Urteilskopf

83 I 128

18. Arrêt du 25 janvier 1957 dans la cause Banque populaire suisse contre Administration fédérale des contributions.
Regeste (de):
Couponabgabe; Art. 3 Abs. 1 lit. d, Art. 5 Abs. 2 CG.

Besteuerung der "Rückzahlung" von Genussscheinen, die von einer Genossenschaft bei der Herabsetzung des Genossenschaftskapitals ausgegeben worden sind.

Regeste (fr):
Timbre sur les coupons; art. 3 al. 1 lit. d et 5 al. 2 LC.

Imposition du "remboursement" de bons de jouissance émis par une société coopérative lors de la réduction du capital social.

Regesto (it):
Tassa di bollo sulle cedole; art. 3 cp. 1 lett. d, art. 5 cp. 2 LC.

Imposizione del "rimborso" di buoni di godimento emessi da una società cooperativa all'atto della riduzione del capitale sociale.

Sachverhalt ab Seite 128

BGE 83 I 128 S. 128

A.- La Banque populaire suisse, société coopérative dont le capital social était divisé en parts de 1000 fr. chacune, a fait, en 1933, l'objet d'un assainissement financier auquel la Confédération a participé. Un arrêté fédéral du 8 décembre 1933, qui prévoit une souscription fédérale de 200 000 parts sociales de 500 fr. chacune sous certaines conditions qu'il fixe, prescrit en outre à son art. 3: "Les statuts actuellement en vigueur sont modifiés comme il suit: 1o Le capital social de 186 millions de francs et la valeur nominale de chaque part sont réduits de moitié. Les porteurs reçoivent, pour la portion amortie de leur part, un bon de jouissance. Les droits afférents aux bons de jouissance sont déterminés par les statuts."

BGE 83 I 128 S. 129

Les statuts du 6 janvier 1934 constatent que la banque a émis 185 910 bons de jouissance, qui constituent des titres au porteur sans valeur nominale. Ils règlent comme il suit les droits des porteurs: Après attribution préalable au fonds de réserve et distribution d'un premier dividende, le reste du bénéfice net sera mis à la disposition de l'assemblée des délégués (art. 39), laquelle peut, sur ces fonds, rembourser les bons de jouissance; elle fixe le montant et la nature du remboursement (art. 14). En cas de dissolution, après paiement des dettes et

remboursement des parts sociales, les bons de jouissance seront remboursés à leur tour à raison de 500 fr. par titre au maximum (art. 43). Aucune autre prétention ne pourra être élevée du fait de la possession des bons de jouissance (art. 14). Par la suite, ces règles subirent les modifications suivantes: Selon les statuts du 30 mars 1935, les droits de jouissance furent incorporés dans chaque part sociale et ne purent être transférés qu'avec elle (art. 15). Après attribution au fonds de réserve et distribution d'un premier dividende, un tiers au moins du bénéfice restant fut attribué à "l'extinction des droits de jouissance", chaque droit s'éteignant toutefois après perception de 100 fr. à ce titre (art. 15 et 42). En cas de liquidation, les dettes et les parts sociales ayant été remboursées, les droits de jouissance existants devaient être remboursés à leur tour, mais à raison de 100 fr. au maximum par droit (art. 46).
Enfin, les statuts du 22 février 1947 rétablirent les bons de jouissance comme titres au porteur (art.11). Pendant la même période, la valeur des parts sociales, réduite à 500 fr. en 1933, puis à 250 fr. en 1937, fut ramenée à 500 fr. en 1947, par la réunion en une seule de deux parts de 250 fr.

B.- Le 1er février 1956, le conseil d'administration de la banque décida de proposer à l'assemblée des délégués de "rembourser" les bons de jouissance à concurrence de 100 fr. par bon, comme le permettaient les statuts. Les

fonds nécessaires pour cette opération devaient être fournis par la réserve spécialement constituée à partir de 1948 et par d'autres réserves libres. La banque demanda alors à l'Administration fédérale des contributions une décision provisoire sur l'assujettissement de cette prestation de 100 fr. au droit de timbre sur les coupons et à l'impôt anticipé. Le 25 février 1956, l'assemblée des délégués décida effectivement d'amortir la totalité des bons de jouissance existants, en attribuant à chacun de ces titres le montant statutaire de 100 fr. Le paiement fut cependant retardé jusqu'à droit connu sur l'assujettissement au droit de timbre et à l'impôt anticipé.

C.- Le 23 mars 1956, l'Administration fédérale des contributions a décidé: "1. L'amortissement à raison de 100 fr. par titre des bons de jouissance de la Banque populaire suisse à Berne, décidé, le 25 février 1956, par l'assemblée des délégués, entraîne le paiement du droit de timbre sur les coupons de 5% et de l'impôt anticipé de 25%; les droits et impôts s'élèvent à 30 fr. par titre. 2. Le droit de timbre et l'impôt anticipé doivent être mis à la charge des porteurs de bons de jouissance." Cette décision est motivée comme il suit:
Le sens de l'art. 3 LC est clair; de plus, il s'agit bien en l'espèce, de bons de jouissance (art. 25 LT; art. 657 CO). Le titre, qui sera remis à la banque en échange du versement unique, fait fonction de coupon. L'opération est du reste expressément visée par l'art. 55 al. 3 OT. Le versement ne saurait être considéré comme le remboursement de la partie amputée de la part sociale. Car il y a eu abandon définitif de cette part. Le bon ne donne que le droit de participer à des bénéfices. L'art. 5 al. 2 LC impose la même solution, car l'opération ne constitue pas le remboursement de parts au capital social versé "existant au moment où la prestation est effectuée". Peu importe que les bons de jouissance aient été émis en raison de l'assainissement qui venait d'avoir lieu. Le motif ne saurait prévaloir sur la nature des bons et les droits qui en résultent. Au surplus,

les porteurs actuels ne se confondent plus, dans de très nombreux cas, avec les personnes qui ont subi la perte causée par l'assainissement.

D.- La Banque populaire suisse a formé un recours de droit administratif. Elle conclut à l'annulation de le

décision attaquée. Dans son premier mémoire et dans sa réplique, elle argumente en bref comme il suit: Les art. 3, 4 et 5 LC ne sont pas applicables en l'espèce, car il s'agit de bons de jouissance exceptionnels par le caractère économique et financier des droits qui en découlent. La genèse de la loi concernant le droit de timbre sur les coupons montre que l'on n'a voulu imposer qu'un revenu, c'est-à-dire la réalisation d'un bénéfice, à savoir le rendement d'un capital placé en titres. Aussi bien les art. 3 et 5 LC visent-ils les "coupons" ou autres documents assimilés en tant qu'ils sont utilisés pour le service d'intérêts ou de rentes. Ces dispositions légales ne sont pas applicables en l'espèce, car il s'agit de bons incorporant un droit à un capital versé, en dépit du nom de "bons de jouissance" qui leur a été donné à tort. En effet, lors de l'assainissement les sociétaires n'ont pas abandonné définitivement la portion amortie de leurs parts sociales. Ils ont conservé un "droit-capital" à cette portion. C'est ce droit qui a été incorporé pour chacune des parts sociales dans un bon de jouissance. Ce droit est subordonné à la condition que le capital social perdu soit reconstitué. Incorporé dans les "bons de jouissance", il a pour objet non pas la répartition de bénéfices, mais le remboursement jusqu'à concurrence de 100 fr. du capital social versé par le sociétaire.

E.- L'Administration fédérale des contributions conclut au rejet du recours.

Erwägungen

Considérant en droit:

1. L'art. 3 al. 1 lit. d LC soumet au paiement du droit de timbre, s'il s'agit de titres émis par une personne domiciliée en Suisse, en particulier les coupons d'actions

et parts sociales de sociétés coopératives, ainsi que les coupons d'actions de jouissance et de bons de jouissance, et l'al. 2 du même article dispose que lorsque le titre est émis sans coupon, c'est le document qui en tient lieu et au besoin le titre lui-même qui est frappé du timbre en tant qu'il sert à constater "la bonification d'intérêts, de rentes ou de parts de bénéfices". L'art. 5 al. 2 étend encore la portée de ces dispositions légales: il assimile aux coupons d'actions suisses ou de parts sociales suisses, ainsi qu'aux actions de jouissance et aux bons de jouissance suisses les documents utilisés pour le service de toutes espèces de "prestations appréciables en argent, effectuées par la société anonyme ou par la société coopérative aux possesseurs de droits de participation à la société si ces prestations ne se présentent pas comme le remboursement des parts au capital versé, parts donnant droit au dividende et existant au moment où la prestation est effectuée". Une énumération exemplaire, ajoutée au texte légal, précise que sont visés notamment les "bonis, actions gratuites, excédents de liquidation, etc.". Ce sont ainsi toutes les prestations faites aux possesseurs de droits de participation comme tels (par opposition aux créanciers) qui sont soumises au droit de timbre, à la seule exception de celles qui se présentent comme remboursement des parts au capital social versé. Encore faut-il que les parts remboursées, non seulement donnent droit aux dividendes, mais encore existent au moment où la prestation a lieu. Les possesseurs de droits de participation sont en particulier les actionnaires, les titulaires de parts sociales de sociétés coopératives, ainsi que les bénéficiaires d'actions de jouissance et de bons de jouissance. On entend par bon de jouissance le document qui confère non pas la qualité de sociétaire, mais le droit de participer aux bénéfices ou au résultat de la liquidation (art. 25 LT, 657 al. 4 CO). Le texte de la loi est clair. Alors même que, comme l'affirme la recourante et selon les documents relatifs aux

travaux préparatoires, le législateur aurait entendu, en principe, imposer par le timbre sur les coupons le rendement du capital placé en titres, c'est-à-dire un revenu, à l'exclusion du capital lui-même (Message du 26 décembre 1919, FF 1919 t. V pp. 1057 ss., spécialement 1060), dans la réalisation pratique, en tout cas, il ne s'en est pas tenu strictement à cette distinction. Car, sauf pour les remboursements de parts du capital social versé et sous les conditions précisées d'autre part, il impose indistinctement toutes les prestations appréciables en argent attachées aux titres qu'il vise, sans excepter celles qui sont destinées au remboursement d'une mise de fonds faite ou à la récompense de tout autre avantage consenti à la personne qui délivre le titre (Archives de droit fiscal suisse, t. 17, p. 540 ss.). Le caractère positif, commun aux prestations imposables, découle ici des limites que le législateur leur impose négativement: est exclu de l'imposition, outre le service des dettes inscrites au bilan, le seul remboursement du capital social. La loi ne peut plus dès lors viser que des distributions de bénéfices, qu'il s'agisse de bénéfices annuels prélevés directement sur le solde du compte de pertes et profits, de bénéfices accumulés sous forme de réserves ou de bénéfices de liquidation, peu importe.

2. Il suit de là que les prestations appréciables en argent, faites aux possesseurs de bons de jouissance, sont, en principe, frappées du droit de timbre sur les coupons. Ces titres, s'ils font naître une dette conditionnelle, dans le cas tout au moins où les prestations auxquelles ils donnent lieu ne dépendent pas purement et simplement de la volonté de celui qui les fournit, ne peuvent néanmoins faire l'objet d'aucune inscription au bilan (FOLLIET, Le bilan dans les sociétés anonymes, 1954, p. 284; AMSTUTZ, et WYSS, Das eidgenössische Stempelsteuerrecht, 1930, n. 1 ad art. 25 LT). Peu importe, à cet égard, que le bon ait une valeur nominale ou non. Par définition, il ne donne pas droit au capital social, ne conférant jamais la qualité

de sociétaire. Les prestations auxquelles il peut donner lieu doivent donc être prélevées soit sur les réserves, soit sur le solde actif du compte de pertes et profits, c'est-à-dire sur des bénéfices. Il est sans conséquence qu'elles emportent l'extinction du titre, par exemple par versement de sa valeur nominale, ou qu'elles le laissent au contraire subsister, ou, de même, qu'elles enrichissent ou non le bénéficiaire (Archives de droit fiscal suisse, t. 17, p. 540 ss., précité).

3. Dans la présente espèce, il s'agit effectivement de bons de jouissance tels qu'on les a définis plus haut. Créés par un arrêté fédéral (AF du 8 décembre 1933, précité), qui a force obligatoire pour la cour de céans, ils n'ont jamais conféré aux possesseurs les prérogatives attachées à la qualité de sociétaire. Il est vrai que, contrairement aux statuts du 6 janvier 1934, ceux du 30 mars 1935 ont "incorporé" chaque bon de jouissance dans une des parts sociales. Mais cette décision avait seulement pour effet de lier dans une certaine mesure le sort du bon à celui de la part, celui-là n'ayant plus de validité que réuni à celle-ci dans les mains d'un seul et même sociétaire. Par leur nature et leurs effets, les deux titres n'en demeuraient pas moins distincts l'un de l'autre. Ils ont du reste été à nouveau dissociés par les statuts du 22 février 1947. Les bons émis par la recourante, en outre, n'ont jamais donné aux possesseurs aucun droit quelconque au capital social. Ils n'ont jamais été inscrits au bilan sous ce titre - pas plus du reste que sous aucun autre - et les statuts successifs, pour le cas de liquidation, n'ont prévu de versements aux possesseurs qu'après remboursement complet des parts sociales. Les bons, enfin, n'ont jamais donné droit qu'à des distributions de bénéfices. Pour le cas de liquidation, cela est clair selon ce qui vient d'être exposé. Ce ne l'est pas moins pour les prestations qui auraient pu être faites pendant la durée de la société. Il suffit, sur ce point, de renvoyer aux règles clairement formulées dans les statuts successifs. Ceux de 1934 faisaient même entièrement

dépendre les prestations de la volonté de l'assemblée.

4. La recourante objecte que les bons émis par elle présenteraient un caractère spécial qui exclurait la perception du droit de timbre sur les prestations auxquelles ils donnent lieu. C'est, dit-elle, qu'ils incorporent en réalité un droit tout au moins conditionnel à cette part du capital social qu'avait touchée la procédure d'assainissement, mais à laquelle les sociétaires n'avaient pas définitivement renoncé. Dans la mesure où le capital social avait pu être reconstitué - et c'est la condition à laquelle les paiements étaient soumis - il devait être remboursé aux anciens ayants droit. Cette argumentation est inopérante. Sans doute la recourante a-t-elle émis les bons en récompense du sacrifice consenti par ses membres sous forme de réduction du capital social. Mais il ne s'agit là que du mobile qui a déterminé l'émission. Il n'en reste pas moins que les sociétaires ont entièrement et définitivement renoncé dans toute la mesure de la réduction aux droits que la loi et les statuts attachaient à leurs parts sociales. Les nouveaux bons ne conféraient pas la qualité de sociétaire. S'ils créaient un droit aux bénéfices soit à la fin de l'exercice soit en cas de liquidation, ce droit n'était que subordonné et postposé à ceux qui s'attachaient à la qualité de sociétaire. Il n'y était en rien assimilable. Les termes "rembourser" et "remboursement" qu'ont parfois employés les statuts à propos des prestations afférentes aux bons n'en modifient nullement la nature juridique et économique. Justifiés ou non, ils sont usuels - avec d'autres, tels qu'amortissement, extinction ou rachat - pour désigner le paiement des parts aux bénéfices, fait en vertu de bons de jouissance. Ils peuvent marquer en l'espèce le mobile qui a présidé à l'émission, mais on n'en saurait déduire que l'opération qu'ils désignent constitue un remboursement du capital social.

5. C'est ainsi à bon droit que l'Administration fédérale des contributions a soumis au droit de timbre sur les

coupons le "remboursement" des bons de jouissance créés par la recourante. Cette solution est du reste conforme à celle qu'avaient adoptée, dans des cas semblables, tout d'abord le Conseil fédéral (Revue trimestrielle de droit fiscal suisse, t. 7, p. 247) après le Département fédéral des finances (ibid., t. 6, pp. 71 et 351), puis le Tribunal fédéral lui-même (Archives de droit fiscal suisse, t. 17, p. 540; cf. l'imposition comme revenu, au titre de l'impôt pour la défense nationale, des prestations afférentes à des bons de jouissance, même lorsque la valeur vénale desdits bons diminue lors de chaque prestation: RO 72 I 36). Il n'existe, en l'espèce, aucune particularité qui permette d'y faire exception.

Dispositiv

Par ces motifs, le Tribunal fédéral:
Rejette le recours.