Urteilskopf

110 Ib 213

37. Extrait de l'arrêt de la IIe Cour de droit public du 7 septembre 1984 dans la cause Société L. contre Administration fédérale des contributions (recours de droit administratif)
Regeste (de):
1. Eintretensfragen.

Begehren auf Feststellung von Rechten im verwaltungsgerichtlichen Beschwerdeverfahren; Voraussetzungen der Zulässigkeit (E. 1a).

Gesellschaft mit fiktivem statutarischem Sitz: Prüfung, ob die Gesellschaft - unter Zugrundelegung der Inkorporationstheorie - Rechtspersönlichkeit hat und damit beschwerdebefugt ist (E. 1b).

2. Umsatzabgabe: Abgabebefreiung des ausländischen Börsenagenten (Art. 19 StG).

Börsenagent ist nur, wer tatsächlich als Effektenhändler i.S. von Art. 13 Abs. 3 StG tätig ist. Eine Gesellschaft, die weder Personal noch Geschäftsräume hat und mithin keinerlei eigene Tätigkeit ausübt, gelangt nicht in den Genuss der Abgabebefreiung gemäss Art. 19 StG (E. 3 und 4).

Regeste (fr):
1. Questions de recevabilité.

Recevabilité de conclusions en constatation de droit dans un recours de droit administratif (consid. 1a).

Examen, au regard de la théorie de l'incorporation, de la personnalité juridique - et donc de la qualité pour recourir - d'une société dont le siège statutaire est fictif (consid. 1b).

2. Droit de timbre de négociation: statut privilégié d'agent de change étranger (art. 19 LT).

Le statut d'agent de change ne peut être reconnu qu'à celui qui exerce effectivement une activité propre de commerçant de titres au sens de l'art. 13 al. 3 lettre a LT. Une société qui, comme en l'espèce, n'a ni personnel ni bureau et n'exerce donc aucune activité par elle-même ne peut pas bénéficier de l'exonération prévue à l'art. 19 LT (consid. 3 et 4).

Regesto (it):
1. Questioni di ammissibilità.

Ammissibilità, nel quadro di un ricorso di diritto amministrativo, di conclusioni tendenti all'accertamento di diritti (consid. 1a).

Esame, con riferimento alla teoria dell'incorporazione, della personalità giuridica - e pertanto della legittimazione ricorsuale - di una società la cui sede statutaria è fittizia (consid. 1b).

2. Tassa di negoziazione: privilegio dell'agente di cambio straniero (art. 19 LTB).

La qualità di agente di cambio può essere riconosciuta soltanto a chi effettivamente compra e vende per professione titoli, ai sensi dell'art. 13 cpv. 3 lett. a LTB. Una società che, come nella fattispecie, non dispone di personale né di ufficio e non esercita direttamente alcuna attività, non può beneficiare dell'esenzione prevista dall'art. 19 LTB (consid. 3-4).

Sachverhalt ab Seite 214

BGE 110 Ib 213 S. 214

Inscrite dès 1975 sur le registre des sociétés des îles Caïmans, la société L. est une filiale à 100% de la société L. I., à Guernesey, elle-même filiale à 100% de la société L. SpA, société anonyme de droit italien qui a son siège à Milan et qui est membre des Bourses de Chicago et de Milan. Selon ses propres dires, la recourante a été créée, dans le cadre d'une réorganisation des opérations internationales du groupe dans le marché secondaire des euro-obligations, dans le but de permettre à L. SpA d'échapper aux limitations imposées par la réglementation italienne en matière de change.
Au cours d'un contrôle effectué en juin 1979, un inspecteur de l'Administration fédérale des contributions a constaté que la banque B., à Lugano, avait mis la société L. au bénéfice du statut d'agent de change étranger au sens de l'art. 19 de la loi fédérale sur les droits de timbre (LT) et l'avait ainsi exonérée du demi-droit de timbre de négociation prévu par cette disposition légale. A la suite de divers échanges de correspondance, l'Administration fédérale des contributions a décidé de ne pas reconnaître cette société comme agent de change étranger. Statuant enfin sur réclamation, elle a prononcé la décision suivante: "1. La réclamation du 30 septembre 1980 de L., George Town, Grand Cayman, est rejetée. 2. L. ne peut être considérée, dans les opérations de titres qu'elle conclut avec un commerçant suisse de titres, comme agent de change étranger au sens de l'art. 19, 1er alinéa de la loi fédérale du 27 juin 1973 sur les droits de timbre. 3. Les commerçants suisses de titres, telle la banque B., à Lugano, doivent continuer d'acquitter à l'Administration fédérale des contributions le droit de négociation concernant L. sur les opérations qu'ils effectuent en leur qualité d'intermédiaires ou de contractants avec L." Le Tribunal fédéral a rejeté le recours de droit administratif interjeté contre cette décision par la société L.

Erwägungen

Extrait des considérants:

1. Formé en temps utile contre une décision prise sur réclamation par l'Administration fédérale des contributions, le

BGE 110 Ib 213 S. 215

présent recours est en principe recevable en vertu de l'art. 40 de la loi fédérale du 27 juin 1973 sur les droits de timbre (LT; RS 641.10). Mais il faut encore vérifier s'il répond aux conditions générales de recevabilité du recours de droit administratif prévues aux art. 97 ss OJ; c'est là une question que le Tribunal fédéral examine d'office, sans être lié par les conclusions des parties, ni par les moyens qu'elles ont - ou n'ont pas - fait valoir à ce sujet (ATF 109 Ia 64 et arrêts cités). a) A la différence du recours de droit public pouvant tendre à l'annulation - pour inconstitutionnalité - de normes de droit cantonal qui sont de portée générale (art. 84 al. 1 OJ), le recours de droit administratif ne peut être dirigé que contre des "décisions" au sens de l'art. 5 PA, c'est-à-dire contre des mesures prises par les autorités dans des cas d'espèce et fondées sur le droit public fédéral (art. 97 al. 1 OJ).

En principe, le Tribunal fédéral n'a donc pas à procéder au contrôle abstrait des normes - que, d'ailleurs il n'a pas le pouvoir d'annuler - mais il doit examiner si une décision concrète viole le droit public fédéral. Or, dans le cas particulier, l'Administration fédérale des contributions a décidé, de manière abstraite, que la recourante ne peut pas être reconnue comme un agent de change étranger bénéficiant de l'exonération fiscale selon l'art. 19 LT. Il faut dès lors se demander si le Tribunal fédéral peut, par la voie du recours de droit administratif, être contraint de se prononcer sur cette question théorique, indépendamment de toute taxation concrète: dans une affaire semblable, le Tribunal fédéral l'a déjà admis en mars 1982 (ATF 108 Ib 19 ss).
En effet, l'art. 5 PA considère comme des décisions (susceptibles de recours administratif ou de recours de droit administratif) les mesures prises dans des cas d'espèce qui ont pour objet non seulement de créer, de modifier ou d'annuler des droits ou des obligations, mais aussi de constater l'existence, l'inexistence ou l'étendue de droits ou d'obligations. Pratiquement cela signifie que, s'il n'a pas à résoudre des problèmes purement théoriques (peu importe, d'ailleurs, qu'il soit saisi d'un recours de droit public ou de droit administratif), le Tribunal fédéral peut tout de même être appelé, par la voie du recours de droit administratif, à se prononcer - dans un cas d'espèce - sur l'existence, l'inexistence ou l'étendue de droits ou d'obligations, de sorte que des conclusions en constatation de droit sont admissibles dans un tel recours (ATF 100 Ib 108 consid. 3, ATF 99 Ib 166).

BGE 110 Ib 213 S. 216

D'ailleurs, cette possibilité est prévue expressément dans les lois fiscales fédérales et notamment à l'art. 38 LT (ATF 108 Ib 22 /23 consid. 1c). b) D'autre part, on doit aussi se demander si les autorités suisses peuvent être obligées de reconnaître comme une entité juridique jouissant de la personnalité morale - et, par voie de conséquence, de la légitimation nécessaire pour former un recours de droit administratif - une société anonyme créée dans le but avoué de permettre à une société financière italienne d'éluder la réglementation italienne des changes et dont le siège statutaire est fixé de manière purement fictive à George Town (capitale des îles Caïmans, situées dans les Antilles), c'est-à-dire en un lieu où l'on admet - et favorise même - la domiciliation purement fictive de "sociétés" qui n'y ont aucune activité quelconque. On peut avoir à ce sujet des doutes sérieux (voir dans ce sens, en ce qui concerne les établissements de droit liechtensteinois, les arrêts publiés aux ATF 108 II 398 ss, ATF 106 Ib 148 consid. 2b et ATF 105 Ib 361 consid. 7a; et, en ce qui concerne les sociétés panaméennes, les deux arrêts publiés aux ATF 108 II 125 consid. 2 et ATF 76 I 159). Toutefois, dans le cas particulier, il faut bien reconnaître que ces doutes ne suffisent pas pour déclarer le présent recours irrecevable faute de légitimation active de la recourante. Bien que la Suisse n'ait pas (encore) ratifié la Convention de La Haye du 1er juin 1956 concernant la reconnaissance de la personnalité juridique des sociétés, associations et fondations étrangères, la doctrine suisse se déclare, en matière de droit international des sociétés, de plus en plus favorable à la théorie anglo-saxonne de l'incorporation que cette convention consacre à son art. 1 sous réserve d'une exception prévue à l'art. 2 (voir notamment PETER FORSTMOSER, Schweizerisches Aktienrecht, I, 1, p. 115; FRANK VISCHER, Droit international privé, Traité de droit privé suisse, I, 4, p. 66/67; JEAN-FRANÇOIS PERRIN, La reconnaissance des sociétés étrangères et ses effets, thèse Genève 1969, p. 93/94). Cette doctrine enseigne donc que le juge devrait, en principe, reconnaître de plein droit la personnalité acquise par une société en vertu de la loi de l'Etat où les formalités d'enregistrement et de publicité ont été remplies et où se trouve le siège statutaire (art. 1 de la Convention), sauf si la loi de l'Etat où la reconnaissance de la personnalité est revendiquée prend en considération le siège réel (art. 2) ou s'il y a abus de droit (voir PETER FORSTMOSER, op.cit., p. 115).

BGE 110 Ib 213 S. 217

La jurisprudence s'est prononcée à peu près dans le même sens. En principe, le Tribunal fédéral rattache le

statut personnel de la personne morale au droit de l'Etat du siège statutaire et de l'incorporation, mais il maintient la réserve du siège fictif telle qu'elle a été posée dans l'arrêt Vernet et consorts de 1950 (ATF 76 I 159). Il y a donc présomption que la personnalité morale acquise conformément aux règles du droit de l'Etat où la personne s'est constituée et où elle a son siège social est reconnue en droit suisse, mais cette présomption peut être renversée en cas de siège fictif. Or tel est le cas lorsque le siège est sans rapport avec la réalité des choses et qu'il a été choisi uniquement pour échapper aux lois du pays où la personne morale, en fait, exerce son activité (ATF 108 II 402 consid. 3c) ou, plus exactement, lorsque la personne a en Suisse son activité et le centre de son administration et que le siège statutaire a été choisi à l'étranger pour échapper à la loi suisse. Or, dans le cas particulier, la société recourante n'a en fait aucune activité en Suisse et n'a pas été créée à l'étranger pour échapper à la loi suisse. Même si le siège statutaire à George Town est purement fictif, il ne paraît pas possible de déroger à la théorie de l'incorporation et de ne pas reconnaître la personnalité morale qu'elle a acquise selon le droit en vigueur aux îles Caïmans. En outre, il est douteux que le Tribunal fédéral puisse, en l'espèce, faire application du principe énoncé à l'art. 52 al. 3 CC, car il n'est pas certain que le juge suisse doive considérer comme illicite ou immoral le but dans lequel la société recourante a été créée (cf. ATF 108 II 403 /4). En soi, le fait de fonder une société pour permettre à une société italienne d'éluder la réglementation italienne des changes n'est pas nécessairement jugé illicite ou immoral en Suisse. Au demeurant, il n'est pas indispensable de trancher définitivement cette question de légitimation de la recourante et de recevabilité du recours car, pour autant qu'il soit recevable, le recours de la société L. apparaît mal fondé.

3. L'art. 13 LT soumet au droit de timbre dit de négociation le transfert à titre onéreux de la propriété de certains documents - mentionnés au second alinéa - si l'un des contractants ou l'un des intermédiaires est un commerçant suisse de titres. C'est à ce dernier qu'incombe l'obligation fiscale (art. 17 al. 1 LT). Selon l'art. 17 LT, lorsque l'opération de transfert est conclue en Suisse et s'il est lui-même partie à ce contrat de transfert, le commerçant suisse de titres doit payer une moitié du droit de

négociation pour lui-même et l'autre moitié pour le cocontractant qui ne justifie pas de sa qualité de commerçant de titres enregistré (al. 2 lettre b). Si le commerçant suisse de titres est un intermédiaire (au sens de l'al. 3), il doit payer une moitié du droit de négociation pour chaque contractant qui ne justifie pas de sa qualité de commerçant de titres enregistré (al. 2 lettre a). Il en va d'ailleurs de même lorsque l'opération de transfert n'est pas conclue en Suisse mais à l'étranger. Le commerçant suisse de titres qui a conclu avec un étranger doit une moitié du droit de négociation pour lui-même et l'autre moitié pour l'autre partie qui, dans son pays, n'est pas reconnue comme banque ou agent de change. En outre, s'il a servi d'intermédiaire entre deux contractants étrangers (on parle alors d'opération "étranger-étranger"), le commerçant suisse de titres doit payer en entier le droit de négociation sauf si l'un ou les deux contractants étrangers sont des banques ou des agents de change; dans ce cas, au moins une moitié du droit est due (art. 19 al. 1 LT; au sujet des opérations "étranger-étranger", voir Archives, vol. 47, p. 259 ss). En l'espèce, la seule question qui se pose est donc de savoir si la société L. peut réellement prétendre être reconnue comme un agent de change étranger ou si, au contraire, l'Administration fédérale des contributions a raison de lui refuser cette reconnaissance et, par voie de conséquence, de ne pas la mettre au bénéfice de l'exonération exceptionnelle prévue à l'art. 19 LT.

4. Ni la loi, ni l'ordonnance du 3 décembre 1973 sur les droits de timbre (OT; RS 641.101) ne définissent les notions de banque étrangère ou d'agent de change étranger selon l'art. 19 LT. Comme il l'a fait pour la banque étrangère (ATF 108 Ib 24 consid. 4), le Tribunal fédéral doit donc rechercher lui-même les éléments constitutifs de la notion d'agent de change. a) Le 31 janvier 1974, l'Administration fédérale des contributions a établi des directives relatives au droit de timbre de négociation, précisant que "l'agent de change étranger est celui qui dans son pays est au bénéfice d'une concession lui permettant d'avoir accès à la bourse pour y traiter des opérations de titres" (ch. 47). Or, en l'espèce, il n'est guère contestable - ni même contesté - que la

recourante ne remplit pas ces conditions, d'abord parce que, dans son pays (que ce soit aux îles Caïmans où elle est enregistrée mais n'a qu'un siège statutaire purement fictif ou à Guernesey où elle se fait adresser son courrier), il n'y a pas de bourse de titres à laquelle elle pourrait avoir accès et, ensuite

BGE 110 Ib 213 S. 219

et surtout, parce que, de toute façon, la société L. ne prétend pas avoir elle-même accès à une quelconque bourse de titres dans le monde; c'est une autre société, L. SpA à Milan, qui semble avoir accès aux Bourses de Milan et de Chicago. A première vue, cette définition un peu formelle de l'agent de change étranger n'est pas déraisonnable: elle a pour elle l'avantage d'être relativement simple et de se fonder sur des faits précis facilement contrôlables; de plus, elle correspond dans une certaine mesure au statut d'agent de change (en allemand: Makler, en anglais: broker) dans la plupart des pays. En effet, d'une manière générale, il est admis que l'agent de change ne peut pas exercer le métier de courtier ou d'intermédiaire en titres s'il n'est pas au bénéfice d'une concession ou d'une autorisation de police ou s'il n'est pas membre agréé d'une association de bourse. Ainsi, par exemple en France, l'agent de change est un officier ministériel qui jouit d'un privilège (voir Répertoire DALLOZ de droit commercial français, tome I, "Agent de change", p. 73 ss, n. 1, 6, 11 et 68 ss); de même, dans les cantons suisses, l'agent de change doit avoir une autorisation et se trouve sous la surveillance de l'Etat; dans les pays anglo-saxons, pour être reconnu "broker", il faut avoir été admis comme membre de l'association de la bourse (voir HANDBUCH DES GELD-, BANK- UND BÖRSENWESENS DER SCHWEIZ, 3e éd. 1977 p. 156).
Mais on peut tout de même se demander si, comme pour la notion de banque étrangère (ATF 108 Ib 25 consid. 4a), l'Administration fédérale des contributions - dont les directives ne lient pas le Tribunal fédéral (ATF 108 Ib 25 consid. 4a, ATF 104 Ib 337 consid. 1c) - n'a pas défini la notion d'agent de change d'une manière un peu trop formelle: il ne faut pas oublier que le métier de courtier ou d'intermédiaire de titres peut aussi s'exercer en dehors de la bourse et parfois même sans que l'agent de change ait besoin d'une concession ou d'une autorisation; dans la pratique, l'autorité de taxation l'a d'ailleurs admis. b) Dans son message du 25 octobre 1972, le Conseil fédéral a dit que "l'art. 19 LT exonère expressément du droit (de timbre de négociation) le commerçant de titres étrangers à des conditions strictement définies" (voir FF 1972 II p. 1301). C'est pourquoi, dans un arrêt de 1977, le Tribunal fédéral a déjà eu l'occasion de juger que la réduction du droit, prévue pour les opérations conclues à l'étranger, n'est accordée que si la partie contractante est un commerçant étranger de titres, c'est-à-dire une

BGE 110 Ib 213 S. 220

banque ou un agent de change (Archives, vol. 47 p. 264 consid. 4b). Ainsi, dans l'application ou l'interprétation de l'art. 19 al. 1 LT, il faut tenir compte du fait que le législateur fiscal entend exonérer les banques étrangères et les agents de change étrangers dans la mesure seulement où ils exercent - effectivement - l'activité propre d'un commerçant de titres, telle qu'elle est définie à l'art. 13 al. 3 lettre a LT. Cette activité consiste à exécuter professionnellement, pour son propre compte ou pour celui de ses clients, des achats et des ventes de titres: c'est précisément ce qui caractérise - matériellement - l'activité professionnelle de l'agent de change (ATF 108 Ib 25 et 26 consid. 4b).
c) Selon le ch. 3 lettres d et e du "Memorandum of Association (...) of L.", la société recourante a notamment pour but d'agir comme "broker" - ou intermédiaire - dans le commerce de toutes sortes de biens, soit de titres ou d'immeubles (lettre d) et d'exercer une activité de "broker" ou de conseiller pour tous les genres de titres, publics ou privés, italiens ou étrangers (lettre e). Il semble aussi que la Banque d'Angleterre ait accepté que la

recourante - en tant que société non résidente - puisse agir dans le domaine des euro-obligations. D'autre part, la recourante a produit dans la présente procédure des bordereaux, établis par des banques ou des agents de change et adressés à "L., St Peter, Port Guernesey, Channel Island", relatifs à des ventes ou des achats d'actions ou d'obligations, comme aussi des documents "Eurobond Confirmation", relatifs à la vente d'euro-obligations, établis à l'en-tête de la recourante mais "for and on behalf of R. B. (Guernesey) Limited as Bankers for L." Il apparaît ainsi clairement que la prétendue activité de la recourante dans le commerce de titres n'existe que sur le papier; elle n'est que fictive. En réalité, la société L. n'a, nulle part - ni aux îles Caïmans où son enregistrement est fictif, ni à Guernesey, ni même à Milan - ses propres bureaux, ni aucun personnel à son service. Elle n'exerce elle-même aucune activité propre: ce sont d'autres sociétés - soit une banque à Guernesey ou la société L. SpA à Milan, à Rome ou à Atlanta - qui exécutent tout le travail de courtage ou d'administration et l'on ne peut même pas dire que ce travail serait effectué pour le compte et dans l'intérêt de la recourante; il est à cet égard significatif que la société L. n'a même pas produit un quelconque compte d'exploitation qui eût démontré l'existence d'une certaine activité propre. De plus, elle

BGE 110 Ib 213 S. 221

n'est elle-même agréée auprès d'aucune bourse et n'est soumise à aucune surveillance officielle. Il est vrai que, dans son mémoire, la recourante insiste sur le fait que le collaborateur de la banque R. B. à Guernesey et deux directeurs de la société L. SpA à Milan font partie de son conseil d'administration. Mais cela n'est pas décisif car il ressort des documents produits qu'en réalité le premier agit comme collaborateur de la banque chargée d'établir les décomptes des opérations de vente et d'achat de titres; quant aux deux autres, ils agissent comme directeurs de la société mère à Milan; d'ailleurs, il convient de rappeler que c'est précisément à ce titre - et non pas comme administrateur de la société L. - que l'un de ces directeurs a été admis comme membre de la Bourse de Chicago (Midwest Stock Exchange). d) Dans ces conditions, il ne saurait être question de reconnaître à la recourante - qui, somme toute, n'existe que sur le papier - le statut privilégié d'agent de change étranger selon l'art. 19 LT. Une société qui n'a aucun personnel à son service et n'a aucun bureau, qui ne peut, par voie de conséquence, exercer aucune activité par elle-même, ne peut pas prétendre être un commerçant de titres, c'est-à-dire constituer une entreprise ou une exploitation (Betrieb) qui s'occupe professionnellement de l'achat et de la vente de titres (au sens de l'art. 13 al. 3 lettre a LT). Il est évident, en effet, que la notion de commerçant de titres ou d'agent de change suppose une certaine organisation et un personnel capable d'exercer une certaine activité professionnelle (voir dans ce sens l'art. 52 al. 3 ORC et ROBERT PATRY, Die Wesensmerkmale der Unternehmung, in Schw. Privatrecht vol. VIII p. 72 ss et PETER GAUCH, Der Zweigbetrieb im schweizerischen Zivilrecht, p. 2 ss). Or, en l'espèce, la société L. n'a pas ce minimum d'organisation propre. Ce sont des tiers qui agissent à sa place et, à cet égard, il convient de remarquer que la recourante ne peut pas se prévaloir du statut de "broker" que la société mère L. SpA à Milan pourrait avoir car, comme le Tribunal fédéral a dû le rappeler dans plusieurs arrêts récents, les différentes sociétés d'un groupe étant juridiquement distinctes les unes des autres, une filiale ne peut pas être assimilée à la société mère (ATF 109 Ib 113, 108 Ib 448, 37 consid. 4c). e) En définitive, le recours est mal fondé et il est inutile d'examiner encore si la recourante est censée agir "pour le compte d'un cercle de personnes d'une certaine étendue" ou "seulement

BGE 110 Ib 213 S. 222

pour des personnes qui lui sont proches" dès lors qu'elle n'a pas de bureau ni de personnel et qu'elle n'exerce pas elle-même une activité. Ainsi, dans tous les cas où la société L. est formellement l'une des parties contractantes dans une opération de transfert de titres négociée avec ou par l'intermédiaire d'un commerçant suisse de

titres, le droit de timbre de négociation est dû en vertu de l'art. 19 LT: la recourante ne peut pas bénéficier de l'exonération prévue, à titre exceptionnel, en faveur des banques étrangères et des agents de change étrangers.