[AZA 0/4]
2A.335/1999
IIe COUR DE DROIT PUBLIC
****
28 janvier 2000

Composition de la Cour: MM. et Mme les Juges Wurzburger, président, Betschart, Hungerbühler, Müller et Yersin. Greffier: M. Dayer.

Statuant sur le recours de droit administratif
formé par
l'Administration fédérale des contributions, Division principale de la taxe sur la valeur ajoutée, à Berne,
contrela décision prise le 28 mai 1999 par la Commission fédérale de recours en matière de contributions, dans la cause qui oppose la recourante à la société X._____ SA, représentée par la société PricewaterhouseCoopers SA, à Neuchâtel.

(déduction de l'impôt préalable sur les emballages faisant
le va-et-vient; droit transitoire)

La société X._____ SA (ci-après: la société), exerce le commerce des eaux minérales et des jus de fruit. Dès le 1er janvier 1995, elle est immatriculée dans le registre des assujettis à la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après: TVA).

Dans différents décomptes complémentaires, l'Administration fédérale des contributions, lui a réclamé l'impôt préalable que cette société avait, à son avis, déduit à tort lors de l'acquisition d'emballages faisant le va-et-vient durant les années 1995 et 1996; elle lui a également réclamé la TVA frappant les emballages de ce genre qu'elle avait en stock au 31 décembre 1994. Par décision formelle du 28 avril 1998, confirmée sur réclamation le 13 août 1998, elle a maintenu ses prétentions.

Le 28 mai 1999, la Commission fédérale de recours en matière de contributions (ci-après: la Commission fédérale de recours) a partiellement admis le recours de X._____ SA, annulé la décision sur réclamation précitée et renvoyé la cause à l'Administration fédérale des contributions pour nouvelle décision. Elle a notamment considéré que l'art. 84 al. 5 de l'ordonnance du Conseil fédéral du 22 juin 1994 régissant la TVA (OTVA; RS 641. 201; l'ordonnance régissant la TVA) avait pour but d'éviter les lacunes d'imposition lors du passage de l'impôt sur le chiffre d'affaires à la TVA.
En effet, les emballages faisant le va-et-vient pouvaient être acquis en franchise d'impôt sur le chiffre d'affaires contre remise d'une déclaration de grossiste; les emballages en possession des assujettis au 31 décembre 1994 n'étaient ainsi grevés d'aucune charge fiscale. Dès le 1er janvier 1995, l'acquisition de tels emballages était en revanche soumise à la TVA, sans que cet impôt préalable puisse ensuite être déduit lors de leur livraison (cf. les art. 14 ch. 21 en rapport avec les art. 13 et 30 al. 4 OTVA). L'art. 84 al. 5 OTVA permettait dès lors de réaliser l'égalité d'imposition entre les emballages achetés avant et ceux acquis après le 1er janvier 1995. Par ailleurs, l'art. 8 al. 2 lettre b Disp. trans. aCst. contenait une liste exhaustive d'exonérations, de sorte que le Conseil fédéral ne pouvait y ajouter celle prévue à l'art. 14 ch. 21 OTVA pour les livraisons d'emballages faisant le va-et-vient contre le versement de dépôts. Ces derniers devaient dès lors être soumis à la TVA, ce qui impliquait la déduction de l'impôt préalable payé lors de l'acquisition des emballages. L'art. 30 al. 4 OTVA qui excluait une telle déduction était ainsi contraire à la Constitution. Dans ces conditions, l'art. 84 al. 5 OTVA perdait sa justification et la société ne devait pas payer de TVA sur le stock d'emballages qu'elle possédait au 31 décembre 1994.

Agissant par la voie du recours de droit administratif, l'Administration fédérale des contributions demande au Tribunal fédéral d'annuler cette décision, de confirmer celle sur réclamation et de dire que les art. 14 ch. 21, 30 al. 4 et 84 al. 5 OTVA sont conformes à la Constitution.

Le Tribunal fédéral a admis le recours dans la mesure où il était recevable.

Extrait des c o n s i d é r a n t s:

2.- a) Selon l'arrêté du Conseil fédéral du 29 juillet 1941 instituant un impôt sur le chiffre d'affaires (ci-après: AChA), le grossiste pouvait acquérir en franchise d'impôt des marchandises destinées à la revente (cf. art. 14 al. 1 lettre a et al. 2 ainsi que 15 al. 3 AChA). Les emballages (matériel de conditionnement et matériel auxiliaire) que le fournisseur remettait avec la marchandise et qui ne devaient pas lui être restitués faisaient partie de la marchandise livrée (cf. art. 15 al. 5 AChA). La contre-prestation pour l'emballage était une partie de celle due pour la marchandise livrée et était soumise au même taux d'imposition que celle-ci. Le grossiste pouvait dès lors acquérir en franchise d'impôt du matériel d'emballage, telles des caisses, des bouteilles et d'autre matériel de conditionnement, si son client n'était pas contraint de le lui retourner. Les emballages en prêt - soit ceux que l'acquéreur était tenu de restituer au fournisseur (en vertu, par exemple, d'une clause "Emballage remis à titre de prêt") - n'étaient en revanche pas des emballages au sens de l'art. 15 al. 5 AChA. Le prêt d'emballages ne constituait pas une opération imposable, de sorte que le montant facturé séparément à l'acquéreur pour des emballages en prêt qui n'étaient pas restitués ne devait pas être imposé en tant que contre-prestation d'une livraison (cf. les Instructions à l'usage des grossistes, édition 1992, ch. 24 et 26).
Les emballages faisant le va-et-vient - comme par exemple les bouteilles et les harasses - pour lesquels un dépôt (consigne) était perçu lors de la livraison de la marchandise qu'ils contenaient, n'étaient pas considérés comme des emballages en prêt, l'acquéreur n'étant pas expressément tenu de les restituer. Ils étaient traités comme des emballages partageant le même traitement fiscal que la marchandise qu'ils renfermaient. L'art. 15 al. 5 AChA était même applicable lorsqu'ils étaient utilisés pour plusieurs livraisons (emballages faisant la navette). Le dépôt remboursé lors de leur restitution pouvait toutefois être déduit de la contre-prestation imposable (cf. art. 22 al. 2 lettre b AChA; Dieter Metzger, Handbuch der Warenumsatzsteuer, Berne 1983, n. 442 et 643).

b) Contrairement à ce qui était le cas en matière d'impôt sur le chiffre d'affaires, les livraisons d'emballages faisant le va-et-vient sont exonérées de la TVA (exonération impropre) lorsqu'ils sont remis avec le bien qu'ils contiennent (cf. art. 14 ch. 21 OTVA). Selon la pratique de l'Administration fédérale des contributions, la remise de ces emballages doit toutefois être facturée séparément. Sont des emballages au sens de cette disposition, ceux qui sont généralement utilisés plusieurs fois (p. ex. bouteilles, harasses) et dont la remise est subordonnée à un dépôt (consigne) remboursé lors de leur restitution (cf. les Instructions à l'usage des assujettis, édition 1997 [ci-après: Instructions 1997], ch. 410). En revanche, l'acquisition de tels emballages n'est pas exonérée; la charge fiscale en résultant ne peut en outre être déduite à titre d'impôt préalable (cf. les art. 13 et 30 al. 4 OTVA; cf. également le ch. 411 des Instructions 1997 ainsi que le Commentaire du Département fédéral des finances concernant l'Ordonnance du Conseil fédéral régissant la TVA, FF 1994 vol. III p. 534 ss, p. 567).

c) Selon l'art. 84 al. 5 OTVA, la TVA doit être acquittée sur la valeur marchande au 31 décembre 1994 des emballages faisant le va-et-vient acquis en franchise d'impôt sous l'empire de l'ancien droit. Cette disposition assure la transition entre les deux systèmes d'imposition mentionnés ci-dessus (lettres a et b). D'une part, dans la mesure où elle s'applique à des emballages acquis en franchise d'impôt sur le chiffre d'affaires et soumis à la TVA lors de leur livraison, elle est conforme au principe selon lequel chaque bien doit être imposé au moins une fois entre sa production et sa consommation. D'autre part, elle garantit un traitement égal de tous les contribuables, le grossiste ayant pu acquérir des emballages faisant le va-et-vient en franchise d'impôt n'étant pas mieux traité que le non-grossiste n'ayant pas bénéficié de cette possibilité.
L'art. 84 al. 5 OTVA ne viole dès lors pas la Constitution fédérale de 1874 (cf. art. 8 al. 3 Disp. trans. aCst.) - encore applicable dans le cas particulier - qui autorise le Conseil fédéral à régler le passage de l'impôt sur le chiffre d'affaires à la TVA et lui confère à cet égard un certain pouvoir d'appréciation (cf. ATF 123 II 385 consid. 7 p. 393, 433 consid. 8d p. 446). Il n'a en outre jamais été prétendu, à juste titre, que cet article serait arbitraire, contraire au principe de l'égalité de traitement -notamment entre personnes appartenant à la même branche économique- ou à celui de la neutralité concurrentielle.

3.- L'autorité intimée soutient que l'exonération, sans droit à la déduction de l'impôt préalable, des livraisons d'emballages faisant le va-et-vient contre versement d'un dépôt (cf. les art. 14 ch. 21 et 30 al. 4 OTVA) serait inconstitutionnelle, ce qui retirerait toute justification à l'imposition des stocks prévue par l'art. 84 al. 5

OTVA. Des exonérations ne pourraient en effet être instituées que par une loi au sens formel, ce que ne serait pas l'art. 14 ch. 21 OTVA.
a) Conformément à l'art. 41ter al. 1 lettre a, al. 3 et al. 6 aCst. , la Confédération peut, par le biais d'une loi fédérale, prélever un impôt sur le chiffre d'affaires (taxe sur la valeur ajoutée). Jusqu'à l'entrée en vigueur de cette loi, le Conseil fédéral établit les dispositions d'exécution (art. 8 al. 1 Disp. trans. aCst.). Il peut notamment régler le passage de l'impôt sur le chiffre d'affaires à la TVA (art. 8 al. 3 Disp. trans. aCst.) en respectant certains principes (cf. art. 8 al. 2 Disp. trans. aCst.). Il dispose à cet égard d'une très large compétence législative (cf. BO CN 1993 p. 331 et 339). Le Juge ne corrigera ses prescriptions que si elles excèdent son pouvoir d'appréciation ou sont contraires aux principes constitutionnels en matière de TVA (cf. notamment les art. 41ter al. 3 aCst. et 8 al. 2 Disp. trans. aCst.) ou à d'autres droits garantis par la Constitution, notamment à l'égalité de traitement et à la liberté du commerce et de l'industrie. Le Conseil fédéral dispose du même pouvoir de décision politique que le législateur (ATF 125 II 326 consid. 3a p. 330-331; 123 II 295 consid. 3a p. 298-299 et les références citées).
C'est sous cet angle restreint que le Tribunal fédéral, ainsi d'ailleurs que la Commission fédérale de recours, examinent la constitutionnalité de l'ordonnance régissant la TVA.

b) L'autorité intimée relève, à juste titre, que l'art. 8 al. 2 lettre b Disp. trans. aCst. règle des questions de détail de droit matériel jusqu'à l'entrée en vigueur de la loi fédérale en matière de TVA et lie le Conseil fédéral (cf. ATF 124 II 193 consid. 5a p. 199). Ce dernier peut toutefois y ajouter d'autres principes. Sa compétence législative (cf. art. 8 al. 1 Disp. trans. aCst.) lui permet en effet d'adopter toutes les dispositions nécessaires au prélèvement de la TVA, d'un point de vue formel ou matériel, notamment en matière d'assujettissement (règle, exceptions, début et fin, représentation, succession, etc. ; cf. BO CN 1993 p. 331 et 339; ATF 125 II 326 consid. 3a p. 331).
L'exonération prévue par l'art. 14 ch. 21 OTVA ne peut dès lors être considérée comme inconstitutionnelle pour le seul motif que l'ordonnance régissant la TVA n'est pas une loi au sens formel.

c) Le Conseil fédéral n'aurait excédé sa compétence législative que si le Constituant avait manifesté sa volonté d'établir une liste exhaustive des opérations exclues du champ de l'impôt à l'art. 8 al. 2 lettre b Disp. trans. aCst. Certes, comme le relève l'autorité intimée, lors des débats portant sur cette disposition, le Parlement a demandé une restriction de la liste des exonérations proposée par l'Administration fédérale des contributions. Toutefois, il a également jugé utile que le Conseil fédéral établisse une ordonnance d'application et qu'une procédure de consultation soit préalablement entreprise (cf. BO CN 1993 p. 399). Il ne considérait dès lors pas cette liste comme définitive (cf. ATF 124 II 193 consid. 5c p. 201).
Aucune disposition spéciale concernant les emballages faisant le va-et-vient n'a été prévue, ni par l'arrêté fédéral du 18 juin 1993 sur le régime financier (RO 1994 p. 258 ss), ni par le projet d'ordonnance régissant la TVA établi par le Conseil fédéral le 28 octobre 1993 (ci-après: le projet d'OTVA). Une réglementation concernant expressément ces emballages n'a été demandée qu'au cours de la procédure de consultation (cf. Rapport du Département fédéral des finances relatif à la procédure de consultation concernant le projet d'ordonnance régissant la taxe sur la valeur ajoutée du 28 octobre 1993, ad art. 5 al. 3 lettre c et ad art. 13 in fine). Celle-ci a en outre fait ressortir que la réglementation en matière d'impôt sur le chiffre d'affaires - qui engendrait de grands frais administratifs - n'était pas voulue et que l'exonération des consignes versées pour lesdits emballages était souhaitée.
Dès lors, en complétant la liste des exonérations par celle prévue à l'art. 14 ch. 21 OTVA, le Conseil fédéral n'a nullement excédé sa compétence législative.

4.- Reste encore à examiner si cette disposition est conforme aux principes constitutionnels régissant la TVA, notamment aux principes de l'égalité de traitement et de la neutralité concurrentielle.
a) Pour justifier la réglementation du Conseil fédéral (art. 14 ch. 21 et 30 al. 4 OTVA), la recourante invoque des motifs liés à la praticabilité et à l'acceptation de celle-ci. Elle prétend que, dans la mesure où la remise d'un emballage remplit toutes les conditions d'une livraison au sens de l'art. 5 OTVA, seules deux solutions étaient possibles: (1) imposer sa livraison en même temps que l'objet qu'il contient (avec réduction de la contre-prestation en cas de retour de l'emballage); (2) exclure sa livraison du champ de l'impôt. Une réglementation similaire à celle appliquée en matière d'impôt sur le chiffre d'affaires (solution no 1) ayant été largement re-

fusée par les milieux consultés, le Conseil fédéral avait dû choisir la deuxième variante.
On peut se demander si seule cette possibilité s'offrait à lui. En droit étranger, les dépôts versés pour les emballages font parfois également partie (comme dans l'arrêté du Conseil fédéral instituant un impôt sur le chiffre d'affaires) de la contre-prestation due pour la livraison du bien qu'ils contiennent. L'Administration fédérale des contributions se réfère aux législations allemande et autrichienne en matière d'impôt sur le chiffre d'affaires qui prévoient que le remboursement du dépôt lors de la restitution de l'emballage vide donne droit à une réduction de la contre-prestation imposable. Ce système conduisant en pratique à des décomptes compliqués, l'Administration des finances allemande a cependant prévu des simplifications. Ainsi, l'entrepreneur peut, sur demande, être autorisé à effectuer des décomptes finaux (Saldorechnungen). D'autre allégements sont également possibles, sans qu'il soit nécessaire de les demander, lorsque l'entrepreneur établit certains décomptes d'emballages vides ou met en place une procédure de cautionnement (Johann Bunjes/Reinhold Geist, Umsatzsteuergesetz, Munich 1997, par. 10 n. 14; cf. également pour l'Autriche, Hans Georg Ruppe, Umsatzsteuergesetz 1994, Kommentar, Vienne 1995, par. 16n. 39).
La question de savoir si des simplifications similaires à celles prévues par quelques droits étrangers auraient dû être reprises dans le droit suisse en matière de TVA n'a pas à être résolue en l'espèce. Il faut plutôt examiner si les règles posées dans l'ordonnance régissant cet impôt sont contraires à la Constitution. Tel n'est cependant pas le cas. Le Conseil fédéral a en effet retenu une solution simple, praticable et correspondant au résultat de la procédure de consultation. Les participants à cette dernière pouvaient en outre prévoir que la TVA grevant l'acquisition d'emballages faisant le va-et-vient ne pourrait pas être déduite en tant qu'impôt préalable (cf. art. 14 du projet d'OTVA).

b) La recourante soutient que le système mis en place par l'art. 14 ch. 21 OTVA (et par l'art. 30 al. 4 OTVA) répond à un souci de simplification compatible avec l'art. 8 al. 2 lettre l Disp. trans. aCst. Selon cette dernière disposition, le Conseil fédéral peut ordonner des simplifications si elles n'affectent pas de façon notable les recettes fiscales ou les conditions de concurrence et si elles n'entraînent pas des complications excessives des décomptes d'autres contribuables. Comme l'expose à bon droit l'autorité intimée, de telles simplifications sont surtout indiquées lorsque la constatation exacte des faits déterminants pour le calcul de l'impôt demande au contribuable des efforts excessifs (cf. BO CN 1993 p. 336 et 344; ATF 123 II 295 consid. 8 p. 314-315). Il n'est toutefois pas exclu qu'elles puissent intervenir dans d'autres cas. L'art. 8 al. 2 lettre l Disp. trans. aCst. ne s'y oppose pas. La limitation de la déduction de l'impôt préalable sur les frais d'hébergement, de nourriture et de boisson (cf. art. 30 al. 2 lettre a OTVA; ATF 123 II 295 consid. 8 p. 314-315) ou l'exonération des transports aériens dont seul le lieu d'arrivée ou le lieu de départ se situe sur territoire suisse (art. 15 al. 2 lettre g OTVA) en
sont des exemples. De telles simplifications sont également prévues dans la nouvelle loi fédérale du 2 septembre 1999 régissant la TVA (LTVA; FF 1999 p. 6752 ss), par exemple pour les transports aériens et ferroviaires transfrontaliers (cf. art. 19 al. 3 LTVA) ou les consignes d'emballages (cf. art. 33 al. 6 lettre b LTVA).
Rien n'empêchait dès lors le Conseil fédéral d'exonérer les livraisons d'emballages faisant le va-et-vient pour des motifs de simplification.

c) La solution retenue par l'art. 14 ch. 21 OTVA est neutre quant à ses effets sur la concurrence et ne désavantage pas d'autres contribuables. Elle s'applique de manière identique à tous les fabricants de boissons qui livrent des emballages faisant le va-et-vient moyennant le versement d'un dépôt. Certes, l'impôt grevant l'acquisition de ceux-ci ne peut être déduit et fait partie du prix de leur contenu soumis à la TVA. Comme le relève la société, il en résulte un cumul d'impôt, soit une taxe occulte; cette dernière doit certes être évitée de manière générale mais ne peut cependant être totalement supprimée (cf. ATF 123 II 433 consid. 10p. 450-451). Le Constituant s'en est d'ailleurs accommodé pour les opérations qu'il exonère sans droit à la déduction de l'impôt préalable (cf. ATF 123 II 295 consid. 6a p. 304).
d) Vu ce qui précède, la Commission fédérale de recours a considéré à tort que la solution retenue par les art. 14 ch. 21 et 30 al. 4 OTVA était contraire à la Constitution et que cela empêchait l'application de l'art. 84 al. 5 OTVA dans le cas particulier.

Lausanne!, le 28 janvier 2000
DBA/elo