.

Wehrsteuer : Entschädigung für den Verzicht auf die Weiterführung eines Fabrikationsbetriebes als Einkommensbestandteil (Art. 21, Abs. 1, lit. a WStB). Bedeutung der Art. 40 und 42 WStB.

Imposta per la difesa nazionale : Imposizione quale reddito d'un'indennità ricevuta da un contribuente per la rinuncia all'ulteriore esercizio d'una fabbrica. Portata degli art. 40 e 42 DIN.

A. — Les associés en nom collectif Georges Rossé et Albert Affolter exploitent à Court (Jura bernois) la fabrique l'Essor, fournitures pour l'horlogerie et décolletages pour toutes industries.

Le 28 mars 1941, ils ont conclu une convention avec la Société générale de l'horlogerie suisse, selon laquelle ils ont vendu à cette société un outillage servant à la fabrication des ébauches et se sont interdit de fabriquer et de vendre à l'avenir directement ou indirectement, en Suisse ou à l'étranger, des ébauches ou des chablons, des assortiments, des balanciers ou des spiraux de montres. Ils se sont de même interdit, sous les réserves prévues à l'art. 6 de la convention, de s'intéresser ou de travailler sous quelque forme que ce soit, à la création ou à l'exploitation d'une fabrique d'ébauches, d'assortiments, de balanciers ou de spiraux de montres, ainsi que de plans, calibres, étampes ou outillages pour ces quatre branches de fabrication.

B. — Pour la deuxième période de l'impôt pour la défense nationale, l'autorité de taxation a admis que le montant touché par chacun des associés, conformément au contrat du 28 mars 1941, était soumis à l'impôt en vertu de l'art. 21, 1^{er} alinéa, lit. a AIN, au titre d'indemnité versée pour la renonciation à l'exercice d'une activité.

Rossé réclama contre cette taxation. Débouté, il déféra l'affaire à la Commission cantonale de recours (en abrégé, la Commission). Le 26 juin 1945, la Commission rejeta le recours. Les motifs de la décision sont en résumé les suivants :

a) L'art. 21, 1^{er} alinéa, lit. a AIN prévoit expressément que les indemnités versées pour la renonciation à l'exercice d'une activité constituent un revenu soumis à l'impôt pour la défense nationale.

b) L'allégement prévu par l'art. 42 AIN ne peut être accordé, parce qu'il n'y a pas eu cessation complète et absolue de l'activité du recourant. Ni lui, ni son associé ne se sont retirés des affaires et leur entreprise est restée en activité ; elle s'est orientée vers la fabrication de nouveaux articles et son chiffre d'affaires a subi d'importantes augmentations.

c) La conversion de l'indemnité en une rente pour fixer le taux applicable n'est pas possible, parce que l'art. 40, 1^{er} alinéa AIN limite ce mode de faire aux indemnités destinées à remplacer des prestations périodiques ou à compenser des dommages permanents, ce qui n'est pas le cas en l'espèce. Dès lors qu'à l'art. 21, 1^{er} alinéa, lit. a on a prévu, outre les indemnités pour dommage permanent, les indemnités pour renonciation à une activité, on aurait certainement mentionné ces dernières à l'art. 40, si l'on avait voulu les mettre au bénéfice de cette disposition.

C. — Contre cette décision, Rossé a, en temps utile, formé auprès du Tribunal fédéral un recours de droit administratif en demandant :

principalement, que l'indemnité ne soit pas imposée comme revenu ;

subsidiatement, qu'il soit fait application de l'art. 42 AIN ;

plus subsidiairement, que la taxation soit faite sous forme de rente, au sens de l'art. 40 AIN.

Considérant en droit :

1. —

2. — Le recourant s'oppose à ce que l'indemnité qu'il a touchée pour sa renonciation à la fabrication des ébauches soit imposée comme revenu. Mais cette prétention se heurte à l'art. 21, 1^{er} alinéa, lit. a i. f. AIN, qui fait expressément rentrer dans le revenu imposable les indemnités versées pour la renonciation à l'exercice d'une activité. Cette disposition formelle ne laisse place à aucune

discussion. En effet, pour la part de l'indemnité qui ne représente pas le prix de l'outillage cédé, il est indéniable et d'ailleurs admis que le versement fait au contribuable n'avait et ne pouvait avoir d'autre but que de l'indemniser du préjudice pouvant résulter de sa renonciation à une partie ou à une forme de son activité antérieure. Le seul argument avancé par le recourant est ainsi dépourvu de toute pertinence. Sans doute, le recourant et son associé allèguent-ils avoir employé l'indemnité à l'acquisition d'un outillage destiné à la fabrication de nouveaux articles. Mais cela n'empêche nullement qu'au moment où elle a été touchée, cette indemnité ait eu le caractère d'un revenu. Tout revenu, lorsqu'il n'est pas abandonné gratuitement ou immédiatement consommé devient un élément de la fortune. Les conclusions principales du recours doivent donc être rejetées.

3. — Un inconvénient inhérent au système de l'imposition *praenumerando*, système consacré par l'AIN, est qu'au moment où le contribuable est taxé, il peut ne plus posséder les ressources prises en considération pour la fixation de l'impôt. Seules, en principe, les dispositions sur la remise de l'impôt (art. 124 AIN) permettent de parer aux rigueurs de ce système lorsqu'il s'agit d'un débiteur tombé dans le dénuement ou pour lequel, en raison de sa situation, le paiement de l'impôt aurait des conséquences très dures. Une dérogation directe au système est toutefois apportée par l'art. 42 AIN, mais cette disposition ne vise manifestement que le cas où le contribuable a abandonné une activité à but lucratif pour vivre essentiellement d'autres ressources. Ainsi que le montre la seconde partie de la disposition, on a eu principalement en vue le cas de l'employé qui a pris sa retraite. On a voulu tenir compte du fait que, sans la disposition de l'art. 42, les contribuables dans cette situation pourraient avoir à payer des impôts encore très élevés, au moment où leurs ressources se trouvent en général considérablement diminuées. Vu les termes dans lesquels il est rédigé,

l'art. 42 peut également s'appliquer à celui qui, ayant exercé une activité lucrative indépendante, y met fin, par exemple au commerçant ou à l'industriel qui se retire des affaires. Mais, étant donné la *ratio legis*, cette disposition ne saurait être invoquée par un contribuable dont l'activité, tout en conservant un but lucratif, a simplement changé, en totalité ou en partie, de nature ou d'objet, la nouvelle activité dût-elle ne pas avoir la même ampleur, ni laisser les mêmes bénéfices que l'ancienne. C'est ce qu'a jugé le Tribunal fédéral dans un arrêt du 29 février 1940 (Archives de droit fiscal suisse, t. IX, pp. 46 s., cf. aussi l'arrêt Corboz c. Valais, du 18 mai 1945, non publié). Dans le premier de ces arrêts, qui applique la disposition correspondante de l'ACC, le Tribunal fédéral envisage expressément le cas où un simple changement d'activité entraînerait une diminution de revenus qui rendrait difficile, pour le contribuable, le paiement de l'impôt calculé d'après le revenu de son activité antérieure. Mais il a jugé que la loi ne prévoyait pour ce cas que l'application éventuelle des dispositions sur la remise d'impôt. Le recourant ne tente même pas de discuter cette jurisprudence, qui doit être maintenue. Toute autre solution apporterait au système de l'imposition *praenumerando* des dérogations excédant le cadre de celles que l'on a voulu consacrer par l'art. 42 et pourrait aboutir à des résultats inadmissibles. Rien ne le montre mieux que le présent cas, où le recourant, malgré sa renonciation à une branche de son activité antérieure, a continué pendant la période fiscale à déployer une activité tout aussi et même plus lucrative que précédemment.

C'est ainsi à bon droit que la Commission a refusé de faire application en l'espèce de l'art. 42 AIN.

4. — Quant à l'art. 40 AIN, il doit nécessairement être interprété en tenant compte de l'art. 21, 1^{er} alinéa, lit. a, qui le réserve d'ailleurs expressément. Son but est en effet d'alléger, par une correction apportée au taux et uniquement au taux de l'impôt, la taxation de certains

éléments du revenu visés par l'art. 21, 1^{er} alinéa, lit. a. Or, il précise à quels revenus ces allègements s'appliquent. Ce sont, d'une part, le revenu constitué par un capital remplaçant des prestations périodiques et, d'autre part, le revenu constitué par des indemnités pour dommage permanent. Il ne s'agit évidemment pas, en l'espèce, d'un capital remplaçant des prestations périodiques. Il faut rechercher, en revanche, s'il s'agit d'une indemnité pour *dommage permanent*.

Il est clair, étant donné le rapport existant entre l'art. 21 et l'art. 40, que cette expression doit avoir, dans la seconde de ces dispositions, le même sens que dans la première. Dès lors, par conséquent, que l'art. 21, 1^{er} alinéa, lit. a mentionne, outre les indemnités pour dommage permanent, les indemnités versées pour la renonciation à l'exercice d'une activité, ce serait aller à l'encontre de l'intention manifeste du législateur que d'assimiler ces deux catégories et d'étendre ainsi à la seconde l'application de l'art. 40.

Une telle assimilation ne serait du reste effectivement pas fondée. Les indemnités pour dommage permanent, que vise l'art. 21 et par conséquent aussi l'art. 40, sont surtout celles que le contribuable touche en raison d'une incapacité permanente de travail, c'est-à-dire d'une diminution en principe définitive et irréparable de sa capacité productive. Le versement d'une telle indemnité se justifie parce que l'intéressé sera désormais dans l'impossibilité de se procurer par son travail le gain qu'il obtenait ou qu'il aurait pu obtenir s'il avait conservé sa pleine capacité. La situation n'est pas nécessairement ni généralement la même quand il s'agit d'une indemnité pour renonciation à une activité. Une telle renonciation laisse en principe à celui qu'elle concerne la possibilité de se livrer à une autre activité ou d'exercer son activité antérieure hors du rayon où elle lui est désormais interdite et de gagner autant ou même plus qu'auparavant. C'est donc à tort que la décision soleuroise dont parle la Commission dans sa réponse et que l'Administration fédérale des contributions a pro-

duite croit pouvoir invoquer l'identité de motifs pour étendre aux indemnités pour renonciation à une activité la règle de l'art. 40, 1^{er} alinéa AIN.

En définitive, l'interprétation que la décision attaquée donne de l'art. 40, 1^{er} alinéa AIN n'est pas seulement fondée sur des arguments de texte ; elle est également conforme aux intentions du législateur. Celui-ci a voulu réserver les allègements fiscaux et notamment celui que prévoit l'art. 40 AIN aux seules catégories de contribuables pour lesquels ils peuvent en général le mieux se justifier.

Quant aux instructions pour la première période de l'impôt pour la défense nationale, dont le recourant croit pouvoir faire état dans sa réplique, supposé qu'elles doivent être comprises dans le sens que l'art. 40, 1^{er} alinéa s'applique sans distinction à tous les versements en capital visés par l'art. 21, 1^{er} alinéa, lit. a — ce qui n'est pas certain — il en résulterait simplement que l'Administration fédérale des contributions était, lorsqu'elle les a rédigées, dans l'erreur sur la portée de la première de ces dispositions.

Le recourant ne peut donc être mis au bénéfice de l'allègement fiscal prévu par l'art. 40, 1^{er} alinéa. On arriverait d'ailleurs au même résultat si l'on pouvait admettre que, dans cette disposition, la notion d'indemnité pour dommage permanent doit être prise dans un sens plus large qu'à l'art. 21 et peut, le cas échéant, comprendre une indemnité pour renonciation à une activité dans les cas où une telle renonciation impliquerait véritablement et nécessairement, par la nature des choses, un préjudice permanent. En l'espèce, en effet, vu les possibilités laissées au recourant d'exercer une activité lucrative, il ne saurait être question d'un tel préjudice.

5. —

Par ces motifs, le Tribunal fédéral

Admet partiellement le recours.

69. Urteil vom 14. Dezember 1945 i. S. F. Hoffmann-La Roche & Co. gegen eidg. Steuerverwaltung.

Warenumsatzsteuer : Die in der chemischen Industrie verwendeten Filter- und Reagenzpapiere sind nicht Werkstoff im Sinne von Art. 18 WUStB.

Impôt sur le chiffre d'affaires : Les papiers à filtrer et les papiers réactifs ne sont pas des matières premières au sens de l'art. 18 ACA.

Imposta sulla cifra d'affari : Le carte per filtri e le carte impregnate di reattivi non sono materie prime a' sensi dell'art. 18 DICA.

A. — Die Beschwerdeführerin verwendet bei ihrer Fabrikation chemischer und pharmazeutischer Produkte Filter- und Reagenzpapier. Sie betrachtet solche Papiere als Werkstoff im Sinne von Art. 18 WUStB. Die eidg. Steuerverwaltung hat diesen Standpunkt abgelehnt.

B. — Mit der Verwaltungsgerichtsbeschwerde wird beantragt festzustellen, dass Filter- und Reagenzpapier als Werkstoff im Sinne von Art. 18 WUStB gelte, und die Bundeskasse zur Rückerstattung der unter Vorbehalt entrichteten Warenumsatzsteuer für Filter- und Reagenzpapier anzuhalten.

In dem Urteil des Bundesgerichts vom 22. Dezember 1944 i.S. Ce-Ce-Graphitwerke (BGE 70 I S. 283) sei festgestellt worden, dass bei den Stoffen, die für der Energieerzeugung « ähnliche Zwecke » aufgebraucht werden, der Begriff des Stoffes weit zu fassen sei und dass von einem Aufgebrauchtwerden eines Stoffes nur dann gesprochen werden könne, wenn von seiner Substanz in seiner bisherigen Form und chemischen Zusammensetzung nichts übrig bleibt, weil die herzustellende Ware den Stoff entweder ganz oder zum Teil in sich aufnimmt oder weil der Verlust beim Arbeitsgang sonst notwendig ist, um die herzustellende Sache zu gewinnen. Diese Voraussetzungen seien bei Filter- und Reagenzpapieren erfüllt. Die Papiere seien, wie die Energie im Fabrikationsprozess, nötige Stoffe, damit das Erzeugnis hergestellt werden kann. Es gehe nicht an, den Begriff des ähnlichen Zweckes nur auf