

38. Arrêt du 16 juillet 1952 dans la cause Etablissement horticole « Rosaria », Haab et Cie contre Administration fédérale des contributions.

Impôt sur le chiffre d'affaires : Les roses cultivées en serres sont des produits du sol au sens de l'art. 11 al. 1 lit. a AChA.

Warenumsatzsteuer : In Treibhäusern gezogene Rosen gelten als Erzeugnisse des selbst bebauten Bodens im Sinne von Art. 11, Abs. 1, lit. a WUStB.

Imposta sulla cifra d'affari : Le rose coltivate in serre sono dei prodotti del suolo a' sensi dell'art. 11 ep. 1 lett. a DCA.

A. — La société Rosaria exploite à Lausanne un établissement horticole, où elle produit exclusivement des roses. Certaines de ses cultures se font en plein air, mais la plupart dans des serres qui couvrent une superficie de 3000 m². Elle ne vend que la rose comme fleur coupée et uniquement sa propre production, qu'elle livre au commerce. Le montant de ses ventes dépasse 35 000 fr. par an.

Le 1^{er} décembre 1949, l'Administration fédérale des contributions (en bref : l'Administration) décida que Rosaria, en qualité d'entreprise horticole livrant exclusivement des produits du sol qu'elle cultivait elle-même, ne devait pas être considérée comme un grossiste du point de vue de l'impôt sur le chiffre d'affaires et n'était pas assujettie au paiement de cet impôt (art. 11 al. 1 lit. a AChA).

Le 26 juillet 1951, cependant, l'Administration revint sur cette décision et assujettit Rosaria, comme grossiste, au paiement de l'impôt sur le chiffre d'affaires en vertu des art. 9 al. 1 lit. b et 10 al. 2 et 3 AChA, estimant ne plus pouvoir considérer comme des produits du sol les fleurs cultivées en serres. Elle inscrivit l'entreprise au registre des grossistes avec effets à partir du 1^{er} janvier 1951, mais renonça, vu les circonstances spéciales du cas, à réclamer les décomptes pour la période du 1^{er} janvier au 31 juillet 1951.

Rosaria forma une réclamation contre cet assujettisse-

ment, mais l'Administration la débouta, le 20 décembre 1951.

B. — Contre cette décision, Rosaria a formé, en temps utile, un recours de droit administratif. Elle conclut à ce qu'il plaise au Tribunal fédéral annuler la décision attaquée et dire qu'elle n'est pas assujettie à l'impôt sur le chiffre d'affaires.

C. — L'Administration, dans sa réponse et dans sa duplique, conclut au rejet du recours.

D. — Une délégation du Tribunal fédéral a procédé, en présence des parties, à une inspection oculaire de l'exploitation de la recourante et d'autres entreprises du même genre.

Considérant en droit :

1. — Selon l'art. 11 al. 1 lit. a AChA, ne peuvent être grossistes et, partant, contribuables en cette qualité « les agriculteurs, sylviculteurs, horticulteurs et viticulteurs livrant exclusivement des produits du sol qu'ils cultivent eux-mêmes » (texte allemand : « Erzeugnisse des von ihnen selbst bebauten Bodens »). Vu cette disposition légale, la recourante estime n'être pas contribuable. Elle allègue en effet être une entreprise agricole et ne livrer que des roses qu'elle cultive elle-même. Le fisc ne conteste pas cette double allégation ; il estime néanmoins que Rosaria doit être assujettie à l'impôt comme grossiste, parce que, dit-il, les roses cultivées en serres ne sont pas des « produits du sol ».

2. — La loi ne définit pas la notion de « produit du sol », de sorte qu'il faut s'en tenir à l'acception usuelle du terme (RO 69 I 113 ; 72 I 229). Dans cette acception, on entend par produit du sol tous les végétaux — ou leurs produits — qui tirent une partie de leur substance du sol en tant que milieu naturel permanent, modifié et renouvelé ou non par des amendements, des fumures etc., quels que soient par ailleurs les moyens techniques employés pour faciliter ou favoriser la production (cf. la définition du sol, donnée

par le Tribunal fédéral dans un cas où il s'agissait de l'assujettissement à la loi sur les fabriques : arrêt Santana, du 23 juin 1950, RO 76 I 246).

L'intimée allègue, en se référant au texte allemand de la loi, que le terme « bebauen », qu'emploie l'art. 11 al. 1 lit. a désignerait la culture en plein air, à l'exclusion de la culture en serres, de sorte qu'il faudrait entendre, par « culture du sol », uniquement la culture en plein air. Elle ajoute que, pour désigner la culture des fleurs en serres, on dirait plutôt « Blumenzucht » et, dans le cas des roses en particulier, « Rosentreiberei ». Cependant, le terme « bebauen » a un sens tout à fait général et désigne l'ensemble des opérations par lesquelles on soumet une terre à la culture, peu importe les moyens employés ou le genre de culture entrepris. On ne saurait donc nullement conclure de son emploi que le législateur aurait visé uniquement la culture en plein air et exclu la culture sous toit ou en serres. L'expression « Blumenzucht », au surplus, ne désigne pas seulement la culture des fleurs en serres, mais aussi bien la culture en plein air.

3. — Cette définition du terme « produit du sol » ne se heurte pas à la *ratio legis*. Le but de la disposition exceptionnelle de l'art. 11 al. 1 lit. a AChA est d'exonérer de l'impôt sur le chiffre d'affaires ceux qui cultivent le sol au sens défini plus haut et vendent exclusivement les produits de leurs cultures. Peu importe, dès lors, la nature de ces produits. C'est pourquoi le législateur n'a fait aucune distinction entre les agriculteurs, les sylviculteurs, les horticulteurs et les viticulteurs, tous ceux qui appartiennent à ces catégories professionnelles se livrant à la culture du sol. Peu importe, de même, que les moyens techniques appliqués à la culture soient plus ou moins importants, en particulier qu'on fasse la culture à l'air libre et en plein vent ou qu'on emploie certains moyens de protection, tels que murs, couvertures, toits ou serres. Cette dernière distinction, en particulier, serait totalement étrangère à la *ratio legis* et irait à l'encontre de l'effet visé,

car elle pourrait décourager l'application à la culture du sol de moyens techniques propres à augmenter le rendement et la qualité des produits.

4. — Dans l'espèce considérée, la culture des roses, telle que la pratiquent la recourante et les autres entreprises que la délégation du Tribunal fédéral a vues, répond effectivement à la définition de la culture du sol donnée plus haut. Les rosiers sont plantés dans la terre naturelle que l'on trouve à l'endroit où se font les cultures. Cette terre peut être aplaniée en remblai ou en déblai à l'intérieur des serres, séparée en parcelles par des bordures de béton ou même par des chemins bétonnés ; elle peut être amendée et on y mélange une quantité particulièrement forte d'engrais, vu le caractère intensif de la culture que l'on y fait. Mais il ne s'agit pas moins d'un sol naturel et permanent, dans lequel se développent les processus vitaux des plantes et qui n'est ni un simple support, ni un milieu purement artificiel.

Il est vrai que l'existence de serres, même si elle ne modifie pas le sol, facteur auquel la loi attribue une valeur décisive, influence néanmoins d'une manière sensible le développement des plantes en ce sens qu'elle permet d'égaliser et d'améliorer dans une certaine mesure les conditions météorologiques qui caractérisent le climat. Mais, supposé que l'on veuille tenir compte de cet élément, on ne pourrait lui attribuer qu'une importance secondaire et complémentaire, l'influence des phénomènes météorologiques restant prépondérante. En effet, au cours de son enquête, le Tribunal fédéral a pu faire les constatations suivantes :

Les serres assurent une production de fleurs coupées plus parfaites, c'est-à-dire exemptes de taches et de souillures, car elles mettent les plantes complètement à l'abri des précipitations et du vent. Elles permettent en outre d'obtenir cinq floraisons par année, tandis qu'en plein air il n'y en a que trois, et de produire ainsi des fleurs pendant une partie au moins de la saison froide. Les serres permet-

tent même, par certains artifices de culture, de concentrer la floraison sur la période des fêtes de fin d'année, où la vente est particulièrement profitable. Mais elles ne soustraient nullement la production à l'influence d'autres phénomènes météorologiques et en particulier de l'insolation et de la température. Pendant l'hiver, le chauffage suffit à assurer la formation et la croissance de pousses nouvelles, mais non pas de boutons de fleurs. Pratiquement et dans l'état actuel de la technique, seul le rayonnement solaire peut provoquer la floraison. Lors donc que l'insolation n'atteint pas un certain minimum, la récolte est négligeable malgré le chauffage. En été, inversement, lorsque l'insolation est forte, l'horticulteur n'a aucun moyen de freiner la floraison et d'empêcher qu'elle n'atteigne son point culminant au moment où les fleurs cultivées en plein air affluent en excès sur le marché. La serre n'a donc d'utilité appréciable qu'en hiver ; mais, même à cette saison-là, les facteurs météorologiques restent décisifs. Les spécialistes entendus par le Tribunal estiment que, s'il est difficile de fixer avec quelque précision la mesure dans laquelle l'existence des serres améliore les conditions de la production, on peut dire néanmoins que l'importance de la serre ne l'emporte en tout cas pas sur celle des facteurs naturels.

5. — L'art. 11 al. 1 lit. a AChA n'exonère de l'impôt les agriculteurs, sylviculteurs, horticulteurs et viticulteurs que dans le cas où ils livrent exclusivement des produits de leurs propres cultures. S'ils livrent en outre des produits achetés, quelle qu'en soit la quantité, ils deviennent des grossistes contribuables, pourvu qu'ils remplissent par ailleurs les conditions de l'art. 9 AChA. L'intimée estime que cette distinction crée une inégalité dont elle a voulu atténuer les effets en assujettissant à l'impôt ceux qui font des cultures en serres. Cependant, l'inégalité prétendue n'existerait que si la distinction ne se justifiait par aucune raison objective. Or, le législateur n'avait en tout cas point de motifs d'exonérer ceux qui vendent des produits du sol

qu'ils n'ont pas cultivé eux-mêmes. Lorsqu'un cultivateur vend non seulement ses propres produits, mais encore des produits achetés, il n'est pratiquement pas possible de l'assujettir à l'impôt pour ceux-ci et de l'exonérer en même temps pour ceux-là. Il était donc nécessaire, dans ce cas, de prescrire l'assujettissement pur et simple. Ceux qui vendent aussi des produits achetés sont du reste dans une situation plus favorable que les autres. Ils peuvent notamment, par des achats, corriger l'insuffisance ou les défauts de leur production. En outre, s'ils ont la qualité de grossistes, ils ne paient pas l'impôt sur les matières premières qu'ils emploient.

Au surplus, le Tribunal fédéral est tenu, de par l'art. 113 al. 3 Cst., d'appliquer « les lois votées par l'Assemblée fédérale et les arrêtés de cette assemblée qui ont une portée générale ». Les arrêtés du Conseil fédéral qui sont fondés sur les pleins pouvoirs lient également le Tribunal fédéral (RO 68 II 317). Celui-ci serait donc tenu d'appliquer l'art. 11 al. 1 lit. b AChA, même si cette disposition créait une inégalité injustifiable objectivement et violait ainsi l'art. 4 Cst. (RO 50 I 336).

6. —

Par ces motifs, le Tribunal fédéral

Admet le recours, annule la décision attaquée.

**39. Urteil vom 14. November 1952 i. S. Menk
gegen Eidg. Steuerverwaltung.**

Luxussteuer : Lavendelbeutelchen, welche dazu bestimmt sind, den Lavendelduft auf Wäsche und Kleider zu übertragen, sind Luxuswaren im Sinne des Luxussteuerbeschlusses (Anlage I : « Parfümerien », Zolltarifnummern 982/983).

Impôt sur le luxe : Les sachets de lavande destinés à parfumer les vêtements et le linge sont des produits de luxe (arrêté instituant un impôt sur le luxe, annexe I : « Parfumeries », Tarif douanier n° 982/983).