Urteilskopf

95 I 181

27. Extrait de l'arrêt du 20 juin 1969 dans la cause C.-R. Spillmann & Cie SA contre Administration fédérale des contributions.
Regeste (de):
Warenumsatzsteuer: Die Lieferung von Waren im Inland zwecks Ausfuhr kann von der Steuer nicht befreit werden, wenn zwischen der Lieferung und der Ausfuhr ein Fabrikationsprozess stattgefunden hat.

Regeste (fr):
Impôt sur le chiffre d'affaires: La livraison de marchandises en Suisse en vue de l'exportation ne peut être exonérée de l'impôt lorsque un processus de fabrication s'est intercalé entre la livraison et l'exportation.

Regesto (it):
Imposta sulla cifra d'affari: La fornitura di merci in Svizzera in vista dell'esportazione non può essere esentata dall'imposta quando un processo di fabbricazione s'è inserito tra la fornitura e l'esportazione.

BGE 95 I 181 S. 181

Résumé des faits:
C. R. Spillmann & Cie SA fabrique des boîtes de montres. Elle est inscrite au registre des grossistes de l'Administration fédérale des contributions (AFC). En 1965 et 1966, elle a expédié

BGE 95 I 181 S. 182

à plusieurs fabricants d'horlogerie suisses des boîtes en or qui lui avaient été commandées et qui lui ont été payées par l'entreprise anglaise Accurist Watches Ltd. Les fabricants suisses ont assemblé les boîtes reçues de la maison Spillmann et des mouvements de leur fabrication, puis livré les montres terminées à Accurist Watches Ltd., à Londres. L'AFC a imposé les livraisons de la maison Spillmann comme livraisons en Suisse à un nongrossiste. Statuant sur réclamation, elle a confirmé cette décision. Le Tribunal fédéral a rejeté le recours de droit administratif formé par C. R. Spillmann & Cie SA

Erwägungen

Considérant en droit:

1. ...

2. L'impôt sur le chiffre d'affaires frappe la livraison sur territoire suisse (art. 13 lettre a AChA) et non la livraison à l'étranger. L'art. 15 AChA définit la livraison en Suisse. Se fondant sur cette disposition, ainsi que sur l'art. 54 al. 2 lettre b AChA, le Département fédéral des finances et des douanes a édicté successivement deux ordonnances sur les livraisons faites en Suisse en vue de l'exportation. L'ordonnance 8 c, du 17 juin 1954, actuellement en vigueur, libère notamment le grossiste du paiement de l'impôt lorsque la livraison a été faite sur territoire suisse, en vue de l'exportation directe par l'acquéreur de la marchandise. Il n'est pas contesté que les boîtes de montres livrées par la recourante ont passé à l'étranger. L'AFC soutient toutefois qu'il ne s'agit pas d'une exportation directe, parce que les boîtes ont fait l'objet d'un processus de fabrication avant de quitter le pays. Dès lors, le recours pose deux questions. Il s'agit premièrement de déterminer si l'assemblage des boîtes avec les mouvements - l'emboîtage - relève de la fabrication. Si tel est le cas, il faudra encore décider si l'intervention d'un processus de fabrication entre la livraison en Suisse et l'exportation exclut l'application de l'ordonnance 8 c.

3. L'art. 10 al. 2 AChA mentionne expressément l'assemblage au nombre des opérations que recouvre le verbe "fabriquer". L'assemblage n'implique pas que les choses assemblées soient modifiées. On peut fabriquer une chose nouvelle, un ouvrage, par le seul jeu d'un travail de montage. La jurisprudence a du reste toujours admis que la fabrication, au sens de l'arrêté instituant un impôt sur le chiffre d'affaires, recouvre

des activités plus nombreuses et diverses que celles que l'on englobe couramment dans cette notion. C'est ainsi que rentrent dans la fabrication les travaux de blanchissage du linge (RO 68 I 104 ss; Archives, t. 27, p. 227, consid. 3), le nettoyage et la désinfection d'appareils téléphoniques (Archives, t. 16, p. 102, consid. 2), le montage et le démontage de machines (RO 80 I 47 ss.) ou d'un podium de concert (RO 73 I 268 ss.). Il y a donc déjà fabrication par le seul apport de travail, à l'exclusion de tout apport de matière. Le dernier arrêt cité ci-dessus se rapproche particulièrement de la présente espèce. Aucune des pièces détachées existant avant le montage et que l'on retrouve après le démontage n'est modifiée matériellement. Pourtant, la chose livrée est une marchandise nouvelle et constitue le produit d'une fabrication. Cela est vrai tant du podium issu du montage que des pièces détachées après le démontage. Si l'on s'en tient à cette jurisprudence, il faut admettre, avec l'AFC, que l'emboîtage constitue un processus de fabrication. Or, on ne voit pas de raison d'en venir à une notion plus étroite de la fabrication. La recourante elle-même fait valoir seulement que ses boîtes ne sont pas modifiées par l'opération, ce qui n'est pas déterminant. Pour le surplus, son argumentation porte sur la seconde question que pose le recours.

4. En exigeant que l'exportation soit directe (unmittelbar, diretta), l'ordonnance 8 c exclut avant tout du bénéfice de l'exonération la livraison qui est suivie d'un ou de plusieurs nouveaux marchés en Suisse. Prise à la lettre, elle exclut moins nettement l'exonération - du moins dans ses versions française et italienne - pour le cas où l'acquéreur exporte la chose luimême, mais après l'avoir modifiée, ouvragée ou employée. Dans ce cas toutefois, l'exclusion procédera du défaut d'identité entre la chose livrée et la chose exportée. L'exonération fiscale ne vaut que si la chose exportée est celle-là même qui avait été livrée en Suisse. La perception de l'impôt sur le chiffre d'affaires doit en effet rester fondée sur des critères aussi simples que possible. Si l'on admettait qu'il y a encore exportation directe lorsque la chose exportée n'est pas identique à la chose livrée en Suisse, on

obscurcirait considérablement la distinction fondamentale entre les livraisons en Suisse, imposables en principe, et les livraisons à l'étranger, exonérées. La pratique constante de l'AFC, qui exclut l'exonération en pareil cas, doit donc être approuvée.

En l'espèce, la chose livrée était la boîte et la chose exportée la montre, soit un produit nouveau, pour lequel la boîte constitue un produit intermédiaire. Il n'y a donc pas exportation directe. La recourante fait valoir que la chose exportée est la boîte, parce qu'il eût été possible d'envoyer les boîtes séparément à l'étranger. Mais cela n'a précisément pas été fait et la Cour n'a pas à statuer en se plaçant dans une situation hypothétique. Au surplus, si les boîtes avaient été exportées séparément, mais après avoir été adaptées chacune à un mouvement déterminé, il n'y aurait pas non plus identité entre l'objet livré en Suisse et l'objet exporté. L'exportation ne serait directe que si l'on renonçait à exécuter l'emboîtage en Suisse.