



CRA 2005-003

Président : André Moser  
Juges : Corinne Clavien ; Valérie Montani  
Greffière : Anne Tissot Benedetto

## **Décision du 23 août 2006**

en la cause

**X. SA**

contre

**La Régie fédérale des alcools**, Länggassstrasse 35, Case postale, 3000 Berne 9 (réf. ...)

concernant

le classement fiscal des produits  
« C » et « D »

### **I. En fait :**

A.– La société X. SA est une société anonyme au sens des art. 620 ss du Code des obligations du 30 mars 1911 (CO ; RS 220), ayant notamment pour but inscrit auprès du registre du commerce du canton A « ... » (extrait du registre du commerce du canton A du 20 février 2006). Dans le cadre de ces activités, dite société importe en Suisse, depuis le 1<sup>er</sup> septembre 2004, des produits du groupe B. Préalablement, l'importation des produits du groupe précité s'effectuait par l'intermédiaire de la société B (Suisse) SA, puis par la société à responsabilité du même nom, soit la société B (Suisse) Sàrl.

B.– Afin de répondre aux attentes du consommateur suisse, lequel semblait préférer des boissons plus légères, moins vineuses et moins alcoolisées que les recettes des boissons « C » et « D », le groupe B décida de commercialiser, sur le marché suisse, des produits alcooliques obtenus uniquement par fermentation avec une teneur en alcool n'excédant pas 15% volume et sans adjonction de boissons distillées (« C – ... » et « D – ... »). La société B (Suisse) Sàrl demanda alors à la Régie fédérale des alcools (RFA) en date du 28 juin 2004 de lui confirmer que de telles boissons ne seraient pas soumises au droit de monopole. La RFA lui répondit par envoi du 13 septembre 2004, aux termes duquel elle expliqua que, selon les analyses effectuées sur les échantillons qui lui avaient été fournis, les boissons concernées seraient considérées comme étant des vins aromatisés au sens de l'art. 23bis al. 2 let. c de la loi fédérale du 21 juin 1932 sur l'alcool (Lalc ; RS 680), à savoir comme « des vins préparés avec des plantes et des substances aromatiques dont la teneur en alcool est au plus de 22% volume » et seraient donc soumises à l'impôt sur l'alcool réduit de 50%, soit à un taux de Fr. 14.50 par litre à 100% d'alcool. Suite à la requête en ce sens de la société B (Suisse) Sàrl, la RFA expliqua, par sa correspondance du 18 octobre 2004, que les produits qui lui avaient été soumis pour analyse correspondaient à la définition ressortant de la disposition précitée s'agissant de boissons composées de vin, de sucre, d'extraits de plantes, de sirop de glucose ou de caramel. L'autorité inférieure réitéra ses explications dans sa décision du 21 décembre 2004, laquelle confirma l'imposition des boissons litigieuses au taux réduit de Fr. 14.50 par litre à 100% d'alcool. Cette décision n'ayant pas été contestée, elle est entrée en force.

C.– Ayant renoncé à contester la décision précitée, la société X. SA, désormais seule importatrice en Suisse des boissons du groupe B, expliqua avoir cherché à produire le « C » et le « D » sans recourir au procédé de cryoextraction et élabora dans ce cadre une nouvelle recette qu'elle soumit pour nouvel examen à la RFA (courrier à la RFA du 26 janvier 2005, sous pièce n° 8 de la société intéressée). Elle indiqua avoir remplacé le procédé de cryoextraction par un vin blanc obtenu par pure fermentation dont la teneur naturelle en alcool était de 15%, les autres ingrédients tels que les épices, le sucre et, pour le « C », le caramel étant identiques. Par courriel du 23 mars 2005, la société X. SA demanda à la RFA où en était l'analyse. Celle-ci répondit également par courriel en date du 30 mars 2005, indiquant que les analyses avaient certes été effectuées par son laboratoire, mais qu'elle souhaitait encore, avant de se prononcer, hormis certaines recherches internes, consulter les pays voisins au sujet de la classification de ces nouveaux produits à base de vin. Elle confirma ses recherches auprès des pays voisins par courriel du 20 avril 2005. Suite à une demande en ce sens de la RFA, la société X. SA remit à l'autorité inférieure en date du 1<sup>er</sup> juin 2005, lors d'un entretien dans les locaux de la RFA, à Berne, un dossier complémentaire sur le traitement fiscal réservé au type de produits en cause, tout en faisant mention de boissons de même nature déjà présentes sur le marché suisse, lesquelles ne seraient pas soumises au droit de monopole (pièce n° 12 produite par X. SA).

D.– Sur la base des éléments en sa possession, la RFA expliqua, par décision du 30 juin 2005, que les boissons en cause telles que soumises à analyse devaient être considérées comme étant des produits alcooliques répondant à la définition posées par l'art. 23bis al. 2 let. c Lalc et devant être imposées à un taux réduit de 50%. Elle indiqua notamment que la présentation, la

composition et les caractéristiques organoleptiques des produits litigieux ne différaient guère des vermouths existant sur le marché suisse.

E.– A l'encontre de cette décision, la société X. SA (ci-après : la recourante) a interjeté recours par acte du 12 août 2005 auprès de la Commission fédérale de recours en matière d'alcool (ci-après : la Commission de recours ou de céans), concluant, à titre principal, à l'annulation de la décision entreprise et à ce qu'il soit constaté que les produits « C » et « D » ne sont pas soumis à la Lalc et donc au droit de monopole, respectivement, à titre subsidiaire, au renvoi de la présente cause à la RFA pour nouvelle décision dans le sens des considérants. Elle invoque, à l'appui de ses écritures, outre l'insuffisance de la motivation de la décision attaquée, le fait que les boissons en cause sont obtenues uniquement par fermentation au sens de l'art. 2 al. 2 Lalc, ne contiennent pas d'adjonction d'alcool au sens de l'art. 2 al. 3 Lalc, l'aromatisation ne pouvant être considérée comme telle, et qu'elles ne peuvent être assimilées à des vermouths et autres vins de raisins frais préparés avec des plantes ou des substances aromatiques au sens de l'art. 23bis al. 2 let. c Lalc. Elle fait par ailleurs valoir la violation des principes de l'égalité de traitement, de la légalité et de l'interdiction de l'arbitraire. Elle estime enfin que la décision entreprise est clairement inopportune.

F.– Invitée à présenter ses observations, la RFA a, par réponse du 5 octobre 2005, conclu au rejet du recours, avec suite de frais.

La recourante a par ailleurs déposée des déterminations en date du 18 octobre 2005 sur certains points précis de la réponse de la RFA. Celle-ci a toutefois renoncé à déposer de plus amples observations.

G.– Invitée à se déterminer sur le traitement réservé à d'autres boissons commercialisées sur le marché suisse comme invoquées par la recourante dans la cadre de la violation de l'égalité de traitement, la RFA a expliqué, par envoi du 2 juin 2006, que celles-ci se distinguaient du produit en cause commercialisé par la recourante et ne pouvaient être considérées comme faisant partie des produits visés par l'art. 23bis Lalc. La recourante s'est déterminée sur ce point par courrier du 4 juillet 2006. Elle réitère les conclusions prises dans son recours.

Les autres faits seront repris, en tant que de besoin, dans la partie « En droit » de la présente décision.

## **II. En droit :**

1.– a) Conformément à l'art. 47 al. 1 Lalc, la Commission de céans est compétente pour connaître des recours formés à l'encontre des décisions de la RFA. Font exception les décisions qui, en raison de leur objet, ne peuvent pas être attaquées par la voie du recours de droit administratif (art. 99 de la loi fédérale d'organisation judiciaire du 16 décembre 1943 [OJ ; RS 173.110]), ainsi que les décisions relevant de la procédure pénale administrative. En l'espèce, le

recours en tant qu'il conteste l'imposition de boissons alcoolisées et aromatisées n'entre pas dans le cadre des motifs d'irrecevabilité précités et la Commission de céans est donc compétente.

b) Le recours a par ailleurs été interjeté dans le délai légal de trente jours au sens de l'art. 50 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA ; RS 172.021 [voir également art. 22a let. b PA]) et respecte les conditions de forme et de contenu ressortant des art. 51 et 52 PA. Il convient dès lors d'entrer en matière sur le présent recours.

2.- a) La Commission de recours examine les décisions qui lui sont soumises avec un plein pouvoir de cognition. Le recourant peut non seulement soulever les griefs de la violation du droit fédéral et de la constatation inexacte ou incomplète des faits, mais aussi le moyen de l'inopportunité (art. 49 PA). Il en découle que la Commission de recours n'a pas seulement à déterminer si la décision de l'administration respecte les règles de droit, mais également si elle constitue une solution adéquate eu égard aux faits (décisions de la Commission fédérale de recours en matière de personnel fédéral, in Jurisprudence des autorités administratives de la Confédération [JAAC] 64.36 consid. 3, 61.27 consid. 3 et 60.74 consid. 5b ; André Moser, in Moser/Uebersax, Prozessieren vor eidgenössischen Rekurskommissionen, Bâle et Francfort-sur-le-Main 1998, ch. 2.59 ss, plus particulièrement 2.74 ; Fritz Gygi, Bundesverwaltungsrechtspflege, 2<sup>ème</sup> éd., Berne 1983, p. 315 ; Alfred Kölz/Isabelle Häner, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 2<sup>ème</sup> éd., Zurich 1998, ch. 633 ss).

b) Constatant les faits et appliquant le droit d'office, la Commission de céans n'est en aucun cas liée par les motifs invoqués à l'appui du recours (art. 62 al. 4 PA). Elle peut s'écarter des considérants juridiques de la décision attaquée aussi bien que des arguments des parties. Les principes de la maxime inquisitoire et de l'application d'office du droit sont cependant limités, dans la mesure où l'autorité compétente ne procède spontanément à des constatations de fait complémentaires ou n'examine d'autres points de droit que si les indices correspondants ressortent des griefs présentés ou des pièces du dossier (Moser, op. cit., ch. 1.8 ss). Elle peut ainsi admettre un recours pour d'autres motifs que ceux indiqués par le recourant ou rejeter le recours et confirmer la décision litigieuse avec une motivation différente de celle retenue par l'autorité inférieure (substitution de motifs: voir ATF 121 III 275 s. consid. 2c, 117 Ib 117 consid. 4a, 115 Ib 57 s. consid. 2b ; Kölz/ Häner, op. cit., ch. 677 et 985 ; Moser, op. cit., ch. 1.8 et 3.85).

3.- a) Pour requérir l'annulation de la décision attaquée, la recourante se fonde sur le fait que la décision de l'autorité inférieure ne serait pas suffisamment motivée. Elle n'expliquerait pas pour quels motifs les boissons litigieuses doivent être considérées comme entrant dans le champ d'application de la Lalc, ni pour quelles raisons elles devraient être imposées de la même manière que les eaux-de-vie de spécialités au sens de l'art. 23bis Lalc.

b) La jurisprudence a déduit du droit constitutionnel d'être entendu (art. 4 de l'ancienne Constitution fédérale du 29 mai 1874 [aCst.], respectivement art. 29 de la Constitution fédérale

de la Confédération Suisse du 18 avril 1999 [Cst. ; RS 101]) l'obligation pour l'autorité de motiver ses décisions. Ce devoir vise d'abord à permettre au justiciable de comprendre le bien-fondé d'une décision et, le cas échéant, d'exercer son droit de recours à bon escient (ATF 124 II 149 consid. 2a ; Moser, op. cit., ch. 2.10). Ensuite, dans la perspective de l'autorité de recours, l'obligation de motivation a pour but d'assurer un contrôle efficace de la décision de l'autorité inférieure (Andreas Auer/Giorgio Malinverni/Michel Hottelier, Droit constitutionnel suisse, Vol. II, Berne 2000, ch. 1302). Cette exigence ne signifie cependant pas que l'autorité qui statue doit expressément traiter chaque allégation de fait ou chaque moyen de droit. Celle-ci peut au contraire se limiter aux éléments essentiels pour le prononcé de la décision (Moser, op. cit., ch. 2.10 ; décision non publiée de la Commission de recours en matière de contributions du 31 octobre 2001, en la cause H., consid. 2a/a, confirmée par le Tribunal fédéral, cf. Revue fiscale 2003 p. 220). En d'autres termes, il suffit que l'autorité mentionne, au moins brièvement, les motifs qui l'ont guidée et sur lesquels elle a fondé sa décision, de manière à ce que l'intéressé puisse se rendre compte de la portée de celle-ci et l'attaquer en connaissance de cause. Si l'autorité ne satisfait pas à son devoir minimum d'examiner et de traiter les problèmes pertinents, le droit d'être entendu est violé (Auer/Malinverni/Hottelier, op. cit., p. 615 ch. 1303). En matière de procédure administrative fédérale, l'obligation de motiver les décisions a été inscrite à l'art. 35 al. 1 PA. Il convient toutefois de prendre en compte que, selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, la motivation ne constitue pas un élément formel absolument indispensable du contenu de la décision. Autrement dit, il n'est pas nécessaire que la motivation soit contenue dans la décision elle-même. Celle-ci peut également ressortir d'une communication séparée (Archives de droit fiscal suisse [Archives] 67 725 consid. 3c et 19 347 s. consid. 1 ; ATF 113 II 205 consid. 2, 108 Ia 269 consid. 7 ; Michele Albertini, Der Verfassungsmässige Anspruch auf rechtliches Gehör im Verwaltungsverfahren des modernen Staates, thèse, Berne 2000, p. 424).

c) En l'espèce, il apparaît que l'autorité intimée a respecté les obligations susmentionnées. Une motivation brève ne peut en effet être considérée comme insuffisante. Il ressort par ailleurs clairement des autres échanges que la RFA a analysé les échantillons qui lui avaient été soumis, puis a fait part à la recourante des résultats de l'examen effectué et de son appréciation. Il apparaît donc que les motifs avancés sont suffisants en soi pour permettre à la recourante de se déterminer en connaissance de cause sur l'opportunité de recourir, dans la mesure où elle ne partage pas l'appréciation donnée par la RFA, ce que confirme par ailleurs ses écritures en ce sens à la Commission de céans. Il ne saurait être question dans ces conditions d'une violation de l'obligation de motivation au sens où l'entend l'art. 35 PA.

4.- a) Selon l'art. 105 Cst., la législation sur la fabrication, l'importation, la rectification et la vente de l'alcool obtenu par distillation relève de la compétence de la Confédération. Celle-ci tiendra compte en particulier des effets nocifs de la consommation d'alcool (voir également l'ancien art. 32<sup>bis</sup> aCst.). Cette disposition ne concerne que l'alcool obtenu par distillation ou par un procédé analogue, mais il le saisit dans tous ses usages, et non seulement dans sa qualité de boisson (voir notamment, Jean-François Aubert, in Commentaire de la Constitution fédérale de la Confédération Suisse du 29 mai 1874, Bâle/Zurich/Berne 1996, ad art. 32<sup>bis</sup>, n° 46).

b) aa) Conformément à l'art. 2 Lalc, est réputé « boisson distillée » aux termes de la Lalc l'alcool éthylique sous toutes ses formes, quel qu'en soit le mode de fabrication (al. 1). Sous réserve de la restriction prévue à l'al. 3, les produits alcooliques obtenus uniquement par fermentation ne sont pas soumis aux dispositions de la Lalc pour autant que la teneur en alcool ne dépasse pas 15% du volume (art. 2 al. 2 Lalc selon sa nouvelle teneur entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 1999 [RO 1997 379 et 1999 1730]). Les produits additionnés d'alcool tombent toutefois sous le coup de la Lalc (art. 2 al. 3 Lalc). Une ordonnance du Conseil fédéral soumettra à la Lalc tout autre alcool susceptible de servir de boisson et de remplacer l'alcool éthylique (al. 4).

L'art. 1 al. 1 let. c de l'ancienne ordonnance du 6 avril 1962 relative à la loi sur l'alcool et à la loi sur les distilleries domestiques en vigueur jusqu'au 30 juin 1999 (aOLalc ; RO 1962 325, RO 1974 1966, RO 1982 701 et RO 1997 390) précisait que l'on entendait par « boissons distillées » tous les produits contenant de l'alcool éthylique à l'exception de ceux mentionnés à l'al. 2. Etaient ainsi considérés comme produits alcooliques obtenus uniquement par fermentation, au sens de l'al. 2 de l'art. 2 Lalc, les boissons ne contenant pas plus de 15% du volume d'alcool sans adjonction de boissons distillées, telles que le vin naturel, le cidre, le petit cidre, la bière et les produits analogues (art. 1 al. 2 aOLalc). Les produits qui, avec d'autres substances, contenaient des boissons distillées étaient assimilés aux boissons distillées et tombaient sous le coup de l'ordonnance, quelle que soit leur teneur alcoolique. Les produits ne contenant pas plus de 1,2% du volume d'alcool étaient cependant exempts de charge fiscale (art. 1 al. 3 aOLalc).

Selon la nouvelle ordonnance du 12 mai 1999 relative à la loi sur l'alcool et à la loi sur les distilleries domestiques (OLalc ; RS 680.11), actuellement en vigueur, on entend par alcool « tout alcool éthylique qui a été obtenu par distillation, après fermentation éthanolique de matières végétales contenant du sucre ou saccharifiées, par synthèse ou par d'autres procédures de production, et qui a perdu entièrement ou presque les caractéristiques, comme l'odeur et la saveur, des matières premières mises en œuvre » et par produits alcooliques obtenus uniquement par fermentation « les produits définis comme un vin, un cidre, un cidre dilué, une bière, un vin de fruits ou un vin de baies ne contenant pas plus de 15% de volume d'alcool sans adjonction de boissons distillées » (art. 2 let. b et c Olalc). Enfin, seuls les produits contenant plus de 1,2% du volume d'alcool sont soumis à l'impôt (art. 15 Olalc). Il en résulte dès lors une définition large de la notion de « boissons distillées » en ce sens que toute boisson contenant de l'alcool éthylique est une boisson distillée à moins qu'elle ne soit obtenue uniquement par fermentation (décision de la Commission de céans du 26 mai 1998, in JAAC 63.82 consid. 8b *in fine*).

bb) Compte tenu de la difficulté de déterminer dans certains cas l'adjonction d'alcool à certaines boissons fermentées et donc leur soumission à la législation fédérale en matière d'alcool, le législateur a apporté certaines précisions en la matière, suite aux modifications adoptées le 4 octobre 1996, entrées en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 1999 (RO 1997 379 et 1999 1730), concernant notamment l'art. 2 al. 2 Lalc. Ainsi, désormais, certaines boissons fermentées comme par exemple, le vin, la boisson à base de vin, peuvent être soumises à certaines conditions à la loi

sur l'alcool (voir notamment Message concernant une révision partielle de la loi fédérale sur l'alcool du 22 novembre 1995, in FF 1996 I 341, 349). Cette révision avait en outre pour finalité d'éliminer la discrimination existante entre les produits importés comme le vin, lesquels, s'ils sont riches en alcool, étaient, respectivement sont imposés, et la production indigène (FF 1996 I 349). Il en résulte désormais que les produits indigènes, même fermentés, riches en alcool sont imposés aux conditions posées par l'art. 23bis Lalc et les produits importés aux conditions posées par l'art. 29 2<sup>ème</sup> phrase Lalc, lequel renvoie à l'art. 23bis Lalc.

L'art. 23bis al. 1 Lalc dispose ainsi que sont imposés de la même manière que les eaux-de-vie de spécialités les produits additionnés de boissons distillées (let a), les vins naturels, les vins de fruits et de baies et les vins faits à partir d'autres matières premières, dont la teneur en alcool dépasse 15% du volume, les spécialités de vin, les vins doux et les mistelles (let. b) et les vermouths et autres vins de raisins frais préparés avec des plantes ou des substances aromatiques (let. c). A teneur de l'art. 23bis al. 2 Lalc, l'impôt est toutefois réduit de 50% pour les vins naturels, des vins de fruits et de baies faits à partir d'autres matières premières, dont la teneur en alcool est de plus de 15% mais au plus de 22% du volume (let. a), les spécialités de vin, les vins doux et les mistelles, dont la teneur en alcool est au plus de 22% du volume (let. b) et les vermouths et autres vins de raisins frais préparés avec des plantes ou des substances aromatiques, dont la teneur en alcool est au plus de 22% du volume (let. c). Cette disposition règle ainsi l'imposition des produits alcooliques. Dans cette catégorie sont compris les boissons et les produits alimentaires additionnés de boissons distillées, ainsi que les vins naturels titrant plus de 15% de volume, le vermouth, les spécialités de vin et les vins doux (comme, par exemple, le xérès, le porto et le malaga). Tant les produits indigènes que les produits importés sont donc soumis, depuis le 1<sup>er</sup> janvier 1999, à la même charge fiscale (FF 1996 I 353). Il a toutefois été également prévu de réduire l'impôt de 50% en ce qui concerne certains vins dont la teneur en alcool ne dépasse pas 22% du volume, ceci afin de tenir compte de la volonté de l'Union européenne en la matière (FF 1996 I 353).

c) En présence toutefois de produits ne répondant pas aux critères précités, la distinction entre boissons distillées et boissons fermentées conserve toute son importance. Il s'impose dans ce cas de procéder à une interprétation objective des deux dispositions légales topiques (art. 2 al. 1 et 2 Lalc). A noter qu'en tant que norme d'exception, l'art. 2 al. 2 Lalc doit être interprété de manière restrictive, au contraire de la disposition de principe de l'art. 2 al. 1 Lalc, par laquelle le législateur a volontairement défini de manière très large la notion de « boisson distillée » (voir à ce sujet, décision de la Commission de céans du 16 août 1999, in JAAC 64.53 consid. 3a).

aa) En principe, une disposition légale doit être interprétée en premier lieu d'après son texte. S'il est clair et sans ambiguïté, le texte légal lie l'autorité qui doit l'appliquer, dans la mesure où il exprime le sens véritable de la norme en cause (ATF 131 II 703 consid. 4.1 ; 127 III 322 consid. 2b [traduit au Journal des Tribunaux [JdT] 2001 I 381 ss] ; 125 III 57 consid. 2b [JdT 1999 I 223 ss] ; 120 II 112 consid. 3a [JdT 1995 I 202 ss]). Toutefois, des interprétations divergentes sont autorisées, voire nécessaires, lorsqu'il existe des raisons valables de penser que cette teneur ne reflète pas le sens véritable de la disposition. De telles raisons peuvent résulter

des travaux préparatoires, du sens et du but de la disposition ou encore de sa relation avec d'autres prescriptions (ATF 127 III 322 consid. 2b [JdT 2001 I 381 ss] ; 125 III 57 consid. 2b [JdT 1999 I 223 ss] ; 120 II 112 consid. 3a [JdT 1995 I 202 ss] ; 120 V 525 consid. 3 ; 119 Ia 241 consid. 7a ; André Grisel, Traité de droit administratif, vol. I, Neuchâtel 1984, p. 124-125 ; Blaise Knapp, Précis de droit administratif, Bâle et Francfort-sur-le-Main 1991, p. 89). L'on peut en outre s'écarter de la teneur d'une disposition, lorsque l'interprétation littérale de celle-ci amène à un résultat que le législateur ne peut avoir voulu (ATF 127 III 322 consid. 2b [JdT 2001 I 381 ss]). Lorsque le texte est susceptible de plusieurs interprétations, chacune doit être confrontée aux autres interprétations possibles. Si l'intention des auteurs du texte se dégage clairement des travaux préparatoires, le juge s'en inspirera. Il examinera également le texte en liaison avec le contexte, l'esprit et le système de la loi (ATF 127 III 416 consid. 2, 126 II 230 consid. 2a, 125 II 117 consid. 3a, 124 III 262 consid. 3° ; Moser, op. cit., ch. 2.70 et réf. citées ; Grisel, op. cit., vol. I, p. 142 ; Knapp, op. cit., p. 89 ; Ulrich Häfelin/Georg Müller, Allgemeines Verwaltungsrecht, 4<sup>ème</sup> éd., Zurich 2002, ch. 216 ss ; Pierre Moor, Droit administratif, vol. I, Berne 1994, p. 142 ss).

bb) Le Tribunal fédéral a déjà eu l'occasion de préciser que le texte de l'art. 2 Lalc est clair dans la mesure où le champ d'application de la loi sur l'alcool comprend de manière étendue l'alcool éthylique sous toutes ses formes sans qu'il ne soit expressément tenu compte de son mode de fabrication (arrêt du Tribunal fédéral du 3 juin 1988 [A.352/1987], consid. 4c). Cela correspond aussi au sens et au but de la législation sur l'alcool, puisque l'un des objectifs de cette législation est de diminuer la consommation d'alcool dans l'intérêt de la santé publique (Message du Conseil fédéral du 1<sup>er</sup> juin 1931 in FF 1931 732). Conformément à ce but, le Conseil fédéral s'est vu accorder la compétence de soumettre à la loi sur l'alcool tout autre alcool susceptible de servir de boisson et de remplacer l'alcool éthylique (FF 1931 734). Le fait que tous les produits alcooliques propres à être consommés soient en principe soumis à la loi sur l'alcool résulte également des travaux préparatoires, où il apparaît que l'on avait également songé à la fabrication synthétique de l'alcool (Bulletin sténographique [Bull. Sten.] 1931 730).

Ne sont en revanche pas soumis à la législation sur l'alcool, les « produits alcooliques obtenus uniquement par fermentation ». La fermentation est définie comme « la transformation de substances organiques sous l'influence d'enzymes produits par des micro-organismes » ou comme « la réaction bio-chimique anaérobie provoquée par l'action catalytique de ferments ou d'enzymes ; la fermentation alcoolique consiste à transformer des composés glucidiques en alcool » (décision précitée de la Commission de céans du 16 août 1999, consid. 4b et références citées). Il n'est pas contesté que les produits reconnus comme uniquement fermentés ne sont pas exclusivement issus de la fermentation telle que définie ci-dessus mais peuvent être soumis à certains traitements. En particulier, s'agissant du vin, le code oenologique prévoit notamment qu'il peut être traité au charbon, à la gomme arabique, à l'acide citrique, aux argiles, filtré ou coupé. Ainsi la lettre de la loi ne permet pas de définir avec précision ce qu'est un produit uniquement fermenté. Il convient donc de faire appel à d'autres méthodes d'interprétation pour définir quelle est la réelle portée des termes « produits alcooliques obtenus uniquement par fermentation » de l'art. 2 al. 2 Lalc.



cc) Selon l'ordonnance du 1<sup>er</sup> mars 1995 sur les denrées alimentaires (aODAI, ; RO 1995 1491 et les modifications ultérieures), aujourd'hui abrogée, dans sa version en vigueur jusqu'au 30 avril 2004, il était distingué entre les boissons spiritueuses, d'une part (Chap. 39 de dite ordonnance, art. 399 ss aODAI), et trois types de boissons fermentées, d'autre part (Chap. 36 [Vin], Chap. 37 [Cidre et vin de fruits] et Chap. 38 [Bière]). Les produits uniquement fermentés mentionnés à l'art. 1 al. 2 aOLalc, respectivement l'art. 2 let. c Olalc étaient ainsi définis aux art. 366 (le vin), 378 (le cidre), 231 (le vin de fruits) et 394 (la bière) ODAI. Ainsi, notamment, le vin est défini comme étant « la boisson obtenue par la fermentation alcoolique de raisins frais (fruits des espèces appartenant au genre *Vitis*), foulés ou non, ou de moût de raisin frais » (art. 366 let. b aODAI). Dite ordonnance définissait également d'autres produits alcooliques dont notamment les boissons à base de vin. Celles-ci étaient définies jusqu'au 30 avril 2004 comme des boissons dont le composant principal est du vin et qui peuvent être additionnées d'ingrédients tels qu'eau potable, eau minérale naturelle, jus de fruits, boissons spiritueuses, sucres, miel, extraits de plantes aromatiques ou de parties de plantes aromatiques, arômes naturels ou identiques aux naturels » au sens de l'art. 376 al. 1 aODAI dans sa version au 27 mars 2002 (RO 2002 573, 631). L'art. 377 al. 1 ODAI définissait également le vermouth ou vin-vermouth comme étant « une boisson fabriquée à partir de vin (art. 366), dont l'arôme caractéristique est obtenu par l'utilisation de substances appropriées, en particulier de substances extraites des espèces appartenant au genre *Artemisia* » (art. 377 al. 1 aODAI).

Depuis les modifications apportées à l'ODAI en date du 15 décembre 2003, entrées en vigueur au 1<sup>er</sup> mai 2004, il est désormais question de « boissons aromatisées à base de vin » au sens du nouvel art. 376 aODAI (RO 2004 457, 474), de « cocktails aromatisés à base de vin » au sens de l'art. 376a aODAI (RO 2004 457, 475) et de « vins aromatisés » au sens de l'art. 377 aODAI (RO 2004 457, 475 s.). Ainsi, les boissons aromatisées à base de vin sont désormais définies comme « des boissons obtenues à partir de vin, sans addition d'aucun autre alcool, à l'exception de la Zurra, aromatisées avec des arômes naturels ou identiques aux naturels, des préparations aromatisantes, des épices, des herbes aromatiques ou toute autre denrée alimentaire sapide ; ayant subi ou non une édulcoration au sens de l'art. 400g aODAI et contenant éventuellement d'autres ingrédients » (art. 376 al. 1 aODAI [dans sa version au 15 décembre 2003, RO 2004 457, 474]). La teneur en vin du produit fini doit être d'au moins 50% masse et la teneur en alcool d'au moins 7% volume, mais inférieure à 14,5% volume (art. 376 al. 2 aODAI [RO 2004 474]). Les « cocktails aromatisés à base de vin sont des boissons obtenues à partir de vin ou de moût de raisin, sans addition d'aucun autre alcool, aromatisées avec des arômes naturels ou identiques aux naturels, des préparations aromatisantes, des épices, des herbes aromatiques ou toute autre denrée alimentaire sapide, ayant subi ou non une édulcoration au sens de l'art. 400g aODAI et contenant éventuellement d'autres ingrédients » ; leur teneur en vin ou moût de raisin du produit fini doit être d'au moins 50% masse et la teneur en alcool inférieure à 7% volume (art. 376a al. 1 et 2 aODAI). Quant aux vins aromatisés, ils sont définis comme étant « des boissons obtenues à partir de vins ou de moûts de raisins rectifiés (mutés à l'alcool), additionnées d'alcool éthylique d'origine agricole, de distillat d'origine agricole, d'eau-de-vie, de brandy ou d'eau-de-vie de marc, aromatisées avec des arômes naturels ou identiques aux

naturels, des préparations aromatisantes, des épices, des herbes aromatiques ou toute autre denrée alimentaire sapide, ayant subi ou non une édulcoration au sens de l'art. 400g aODAl et contenant éventuellement d'autres ingrédients ; la teneur en vin ou moût de raisin rectifié (muté à l'alcool) du produit fini doit être d'au moins 75% masse et la teneur en alcool d'au moins 14,5% volume, mais inférieure à 22% volume (art. 377 al. 1 et 2 aODAl).

Enfin, depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2006, c'est la nouvelle ordonnance du Département fédéral de l'intérieur (DFI) du 23 novembre 2005 sur les boissons alcoolisées (ci-après : ordonnance DFI ; RS 817.022.110) qui définit désormais les boissons alcoolisées énoncées ci-dessus, tout en réservant les dispositions de la législation sur l'alcool (art. 1 al. 1 de dite ordonnance). Les boissons alcoolisées ainsi visées doivent présenter une teneur en alcool éthylique supérieure à 0,5% volume (art. 2 ordonnance DFI). Elle reprend de manière générale en grande partie les définitions précitées. Elle définit ainsi notamment le vin comme étant une boisson obtenue par fermentation alcoolique de raisins frais, foulés ou non, ou de moût de raisins frais, ce dernier étant obtenu naturellement ou par procédé physique à partir de raisins frais (fruits des espèces appartenant au genre *Vitis*) (art. 6 al. 1 et 2 ordonnance DFI), le cidre comme étant une boisson alcoolisée obtenue par la fermentation alcoolique partielle ou complète de jus de pomme ou de jus de poire fraîchement pressé ou conservé par un procédé physique (art. 21 ordonnance DFI) et, enfin, la bière comme étant une boisson alcoolisée contenant du gaz carbonique obtenue à partir d'un moût fermenté avec de la levure et additionné de houblon en cône ou des produits du houblon (art. 40 ordonnance DFI). Elle définit également les boissons à base de vin telles que les boissons aromatisées à base de vin, les cocktails aromatisés à base de vin et enfin les vins aromatisés (art. 17, 18 et 19 ordonnance DFI), ainsi que les boissons spiritueuses (art. 45 ss ordonnance DFI). Sont ainsi des boissons aromatisées à partir de vin les boissons obtenues à partir de vin et aromatisés avec des arômes naturels ou identiques aux naturels, des préparations aromatisantes, des épices, des herbes aromatiques ou toute autre denrée alimentaire sapide (art. 17 al. 1 ordonnance DFI). Les cocktails aromatisés à partir de vin sont des boissons obtenues à partir de vin ou de moût de raisin, aromatisées avec des arômes naturels ou identiques aux naturels, des préparations aromatisantes, des épices, des herbes aromatiques ou toute autre denrée alimentaire sapide (art. 18 al. 1 ordonnance DFI). Enfin, aux termes de l'art. 19 al. 1 ordonnance DFI, les vins aromatisés sont des boissons obtenues à partir de vin ou de moût de raisin rectifié (muté à l'alcool) (let. a), additionnées d'alcool éthylique d'origine agricole, de distillat d'origine agricole, d'eau-de-vie de vin, de brandy ou d'eau-de-vie de marc (let. b) ; aromatisées avec des arômes naturels ou identiques aux naturels, des préparations aromatisantes des épices, des herbes aromatiques ou toute autre denrée alimentaire sapide (let. c). Il est également prévu que la dénomination spécifique « vins aromatisés » peut être remplacée par diverses dénominations définies à l'annexe 4 de l'ordonnance, dont notamment par celle de vermouth ou vin vermouth si l'arôme caractéristique de ce vin aromatisé est obtenu par l'emploi de substances appropriées par lesquelles doivent toujours figurer des substances dérivées des espèces d'*artemisia* et par l'utilisation d'édulcorations telles que le sucre, le sucre caramélisé, le moût de raisin, le moût de raisin concentré et le moût de raisin concentré rectifié.

Les alcools obtenus uniquement par fermentation comme le vin, le cidre, la bière ou le vin de fruits (art. 2 let. c Olalc) sont obtenus au moyen d'une fermentation traditionnelle, c'est-à-dire par la mise en fermentation de matières premières à l'état original ou à l'état de jus, sans technique supplémentaire autre que celles autorisées pour les produits fermentés. On constate ainsi que malgré les traitements que peuvent subir ces boissons leur composition originelle reste un produit de base fermenté et que leurs caractéristiques organoleptiques sont celles des produits de base fermentés. Ils s'en distinguent notamment des boissons distillées au sens large et autres produits contenant de l'alcool. La distillation n'a toutefois pas pour effet de produire de l'alcool, celui-ci étant produit lors de la fermentation des matières premières (décision de la Commission de céans du 26 mai 1998, in JAAC 63.82 consid. 8b et références citées). Par la distillation, on obtient toutefois la séparation de tout ou partie de l'alcool du mélange de matières premières fermentées.

5.- a) En l'espèce, de l'avis de la RFA, les boissons « C » et « D » telles qu'elles lui ont été soumises doivent être qualifiées comme étant des « vermouths et autres vins de raisins frais préparés avec des plantes ou des substances aromatiques » au sens de l'art. 23bis al. 2 Lalc, lesquels sont imposables quelle que soit leur teneur en alcool. Il importerait peu par ailleurs de déterminer si ces boissons ont fait l'objet d'adjonction d'alcool ou non. Elle précise cependant qu'en tout état de cause, les produits litigieux ne sont pas obtenus uniquement par fermentation au sens où l'entend l'art. 2 let. c Olalc compte tenu des séries de modifications et de transformations apportées au vin de base et de leurs caractéristiques gustatives et olfactives. Quant à la recourante, elle estime au contraire que ces boissons, composées essentiellement de vins fermentés, ne devraient pas être soumises à la législation en matière d'alcool compte tenu de l'exception ressortant de l'art. 2 al. 2 Lalc. Elle explique également que l'aromatisation ne constitue pas en soi un ajout d'alcool au sens de l'art. 2 al. 3 Lalc et que les boissons litigieuses ne sauraient en aucun cas correspondre à la définition résultant de l'art. 23 bis al. 2 let. c Lalc.

Au vu des éléments au dossier, les boissons litigieuses « D » et « C », selon la dernière recette transmise par la recourante à la RFA en date du 26 janvier 2005, ont une teneur en alcool de 14,2% pour le « C » (pour une teneur en sucre de 135,2 g par litre) et de 14% pour le « D » (pour une teneur en sucre de 146,9 g par litre). Selon les allégations du fabricant lui-même, les vins utilisés pour la fabrication des deux boissons en cause sont des vins à haut degré d'alcool, soit, selon les analyses effectuées par la RFA, de 15,1% et de 15,2% de volume. Selon le procédé employé, longuement décrit par la recourante, le vin employé fait l'objet en premier lieu de coupage, puis de clarification en y ajoutant du charbon décolorant, de la bentonite et de la gélatine (« carbone decolorante, bentonite e gelatina ») afin de le rendre limpide et incolore, puis d'une décantation et enfin d'une filtration (pièces n° 8 de la recourante). Le vin est ensuite mélangé au sucre. A cette préparation s'ajouteront enfin la préparation aromatique composée de plantes diverses dont notamment d'artemisia et, pour le « C », le caramel. Le mélange ainsi obtenu fera par la suite l'objet d'un processus de stabilisation et d'une nouvelle filtration avant sa mise en bouteille (pièces n° 8 de la recourante). Il résulte ainsi de ce mode de faire et des ingrédients employés pour fabriquer les boissons en cause que celles-ci sont effectivement

composées essentiellement de vins fermentés auxquels aucun alcool d'aucune sorte n'est ajouté. Il reste toutefois que les boissons fermentées peuvent à certaines conditions être soumises à la loi sur l'alcool et aux droits de monopole. Ainsi, selon les termes de la loi, seuls les produits alcooliques obtenus uniquement par fermentation comme le vin, le cidre ou la bière dont la teneur en alcool ne dépasse pas 15% du volume et auxquels aucun alcool n'a été ajouté ne sont en principe pas soumis à la Lalc (art. 2 al. 2 et 3 Lalc). Cela ne signifie pas encore que tous les alcools remplissant ces conditions seront nécessairement exonérés de toute imposition. En effet, comme on l'a rappelé, le législateur a également adopté la base légale suffisante pour que certains produits fermentés puissent être soumis à la Lalc à certaines conditions fixées par l'art. 23bis Lalc (consid. 4b ci-dessus). Il convient dès lors de déterminer si les boissons en cause correspondent à l'une ou l'autre définition donnée. Pour ce faire, il convient de se référer à l'ancienne ODAI, ainsi qu'à la nouvelle ordonnance DFI.

Sous l'angle de l'ancienne ODAI, dans sa version en vigueur jusqu'au 30 avril 2004, il se serait imposé de qualifier les boissons en cause comme étant des vermouths ou vins vermouths au sens de l'art. 377 al. 1 aODAI. Elles remplissaient en effet les conditions posées par l'aODAI en la matière s'agissant d'un vin au sens de l'art. 366 aODAI dont l'arôme caractéristique était obtenu par l'utilisation de substances appropriées comme de l'artemisia. Reste toutefois la question de la teneur en alcool, l'art. 377 al. 4 aODAI, toujours dans sa teneur jusqu'au 30 avril 2004, disposant qu'elle devait être entre 14,5% et 22% volume. Si l'on considère que ces boissons ne respectaient pas les conditions relatives à la teneur en alcool, l'analyse de la RFA des échantillons faisant ressortir un taux de 14%, respectivement 14,2%, il reste qu'elles peuvent être considérées comme étant des boissons à base de vin au sens de l'art. 376 al. 1 aODA, lequel n'exigeait pas de teneur minimale en alcool. Cette disposition précisait toutefois que la teneur en vin du produit fini devait être d'au moins 50% masse, ce qui apparaît être le cas en l'espèce. Depuis lors, toutefois, il s'impose de les considérer, non plus comme un vermouth ou un vin y assimilé que ce soit au sens de l'aODAI dans sa version en vigueur depuis le 1<sup>er</sup> mai 2004 ou de la nouvelle ordonnance DFI, entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2006, mais comme une « boisson à base de vin » (art. 376 s. aODAI [RO 2004 457, 474 s.] et art. 17 ss ordonnance DFI). Compte tenu de la teneur en alcool du produit fini inférieure à 14,5% volume, il s'impose de considérer que les boissons litigieuses doivent être qualifiées comme étant des « boissons aromatisées à base de vin » et être commercialisées sous cette dénomination. Sous l'angle de l'imposition, comme on l'a vu, il convient de faire application de l'art. 23bis al. 2 let. c Lalc les boissons en cause devant être considérées, non pas comme des vermouths vu la nouvelle définition donnée par les ordonnances précitées – notamment suite à l'adaptation du droit suisse au droit européen en la matière – mais bien comme des « autres vins de raisins frais préparés avec des plantes ou des substances aromatiques dont la teneur en alcool est d'au plus 22% du volume ».

A cet égard, il ne peut être donné à l'art. 23bis Lalc une interprétation différente de celle donnée par la RFA. En effet, à première lecture, il peut certes exister une certaine contradiction entre la limite de 15% de teneur en alcool de l'art. 2 al. 2 Lalc et l'absence de teneur minimal en alcool de l'art. 23bis al. 1 let. c et al. 2 let. c Lalc. Elle s'explique pourtant par des circonstances historiques que nous avons déjà rappelées. Le législateur a permis l'imposition de produits

fermentés contenant une teneur importante en alcool, soit de plus de 15%, et de certains produits fermentés quelle que soit leur teneur en alcool compte tenu de leur préparation et de leur dénomination. Si la limite des 15% de teneur en alcool au sens de l'art. 2 al. 2 Lalc devait également s'appliquer à l'art. 23 bis al. 1 let. c et al. 2 let. c Lalc, l'on ne comprendrait guère pour quels motifs le législateur aurait précisé à l'alinéa 1 lettre b la teneur minimale de 15% d'alcool pour les vins naturels, les vins de fruits et de baies et les vins faits à partir d'autres matières premières. De la même manière, comme l'allègue à juste titre l'autorité inférieure, le législateur n'a pas voulu imposer les produits décrits à la lettre c de l'art. 23bis al. 1 et 2 Lalc que pour autant qu'ils aient fait l'objet d'une adjonction d'alcool. Si tel avait été le cas, ceux-ci seraient déjà compris dans la lettre a de dite disposition concernant précisément les produits additionnés de boissons distillées et l'on ne comprendrait dès lors pas pour quels motifs il aurait légiféré de manière spécifique sur les vermouths et autres vins de raisins frais au sens de la lettre c. Il s'impose en conséquence de considérer, sous l'angle systématique, que l'art. 23bis Lalc est une disposition spéciale par rapport à la règle générale de l'art. 2 al. 2 Lalc ; elle constitue une base légale suffisante pour permettre l'imposition de vermouths et vins préparés avec des plantes quelle que soit leur teneur en alcool (voir consid. 5b/cc ci-après). Cette interprétation est en outre confirmée par l'interprétation historique et téléologique, si l'on considère que le but de la législation fédérale, relativement large, est bien de protéger la santé publique. Pour atteindre ce but, le législateur ne s'est pas contenté de soumettre à la Lalc les produits contenant un certain volume d'alcool, mais l'ensemble des boissons contenant de l'alcool éthylique sous toutes ces formes, les boissons fermentées additionnées d'alcool et enfin les boissons fermentées à certaines conditions. La limite de 15% de volume d'alcool s'agissant des boissons fermentées est certes une exception au principe selon lequel de telles boissons sont soumises en règle générale à la Lalc. La question de savoir si les boissons en cause ne peuvent plus être considérées comme des boissons obtenues uniquement par fermentation, comme le considère l'autorité inférieure, peut en l'occurrence rester indécise. Elles doivent dans tous les cas être soumises à la Lalc et donc aux droits de monopole. Il n'est enfin d'aucun secours pour la recourante de se référer au traitement fiscal conféré aux boissons litigieuses par le droit des pays voisins, ce dernier n'étant pas pertinent en l'espèce, ce d'autant plus que la composition des « D » et « C » n'est peut-être pas identique à celle analysée en l'occurrence réservée, selon les dires de la recourante, au marché suisse.

Au vu de ce qui précède, il convient de soumettre les boissons « D » et C » selon la recette produite par le fabricant en date du 26 janvier 2005 à la Lalc, celles-ci entrant dans son champ d'application. Aussi, dans ces circonstances, tant leur fabrication que leur importation sont-elles soumises aux droits de monopole (art. 23bis al. 2 let. c et 29 2<sup>ème</sup> phrase Lalc).

b) Cela étant, la recourante invoque encore divers autres moyens à l'appui de ses écritures, comme la violation des principes de l'égalité de traitement et de la base légale, lesquels ne résistent toutefois pas à l'examen.

aa) En effet, le principe de l'égalité de traitement au sens de l'art. 4 al. 1 aCst., respectivement de l'art. 8 al. 1 Cst., exige que la loi elle-même et les décisions d'application de la

loi traitent de façon égale les choses égales et de façon différente les choses différentes et n'est violé que lorsqu'on établit des distinctions juridiques qui ne se justifient par aucun motif raisonnable au regard de la situation de fait ou lorsque l'on omet d'opérer les distinctions qui s'imposent au vu des circonstances (ATF 126 V 53 consid. 3b, 125 II 345 consid. 10b, 124 V 15 consid. 2, 121 I 104 consid. 4, 121 II 204 consid. 4, 118 Ia 2 consid. 3a ; Knapp, op. cit., ch. 485 ss). Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, l'art. 31 aCst., respectivement les art. 27 et 94 Cst., confèrent aux concurrents un droit particulier à un traitement égal par la collectivité publique, cette position reposant sur l'idée que l'Etat doit adopter un comportement neutre à l'égard des concurrents directs agissant sur un marché libre et dont on en a déduit le principe de la neutralité concurrentielle (arrêt du Tribunal fédéral du 7 mars 2000, in Archives 70 230 consid. 9b ; ATF 125 I 431 consid. 4b/aa ; 124 II 193 consid. 8b [RDAF 1998 II 387] ; 124 II 382 consid. 8c ; 121 I 132 consid. 3b ; ATF 120 Ia 237 s. consid. 1a ; ATF 120 Ib 145 consid. 1c/aa).

Le principe de l'égalité de traitement va en outre de pair avec le principe de la légalité, la règle étant de ne pas faire profiter un assujetti éventuellement désavantagé par l'application correcte de la loi à son égard de bénéfices illégaux accordés à d'autres, ceci à certaines conditions (« pas d'égalité dans l'illégalité ») (décision de la Commission fédérale de recours en matière de contributions du 3 avril 2002, en la cause C. [CRC 2001-110], consid. 6c ; Moor, op. cit., p. 314 et références citées). Il faut encore qu'il n'existe pas un intérêt public prépondérant au respect de la légalité qui conduise à donner la préférence à celle-ci au détriment de l'égalité de traitement, ni d'ailleurs qu'aucun intérêt privé de tiers prépondérant ne s'y oppose (Knapp, op. cit., ch. 491). Enfin, pour pouvoir examiner ce grief de l'inégalité de traitement, le recourant doit indiquer, sous réserve de faits notoires, quels sont les cas concrets vis-à-vis desquels il s'estime discriminé (arrêt non publié du Tribunal fédéral du 21 mai 2003, en la cause V. SA [2A.191/2002], consid. 5). Il lui appartient notamment de prouver que l'administration a renoncé à prélever l'impôt dans des cas similaires (arrêt du Tribunal fédéral du 9 mai 2000, en la cause S. AG [2A.327/1999], consid. 3b) ;

bb) En l'espèce, la recourante précise à l'appui de son recours que les boissons telles que « M », « N » et « O » devant être considérées comme étant des « boissons aromatisées à base de vin » au sens de l'art. 376 aODAI dans sa version en vigueur dès le 1<sup>er</sup> mai 2004 titrant un volume d'alcool compris entre 7% et 14,5% ne sont pas soumises à la Lalc et donc non imposées. Il en irait de même de la boisson « P », semblable dans sa composition aux « C » et « D », laquelle devrait toutefois être qualifiée de « cocktail aromatisé à base de vin » au sens de l'art. 376a aODAI au vu de sa teneur en alcool inférieure à 7% volume. Elle considère dès lors que les boissons aromatisées à base de vin et les cocktails aromatisés à base de vin se trouvant actuellement sur le marché suisse ne sont pas soumis à la Lalc. Il résulterait dès lors du fait d'imposer les boissons litigieuses entrant également sous la définition de « boissons aromatisées à partir de vin » une inégalité de traitement qui n'est justifiée par aucun motif raisonnable. Sur ce point, suite aux mesures d'instruction complémentaires requises par la Commission de céans, la RFA a pu se déterminer sur cette question et expliquer que les différents produits évoqués sont tous des boissons à base de vin aromatisé à l'aide de fruits, d'extraits de fruits ou d'arômes de

fruits avec un taux d'alcool variant de 4,8% à 9,6% volume et un taux de sucre de 65 à 85 grammes par litre. Compte tenu des compositions données, la RFA considère que ces boissons ne peuvent être considérées comme des vermouths ou autres vins de raisin frais préparés avec des plantes ou des substances aromatiques au sens de l'art. 23bis al. 2 let. c Lalc. Dite autorité considère en outre que le traitement différent des produits litigieux commercialisés par la recourante se justifie, dans la mesure où ces derniers sont clairement des vins de raisins frais préparés avec des plantes, en particulier avec des plantes de la famille « artemisia » caractéristiques du vermouth (voir déterminations de la RFA du 2 juin 2006). En l'occurrence, la question de déterminer si les boissons telles que « M », « N » et « O » citées par la recourante doivent ou non être soumises à la Lalc ne peut, respectivement ne doit pas être résolue dans le cas d'espèce s'agissant de boissons ne faisant pas l'objet de la décision entreprise et donc de l'objet du litige. Il n'en demeure pas moins qu'il importe de connaître leur composition et leur traitement sous l'angle de la Lalc que leur réserve la RFA pour déterminer s'il existe une violation du principe de l'égalité de traitement telle qu'invoquée par la recourante. Or, ce principe n'apparaît pas avoir été violé, les produits en cause étant de composition différente et n'étant pas conçus selon le même mode de fabrication que les produits en cause commercialisés par la recourante. Sous l'angle de l'égalité de traitement, les produits ne doivent recevoir un traitement identique que pour autant qu'ils soient similaires, ce qui n'est pas le cas en l'espèce. Aussi, compte tenu de ces circonstances, n'existe-t-il en la matière aucune violation du principe de l'égalité de traitement.

cc) En ce qui concerne la violation invoquée du principe de la base légale claire, le droit fiscal est, il est vrai, dominé par le principe de la légalité qui a même en ce domaine valeur de droit constitutionnel indépendant (ATF 129 I 353 consid. 5, 123 I 4 consid. 2b, 122 I 63 consid. 2a et 120 Ia 266 consid. 2a). Ainsi, l'art. 127 al. 1 Cst. dispose que les principes généraux régissant le régime fiscal, notamment la qualité de contribuable, l'objet de l'impôt et son mode de calcul, sont définis par la loi (voir également, Xavier Oberson, Droit fiscal suisse, 2<sup>ème</sup> éd., A/Bâle/Munich 2002, p. 23). Cela signifie entre autres qu'une créance fiscale ne peut être prélevée que si les conditions légales sont réunies. L'application stricte du principe de la légalité en matière fiscale ne fait pas obstacle à la nécessité d'interpréter le texte légal, faute de quoi le droit ne pourrait pas être appliqué correctement (cf. dans cette perspective, Joachim Lang, Die Ausfüllung von Lücken in Steuergesetzen, in Francis Cagianut/Klaus Vallender, « Steuerrecht » Ausgewählte Probleme am Ende des 20. Jahrhunderts. Festschrift zum 65. Geburtstag von Ernst Höhn, Berne 1995, p. 159 ss, p. 183 ; voir également décision de la Commission fédérale de recours en matière de contributions du 8 février 2005, en la cause C. [CRC 2004-076], consid. 3b/aa, confirmée par l'arrêt du Tribunal fédéral du 6 juillet 2005 [ATF 130 II 562]). L'administration et le juge sont toutefois tenus de faire preuve d'une certaine circonspection lorsqu'ils interprètent les normes fiscales, afin de respecter les impératifs de suprématie et de réserve de la loi qui découlent du principe de légalité (ATF 131 II 562, 567 consid. 3.4). Il s'agit, en particulier, d'éviter que ne soient créés, par le biais d'une interprétation extensive, de nouveaux cas d'assujettissement, de nouvelles matières imposables ou de nouveaux faits générateurs d'imposition. C'est d'ailleurs sur ces seuls points que se concentre le débat relatif aux limites de l'interprétation. Si la loi, dûment interprétée, ne constitue pas une base légale

suffisante, l'impôt ne peut, en principe, pas être prélevé. Toutefois, sous réserve de ces limites, les normes fiscales peuvent et doivent être interprétées de la même manière et selon les mêmes règles que les autres domaines du droit administratif (sur l'ensemble de la question, voir ATF 131 II 567 consid. 3.4 et les nombreuses références citées, 130 I 99 consid. 3, 128 II 117 consid. 5 et 6, 128 II 70 consid. 4a et 125 II 185 s., consid. 4 à 8).

En l'occurrence, la recourante estime que le manque de clarté de l'art. 23bis Lalc a conduit l'autorité inférieure à imposer au sens de la Lalc des boissons qui devraient échapper au champ d'application de dite loi si l'on suit l'art. 2 al. 2 Lalc. Il en résulterait, selon elle, une fiscalisation par interprétation, et donc une violation du principe de la légalité et de la prévisibilité de l'imposition. La Commission de céans ne peut suivre le raisonnement de la recourante sous cet angle. En effet, comme on l'a rappelé, la limite de l'interprétation ne vaut que pour autant que l'on se retrouve après avoir interprété la norme en cause devant une base légale peu claire ou insuffisante. Tel n'est assurément pas le cas en l'espèce. Il résulte clairement des travaux préparatoires, de même que de la systématique de la loi et du but qu'elle poursuit, qu'il s'est bien agi pour le législateur de créer par l'adoption de l'art. 23bis Lalc une base légale pour imposer les spécialités de vin, vins doux, vermouths et vins naturels à haut degré (voir notamment FF 1996 I 353). L'interprétation en cause permet clairement de clarifier une éventuelle contradiction pouvant exister entre deux normes légales, à savoir en l'occurrence entre l'art. 2 al. 2 Lalc et 23bis al. 1 let. c et 2 let. c Lalc. Il reste que la base légale d'imposition des boissons en cause est suffisante. Aussi ce moyen tiré par la recourante de l'absence de base légale claire doit-il être rejeté.

dd) Enfin, la recourante n'apporte aucun élément pertinent qui permettrait de considérer que la décision attaquée ressort d'une appréciation abusive de l'autorité ou est inopportune.

6.– Au vu des considérations qui précèdent, le recours doit être rejeté et la décision entreprise confirmée. Vu l'issue de la cause, les frais de la présente procédure comprenant l'émolument d'arrêté et les émoluments de chancellerie sont mis à la charge de la recourante qui succombe conformément à l'art. 63 al. 1 PA. L'autorité de recours impute dans le dispositif l'avance sur les frais de procédure correspondants et rembourse le surplus éventuel (art. 63 al. 1 PA et art. 1 ss, plus particulièrement art. 5 al. 3 de l'ordonnance sur les frais et indemnités en procédure administrative [RS 172.041.0]).

**Par ces motifs,**

La Commission fédérale de recours en matière d'alcool, statuant par voie de circulation conformément à l'art. 23 al. 1 de l'ordonnance concernant l'organisation et la procédure des commissions fédérales de recours et d'arbitrage (RS 173.31),



**prononce :**

1. Le recours de la société X. SA est rejeté et la décision de la Régie fédérale des alcools du 30 juin 2005 est confirmée.
2. Les frais de procédure, par Fr. 1'500.- comprenant l'émolument d'arrêté et les émoluments de chancellerie, sont mis à la charge de la recourante et imputés sur l'avance de frais de Fr. 1'500.-.
3. La présente décision est notifiée à la recourante et à la Régie fédérale des alcools.

---

**Indication des voies de droit**

Les décisions de la Commission fédérale de recours en matière d'alcool peuvent faire l'objet d'un recours de droit administratif au Tribunal fédéral dans les trente jours dès leur notification (art. 97 ss de la loi fédérale d'organisation judiciaire du 16 décembre 1943 [OJ; RS 173.110]). Le mémoire de recours doit être adressé en trois exemplaires au Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14. Il indique les conclusions, motifs et moyens de preuve et porte la signature du recourant ou de son mandataire; celui-ci y joint l'expédition de la décision attaquée et les pièces invoquées comme moyens de preuve, lorsqu'elles se trouvent entre ses mains. Le délai ne court pas (art. 34 al. 1 OJ):

- a) Du 7<sup>e</sup> jour avant Pâques au 7<sup>e</sup> jour après Pâques inclusivement;
- b) Du 15 juillet au 15 août inclusivement;
- c) Du 18 décembre au 1<sup>er</sup> janvier inclusivement.

Commission fédérale de recours en  
matière d'alcool

Le président

André Moser

La greffière

Anne Tissot Benedetto