Urteilskopf

122 V 178

25. Extrait de l'arrêt du 10 avril 1996 dans la cause X SA contre Caisse de compensation SSE et Commission cantonale de recours en matière d'AVS, Genève
Regeste (de):
Art. 5 Abs. 2 AHVG, Art. 7 lit. c AHVV: Abgabe von Aktien an Lohnempfänger.

Die Abgabe von Aktien, die aus einem eigenen Fonds der Aktiengesellschaft bezahlt werden (Gratisaktien), an Aktionäre, die gleichzeitig Angestellte der Aktiengesellschaft sind, stellt kein beitragspflichtiges Einkommen dar.

Regeste (fr):
Art. 5 al. 2 LAVS, art. 7 let. c RAVS: actions remises au salarié.

La remise d'actions libérées au moyen de fonds propres de la société anonyme (actions gratuites) à des actionnaires qui sont en même temps salariés de la société ne représente pas un revenu déterminant soumis à cotisations.

Regesto (it):
Art. 5 cpv. 2 LAVS, art. 7 lett. c OAVS: azioni attribuite ai salariati.

L'attribuzione di azioni liberate mediante fondi propri della società anonima (azioni gratuite) ad azionisti che lavorano alle dipendenze della ditta non costituisce reddito determinante soggetto a contribuzione.

Erwägungen ab Seite 179

BGE 122 V 178 S. 179

Extrait des considérants:

3. a) Le salaire déterminant, au sens de l'art. 5 al. 2 LAVS, comprend toute rémunération pour un travail dépendant, fourni pour un temps déterminé ou indéterminé. Font partie de ce salaire déterminant, par définition, toutes les sommes touchées par le salarié, si leur versement est économiquement lié au contrat de travail; peu importe, à ce propos, que les rapports de service soient maintenus ou aient été résiliés, que les prestations soient versées en vertu d'une obligation ou à titre bénévole. On considère donc comme revenu d'une activité salariée, soumis à cotisations, non seulement les rétributions versées pour un travail effectué, mais en principe toute indemnité ou prestation ayant une relation quelconque avec les rapports de service, dans la mesure où ces prestations ne sont pas franches de cotisations en vertu de prescriptions légales expressément formulées (ATF 116 V 179 consid. 2, ATF 115 V 419 consid. 5a et la jurisprudence citée). Conformément à ces principes, l'art. 7 let. c RAVS considère comme éléments du salaire déterminant les gratifications, les primes de fidélité et au rendement, ainsi que la valeur d'actions remises aux salariés, dans la mesure où celle-ci dépasse le prix d'acquisition et où le salarié peut disposer des actions; s'agissant des actions liées remises au salarié, la valeur et le moment de la réalisation du revenu sont déterminés d'après les dispositions relatives à l'impôt fédéral

direct (cf. Archives vol. 48 p. 136). b) A l'inverse, les versements ou rémunérations qui représentent un pur rendement du capital ne font pas partie du salaire déterminant. Pour opérer une délimitation entre le revenu du capital et le salaire déterminant, il faut se fonder sur la nature et la fonction de l'avantage concédé, la qualification juridique ou économique donnée par les parties n'étant à cet égard pas décisive. Ainsi, les sommes prélevées sur le bénéfice net d'une société anonyme peuvent-elles être considérées comme un salaire déterminant au sens de l'art. 5 al. 2 LAVS, par exemple si elles sont distribuées aux administrateurs sous forme de tantièmes (art. 7 let. h RAVS); il s'agit en règle ordinaire d'une rémunération qui trouve son fondement dans l'activité déployée par les administrateurs et dans la responsabilité accrue qu'ils encourent, même si les indemnités sont proportionnelles à l'état des affaires (ATF 103 V 9 consid. 4; cf. ATF 121 I 262 consid. 3b). Pour décider si l'on est ou non en présence d'une prestation ayant le caractère de salaire déterminant ou de rendement du capital,

l'administration et, le cas échéant, le juge des assurances sociales, ne sont pas liés par la qualification de l'administration fiscale; mais, dans la mesure du possible, ils éviteront de s'écarter des décisions prises par celle-ci (ATF 103 V 5 consid. 2d; RCC 1989 p. 163 consid. 2c). Cela vaut tout particulièrement en ce qui concerne l'impôt anticipé, qui est notamment perçu sur les revenus des capitaux mobiliers (art. 1er al. 1 et art. 4 al. 1 LIA): la logique et la sécurité du droit excluent le prélèvement, sur un même revenu, d'un impôt anticipé et de cotisations AVS, lesquelles sont en principe liées à l'exercice d'une activité lucrative (KÄSER, Unterstellung und Beitragswesen in der obligatorischen AHV, p. 76, note 3.53).

4. a) La société recourante a procédé à une augmentation de son capital social sans accroissement de la fortune sociale, par l'émission d'actions gratuites. Les actions sont dites gratuites, parce qu'elles sont remises aux actionnaires sans contre-prestation sous la forme d'une libération en espèces par le souscripteur; l'augmentation de capital a lieu par la conversion de fonds propres (cf. BÖCKLI, Schweizer Aktienrecht, 2ème éd., p. 307, note 458; FORSTMOSER/MEIER-HAYOZ/NOBEL, Schweizerisches Aktienrecht, Berne
1996, § 65, note 34). Cette possibilité d'augmentation du capital par la conversion de fonds propres est désormais prévue dans la loi, au nouvel art. 652d CO. Bien que l'on parle d'actions gratuites, la remise d'actions libérées au moyen de fonds propres ne constitue pas, en réalité, une prestation de la société à son actionnaire, puisque la valeur des anciennes actions est diminuée en proportion de la valeur des nouveaux titres (BÖCKLI, op.cit., p. 307, note 458; FORSTMOSER/MEIER-HAYOZ/NOBEL, op.cit., § 65, note 35). Malgré cela, une augmentation de capital au moyen de fonds propres entraîne pour la société (outre le paiement du droit de timbre à l'émission) le paiement de l'impôt anticipé de 35 pour cent sur la prestation totale (art. 25 al. 2 LIA et art. 20 al. 1 OIA) et pour l'actionnaire l'imposition au titre de revenu de la valeur nominale de l'action ou du bon (RIVIER, La fiscalité de l'entreprise [Société anonyme], Lausanne 1994, p. 176; RYSER/ROLLI, Précis de droit fiscal suisse [Impôts directs], Berne 1994, p. 247 sv; PFUND, Die eidgenössische Verrechnungssteuer, 1ère partie, Bâle 1971, p. 105, note 3.36). b) Les premiers juges admettent, sans autre distinction, que les actions gratuites liées à l'augmentation de capital de la société recourante ont eu comme bénéficiaires six collaborateurs de l'entreprise. Ils considèrent que par "actions remises au salarié" selon l'art. 7 let. c RAVS, il faut

entendre, conformément à la pratique administrative, les actions, ainsi que les autres droits de participation, qu'une société offre à ses salariés - ou aux salariés d'une entreprise qui lui est liée - gratuitement ou à un prix de faveur: selon cette définition, la valeur des actions litigieuses représente indiscutablement un salaire détermi-

nant au sens de l'art. 5 al. 2 LAVS. c) On peut se demander tout d'abord si, du point de vue de l'AVS, la remise d'actions gratuites libérées au moyen de fonds propres de la société anonyme - opération qui, économiquement, n'enrichit pas l'actionnaire bénéficiaire, sa part globale au patrimoine étant, on l'a vu, répartie sur un plus grand nombre de titres - représente un avantage susceptible de donner lieu à perception de cotisations, de la même manière qu'elle entraîne la perception d'un impôt. Cette question peut rester indécise, car, pour un autre motif déjà, le point de vue des premiers juges ne peut pas être partagé.
En effet, à moins que la société ne réserve une partie de l'augmentation de son capital-actions à son personnel (cf. le nouvel art. 652b al. 2 CO), l'attribution d'actions gratuites libérées au moyen de fonds propres à l'occasion d'une augmentation de capital vise les seuls actionnaires qui, à ce titre, sont les bénéficiaires de l'opération. Il n'existe pas de relation entre l'avantage concédé aux actionnaires et l'activité salariée qu'ils pourraient exercer au sein de la société, en ce sens que l'un n'aurait pas été obtenu sans l'autre. D'ailleurs, en l'espèce, tous les bénéficiaires ne sont pas salariés de la société, contrairement à ce qu'admet la juridiction cantonale. Les deux filles de A. C. ne sont pas employées de la société; elles n'exercent pas d'autre fonction ou activité que celle de membre du conseil d'administration. Quant à B. C., qui est l'épouse de A. C., elle n'assume aucune fonction dans l'entreprise. Le fait que les actions nouvelles ont été remises en grande majorité à des personnes qui sont en même temps salariées de la société ne permet pas d'établir une relation suffisante avec les rapports de travail: la part aux actions nouvellement émises n'est pas fonction de critères découlant de ces rapports (par exemple la durée de ceux-ci), mais correspond uniquement à la participation antérieure des intéressés au capital social de l'entreprise. En cela, les actions gratuites émises par la recourante se distinguent nettement de celles qui ont été offertes périodiquement aux seuls salariés, en vertu de dispositions spéciales contenues dans le règlement du 12 avril 1988. Plus généralement, le cas d'espèce diffère des attributions à grande échelle d'actions - gratuites ou à un prix de faveur - que d'importantes

sociétés accordent à leurs collaborateurs et pour lesquelles une cotisation est perçue sur la différence entre la valeur vénale et le prix de souscription (voir par exemple ATF 102 V 152). Il faut observer enfin que l'administration fiscale a prélevé non seulement un droit d'émission sur les actions nouvellement émises, mais aussi un impôt anticipé, ce qui démontre que, de son point de vue également, il s'est agi d'un revenu du capital. En l'occurrence, pour les motifs ci-dessus exposés, le Tribunal fédéral des assurances n'a pas de raison de s'écarter de cette qualification. d) Il suit de là que le recours est bien fondé.