

9. Arrêt du 4 février 1949 dans la cause British-American Tobacco Co Ltd contre Administration fédérale des contributions.

Impôt sur le chiffre d'affaires :

1. Le fabricant-grossiste doit-il acquitter l'ICHA, au titre de la consommation particulière, sur le matériel d'emballage qu'il utilise ? (consid. 1 et 2).
2. IChA et principe de l'imposition unique (consid. 3).

Warenumsatzsteuer :

1. Hat der Hersteller-Grossist das Material, das er für die Umhüllung seiner Produkte verwendet, als Eigenverbrauch zu versteuern ? (Erw. 1 und 2).
2. Einphasenprinzip (Erw. 3).

Imposta sulla cifra d'affari :

1. Il fabbricante-grossista deve pagare l'ICA sul materiale che adopera per imballare i suoi prodotti, come se si trattasse di uso proprio ? (consid. 1 e 2).
2. ICA e principio dell'imposizione unica (consid. 3).

A. — La British-American Tobacco Co Ltd (en abrégé : la Société) fabrique et vend des cigarettes. En cette qualité, elle est immatriculée au registre des contribuables-grossistes assujettis à l'impôt sur le chiffre d'affaires au sens de l'art. 9 AChA.

Le matériel d'emballage utilisé par la Société (comme d'ailleurs par les autres fabricants de cigarettes) pour ses livraisons se distingue en : 1) cartons ou papiers employés pour la confection des petits paquets de 10 ou 20 cigarettes (éventuellement les paquets de fête de 50 ou 100 cigarettes) ; 2) cartons, appelés « cartouches », destinés à contenir 10, 25 ou 50 petits paquets de 10 ou 20 cigarettes ; 3) le matériel de gros emballage consistant en cartons, cartons ondulés, caisses, papiers, ficelles, clous, etc. utilisés pour l'expédition de grandes quantités de cigarettes.

Au début de sa pratique, l'Administration fédérale des contributions (en abrégé : AFC) avait considéré tout le matériel d'emballage comme une matière première employée dans la fabrication que le grossiste-fabricant pouvait acquérir en franchise, conformément à l'art. 15 al. 3 AChA. Elle a modifié ultérieurement sa pratique et en a informé en 1946 l'Association suisse des fabricants

de cigarettes : les cartons ou papiers utilisés pour la confection des petits paquets de 10 ou 20 cigarettes continueraient à être considérés comme une matière première, parce que formant une unité de vente avec la marchandise proprement dite ; en revanche, les cartouches et le matériel de gros emballage, qui n'étaient pas destinés à la revente, seraient assimilés au matériel d'exploitation et soumis à l'impôt.

Le 26 octobre 1946, la Société a demandé à l'AFC de revenir à sa pratique antérieure et de rendre sur cette question une décision de principe qui lierait tous les fabricants faisant partie de l'Association suisse des fabricants de cigarettes. Par prononcé du 24 avril 1948, l'AFC a maintenu son point de vue et déclaré que l'utilisation des cartouches et du matériel de gros emballage ne rentrait pas dans les prévisions de l'art. 15 al. 3 AChA, mais qu'elle constituait un cas de « consommation particulière » assujetti à l'impôt (art. 13 ch. 1 litt. a et 16 AChA). La Société a alors adressé à l'AFC une réclamation, qui a été rejetée en date du 17 juillet 1948.

B. — La Société a interjeté contre cette décision le présent recours de droit administratif par lequel elle a conclu que les matières premières utilisées par elle pour la confection des cartouches, ainsi que le matériel de gros emballage lui soient livrés en franchise d'impôt contre remise à son fournisseur de sa déclaration de grossiste. A l'appui de son recours, elle a invoqué en substance l'argumentation suivante :

a) La nouvelle pratique de l'AFC est contraire au principe de l'imposition unique, qui est à la base de l'AChA, puisque le matériel d'emballage se trouve imposé deux fois, tout d'abord en tant que matériel d'exploitation du fabricant, puis comme valeur incluse dans le prix de vente de la marchandise.

b) En ce qui concerne les cartouches, il s'agit d'un emballage original d'exécution très soignée, avec les couleurs, inscriptions et vignettes caractéristiques de la

marque de cigarettes. Dans les rapports entre fabricants ou grossistes et détaillants, la cartouche et son contenu forment toujours une unité de fabrication ainsi qu'une unité de vente ; l'ensemble de l'installation de la fabrique, les investissements, l'administration et la direction de l'entreprise sont organisés en vue de la fabrication, de la vente et de la livraison des cartouches ; la fabrication et les livraisons ne portent jamais sur les petits paquets de 10 ou 20 cigarettes. Même dans les rapports entre les détaillants et les consommateurs, il arrive toujours plus fréquemment que certains fumeurs achètent leurs cigarettes par cartouche ; la recourante s'efforce de développer en Suisse cette pratique, qui est très répandue en Amérique.

c) Quant au matériel de gros emballage, il ne représente pas pour le fabricant du matériel d'exploitation comparable aux machines et outils, mais bien du matériel vendu au détaillant, lequel peut en disposer et en tirer profit à son tour. En conséquence, ce matériel de gros emballage, tout comme les cartouches, rentre dans les prévisions de l'art. 15 al. 3 AChA et il peut être acquis par le fabricant de cigarettes en franchise d'impôt.

C. — L'AFC a conclu au rejet du recours en faisant valoir l'argumentation suivante :

Il est exact que pendant plusieurs années, l'AFC a considéré tous les emballages comme formant un tout avec la marchandise, de sorte que les grossistes ont bénéficié de la franchise au sens de l'art. 14 al. 1 litt. a, al. 2 et 15 al. 3 AChA (cf. HAGENBACH, Eidgenössische Warenumsatzsteuer, N. 4 ad art. 15 ; HEROLD, Commentaire de l'impôt fédéral sur le chiffre d'affaires, N. 5 ad art. 22 ; Mitteilung No 1 de l'AFC, du 2 décembre 1941). Mais un examen plus approfondi de la question a engagé l'administration à modifier sa pratique et à distinguer le matériel d'emballage incorporé à la marchandise, qui est franc d'impôt au sens de l'art. 15 al. 3, de celui qui n'a pas d'autres fins que d'assurer le transport de la marchandise et qui est imposé au titre de la consommation particulière

(art. 16). En ce qui concerne les cartouches, l'AFC insiste sur le fait qu'elles ne représentent pas l'unité de vente pour le consommateur qui, selon les usages en Suisse, achète généralement les petits paquets de 10 ou 20 (éventuellement 50 ou 100) cigarettes ; en conséquence, les cartouches sont des emballages proprement dits, non incorporés à la marchandise. Quant au matériel de gros emballage, c'est le grossiste seul qui l'emploie pour l'expédition et le transport ; c'est du matériel d'exploitation que le grossiste se procure pour ses propres besoins et non pour le revendre ; il constitue donc un cas de consommation particulière. A supposer que celui qui reçoit la livraison revende l'emballage, il s'agirait alors d'une nouvelle chaîne de transactions qui, le cas échéant, serait imposable.

Considérant en droit :

1. — Aux termes de l'art. 15 al. 3 AChA, la livraison de marchandises destinées à la revente ou à l'emploi comme matière première dans la fabrication professionnelle de marchandises est réputée livraison en gros. La livraison en gros faite à un grossiste, au sens de l'art. 9 AChA, est franche d'impôt.

Selon les usages du commerce et la pratique de l'AFC, les papiers ou cartons utilisés pour la confection des petits paquets de 10, 20, 50 ou 100 cigarettes sont considérés comme un élément de la marchandise destinée à la revente (paquets de cigarettes). Ils sont imposables par conséquent en même temps que les cigarettes. Le fabricant-grossiste peut se faire livrer en franchise d'impôt les matières premières nécessaires à leur fabrication.

La question litigieuse en l'espèce est de décider si les autres emballages (cartouches, matériel de gros emballage) utilisés par la recourante sont aussi un élément de la marchandise soumis à l'impôt en même temps que les cigarettes, ou si au contraire ces emballages, au lieu d'être un élément de la marchandise destinée à la revente, sont simplement utilisés par la recourante pour les besoins

de la vente et rentrent dans les frais généraux. Dans ce cas-là, leur utilisation serait considérée comme consommation particulière (art. 16 AChA) et imposable comme telle.

Le fait que les emballages sont confectionnés par le fabricant-grossiste aussi bien que les paquets de 10 ou 20 cigarettes n'est pas déterminant. Il est fréquent en effet qu'un fabricant confectionne pour les besoins de son entreprise des objets qui ne sont pas des marchandises destinées à la revente.

En l'espèce, cependant, la recourante prétend que ces emballages, et notamment les cartouches, sont, au moment de la fabrication, incorporés avec les paquets de cigarettes à tel point que la cartouche avec son contenu forme l'unité de fabrication et que, dans les relations entre le fabricant-grossiste et le détaillant, elle constitue l'unité de vente.

Il convient d'examiner si, en raison de ces circonstances, ces emballages doivent être considérés comme un élément de la marchandise destinée à la revente.

2. — Selon la pratique actuelle de l'AFC (14^e memento de juin 1946 et 18^e memento de juin 1947 ; comp. BLUMENSTEIN dans Archives de droit fiscal suisse vol. 14 p. 177 ss), il y a deux cas seulement où le matériel d'emballage est considéré comme une marchandise : L'un d'eux — qui est sans rapport avec la présente espèce — est réalisé lorsque l'emballage fait lui-même l'objet d'un contrat de vente distinct, avec prix spécial, tels les emballages de fête, les boîtes en céramique pour bonbons fondants, les cartons décorés pour mouchoirs ou cravates, etc. L'autre cas existe lorsque le matériel d'emballage est incorporé dans la fabrication avec la marchandise proprement dite de telle manière qu'il forme avec cette marchandise une unité de vente (tubes et cartons de la pâte dentifrice, papier d'emballage de la tablette de chocolat ou du paquet de cigarettes, boîtes de conserves, etc. ; cf. ch. I 1 a du memento 14).

Cette pratique est fondée sur une interprétation ration-

nelle des dispositions qui règlent l'impôt sur le chiffre d'affaires, notamment sur le texte de l'art. 15 al. 3 AChA. Aux termes de cette disposition, est réputée livraison en gros (qui est tantôt franche d'impôt si la livraison est effectuée à un grossiste, tantôt frappée de l'impôt) la livraison de marchandises *destinées à la revente*. L'emballage — lorsqu'il ne constitue pas une marchandise distincte vendue séparément — ne se confond avec la marchandise qu'il contient que si, par destination, il doit être revendu simultanément avec elle.

Par conséquent, il y a unité de vente lorsque l'emballage reste incorporé avec la marchandise jusqu'au moment où l'article, après une dernière livraison, a été acquis par le consommateur. On peut dès lors retenir en général ce qui suit :

Si l'emballage parvient jusqu'au consommateur et est employé par lui, il y a lieu d'admettre que le consommateur l'achète pour son propre usage ; l'emballage est un élément de la marchandise et est soumis à l'impôt en même temps qu'elle (tel est le cas du papier enveloppant la tablette de chocolat ou du paquet contenant les cigarettes, qui sont utilisés aussi bien par le grossiste ou le détaillant pour transporter ou manipuler la marchandise que par le consommateur pour la conserver ou s'en servir). Dans ce même sens, le Tribunal fédéral a, par arrêt non publié rendu ce jour en la cause Bujard Fils S.A., prononcé que le bouchon de la bouteille de vin d'un litre est un élément de la marchandise destiné à la revente ; même si la bouteille, qui est reprise, reste la propriété du grossiste, le bouchon est acquis et utilisé par le consommateur. Si au contraire l'emballage ne parvient pas jusqu'au consommateur, mais disparaît au cours des transactions intermédiaires, il convient d'admettre que le grossiste, qui l'a ajouté à sa livraison, l'a utilisé en vue d'assurer la manipulation, le transport ou la présentation de la marchandise ; il s'agit alors d'un cas de « consommation particulière » (ainsi les caisses, cartons, ficelles, paille de

bois, clous, etc.). Il est sans importance que ces emballages soient repris par le grossiste ou qu'ils demeurent à la disposition des autres intermédiaires ou des détaillants. Il est sans importance également que ces emballages utilisés par le grossiste soient ou ne soient pas employés ensuite par les intermédiaires ou le détaillant pour les besoins de la vente. Ces emballages ne sont pas un élément de la marchandise. Ils sont destinés au transport, à la manipulation, à la présentation de la marchandise, éventuellement à la réclame. Ils représentent par conséquent des frais généraux, assumés généralement par le fabricant-grossiste, qui les a réunis temporairement à la marchandise, pour les besoins de la fabrication ou de la vente, et qui les a mis le cas échéant, à titre gracieux et en vue de faciliter la vente de ses articles, à la disposition des intermédiaires et du détaillant.

En l'espèce, il n'est pas douteux que le matériel de gros emballage, qui ne parvient pas jusqu'au consommateur, mais sert uniquement au transport dans les relations entre le grossiste et le détaillant, n'est pas un élément de la marchandise. Quant aux cartouches, il n'y a aucune raison de faire une différence à leur propos. En effet, elles ne sont pas destinées au consommateur. L'usage d'acheter les cigarettes par cartouche ne s'est pas introduit dans notre pays. Les cartouches, qui sont utilisées par le fabricant-grossiste comme unité de fabrication, sont employées ensuite pour la manipulation et le transport et en dernier lieu par le détaillant pour la présentation de sa marchandise; après quoi leur rôle est achevé. Elles représentent donc des frais généraux de la recourante.

3. — C'est en vain que la recourante invoque en l'espèce une violation du principe de l'imposition unique qui est à la base de l'ACHA, pour le motif que le matériel d'emballage se trouve imposé deux fois, soit comme matériel d'exploitation du fabricant, puis comme valeur incluse dans le prix de la marchandise. En effet, le principe de l'imposition unique n'a pas été réalisé de façon absolue dans

l'ACHA. Seules les matières premières employées dans la fabrication de la marchandise sont exonérées (art. 18 AChA). Les machines, outils, etc., de même que les objets utilisés à titre de frais généraux pour les besoins de la vente, ne sont pas incorporés dans la marchandise, au sens de l'ACHA, et leur consommation par un fabricant-grossiste n'est pas franche d'impôt.

Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce :

Le recours est rejeté.

10. Urteil vom 11. März 1949 i. S. J. Weil & Co. gegen eidg. Steuerverwaltung.

Warenumsatzsteuer : Verzugszinsen sind nicht Entgelt im Sinne des Art. 22 WUStB.

Impôt sur le chiffre d'affaires : Les intérêts moratoires ne sont pas une contre-prestation au sens de l'art. 22 AChA.

Imposta sulla cifra d'affari : Gli interessi moratori non sono una controprestazione a' sensi dell'art. 22 DICA.

Die Firma J. Weil & Co., Kleiderfabrik in Zürich, ist Grossist im Sinne des Warenumsatzsteuerbeschlusses. Streitig ist, ob zum Entgelt, von dem die von ihr geschuldete Warenumsatzsteuer zu berechnen ist, auch die Verzugszinsen gehören, die sie von ihren Abnehmern im Falle verspäteter Zahlung einzieht. Die eidg. Steuerverwaltung (EStV) hat die Frage bejaht. Gegen ihren Entscheid hat die Firma Verwaltungsgerichtsbeschwerde erhoben.

Das Bundesgericht heisst die Beschwerde gut

in Erwägung :

1. — Wer als Grossist steuerpflichtig ist, hat nach Art. 13 Abs. 1 lit. a WUStB seine Lieferungen von Waren im Inlande zu versteuern. Die Steuer wird berechnet von der Summe der während der Steuerperiode vereinnahmten Entgelte (Art. 20 Abs. 1 lit. a). Zum Entgelt gehört gemäss