VPB 61.95

(Décision du Conseil fédéral du 21 février 1996)

Art. 12 StG. Erlass der Emissionsabgabe. Sanierung. Banken.

Eine Sanierung im Sinne dieser Bestimmung liegt nicht vor, wenn eine Gesellschaft über offene oder stille Reserven verfügt, welche die Verluste decken.

Die bankengesetzlichen Massnahmen dispensieren die Gesellschaft nicht von den fiskalischen Verpflichtungen, namentlich dann nicht, wenn sie über erhebliche Reserven verfügt.

Die Emissionsabgabe ist eine Rechtsverkehrssteuer, für deren Erhebung die persönliche Situation der Betroffenen nicht berücksichtigt wird; die einzigen Ausnahmen von diesem Grundsatz finden sich in Art. 6 und 12 StG, wo die Banken nicht erwähnt werden.

Art. 12 LT. Remise du droit de timbre d'émission. Assainissement. Banques.

Il n'y a pas d'assainissement au sens de cette disposition lorsqu'une société dispose de réserves ouvertes ou latentes qui couvrent les pertes.

Les mesures imposées à une société par la législation bancaire ne lui permettent pas d'éviter des conséquences fiscales, surtout lorsqu'elle dispose d'importantes réserves.

Le droit de timbre est un impôt sur les transactions juridiques, perçu sans que l'on tienne compte de la situation personnelle des intéressés; les seules dispositions prévoyant des exceptions à ce principe sont les art. 6 et 12 LT, lesquels ne mentionnent pas les banques.

Art. 12 LTB. Condono della tassa di bollo d'emissione. Risanamento. Banche.

Non vi è risanamento ai sensi della presente disposizione se una società dispone di riserve aperte o latenti che coprono le perdite.

Le misure imposte dalla legislazione bancaria ad una società non permettono a quest'ultima di evitare conseguenze fiscali, soprattutto se essa dispone di riserve importanti.

La tassa di bollo è un'imposta sulle transazioni giuridiche, riscossa senza tenere conto della situazione personale degli interessati; le sole disposizioni che prevedono eccezioni a questo principio sono gli art. 6 e 12 LTB, che non menzionano tuttavia le banche.

Résumé des faits:

A. X est une société anonyme de droit suisse disposant d'une licence bancaire. Elle est active aussi bien dans le domaine de la banque privée que dans celui de la banque commerciale, et ce depuis de nombreuses années.

B. Le 16 juin 1992, X s'est adressée à l'Administration fédérale des contributions (AFC) afin d'obtenir la remise de Fr. 3 784 500.- représentant le droit de timbre d'émission relatif au versement à fonds perdus de Fr. 126 150 000.- par ses actionnaires.

A l'appui de sa requête, elle a fait valoir essentiellement que les versements à fonds perdus avaient servi à couvrir des pertes, qu'ils étaient rendus indispensables pour satisfaire aux ratios de la législation fédérale sur les banques et que ses activités ne pouvaient être réduites abruptement en raison de la nature des activités poursuivies; enfin, X n'était pas sous-capitalisée au regard des ratios bancaires avant les pertes de 1991 mais l'ampleur de celles-ci - environ 1/3 des fonds propres - avait rendu indispensables des versements à fonds perdus pour rétablir la situation existant avant ces pertes.

C. L'AFC a rejeté cette requête par décision du 18 septembre 1992, essentiellement au motif que l'art. 12 de la loi fédérale du 27 juin 1973 sur les droits de timbre (LT, RS 641.10) ne pouvait être invoqué lorsque les réserves d'une société lui permettaient d'absorber les pertes encourues et que le capital social lui-même n'était pas entamé.

X a déposé une réclamation contre cette décision en date du 19 octobre de la même année en invoquant au surplus une inégalité de traitement contraire à l'art. 4 Cst., dans la mesure où l'AFC ne tiendrait pas compte des particularités résultant de la législation bancaire pour les sociétés qui y sont soumises. Cette réclamation a donné lieu à une nouvelle décision de l'AFC, du 9 décembre 1993, qui a fait l'objet d'un recours du 21 janvier 1994 au Département fédéral des finances (DFF).

D. Le 25 novembre 1994, le DFF a rejeté le recours susmentionné, en retenant essentiellement que X aurait pu absorber les pertes subies en 1991 au moyen de ses réserves ouvertes, que ce versement avait manifestement pour origine une insuffisance des fonds propres de la banque et qu'une augmentation des fonds propres (augmentation du capital ou versement à fonds perdus) à laquelle une banque doit procéder pour obtenir une juste proportion entre ses moyens et ses dettes ne suffit pas à elle seule en tant que mesure d'assainissement. S'agissant du grief d'inégalité de traitement, d'autres sociétés, telles que les assurances, auraient également des prescriptions légales relatives aux fonds propres; vu que la LT ne fait aucune distinction particulière pour les sociétés qui exercent une activité bancaire ou pour celles qui sont assujetties à des prescriptions spéciales relatives à leurs fonds propres, il ne serait pas possible de traiter les banques différemment des autres sociétés sous peine de violer le principe de la légalité et celui de l'égalité de traitement.

E. Le 11 janvier 1995, X a interjeté recours auprès du Conseil fédéral contre la décision du DFF. A l'appui de ses conclusions, la recourante invoque une violation de la loi consistant en une interprétation insoutenable de l'art. 12 LT, une violation du principe d'égalité de traitement et l'inopportunité de la décision entreprise.

Considérants:

1. (Compétence du Conseil fédéral, cf. JAAC 57.20)

La recourante est touchée par la décision du DFF qui lui refuse la remise de Fr. 3 784 500.- représentant le droit de timbre d'émission; elle a un intérêt digne de protection à ce que cette décision soit annulée ou modifiée. Sa qualité pour recourir doit donc être admise en vertu de l'art. 48 let. a PA.

Les dispositions des art. 50 et 52 sur le délai de recours, ainsi que sur la forme et le contenu du mémoire de recours sont observées.

2. D'après l'art. 1er LT, la Confédération perçoit trois types de droits de timbre: le droit de timbre d'émission (cf. art. 1er al. 1er let. a et art. 5 ss LT), le droit de timbre de négociation (cf. art. 1er al. 1er let. b et art. 13 ss LT) et le droit de timbre sur les primes d'assurance (cf. art. 1er al. 1er let. c et art. 21 ss LT). Conformément à l'art. 5 al. 2 let. a LT, les versements supplémentaires que les actionnaires font à une société anonyme sans contreprestation correspondante et sans que soit augmenté le capital-actions inscrit au registre du commerce sont soumis à un droit de timbre d'émission; celui-ci se monte à 3% du montant du versement (art. 8 al. 1er let. b LT).

Afin d'absorber la perte de l'exercice 1991 s'élevant à Fr. 126 121 479.-, les actionnaires de la société ont effectué un versement à fonds perdus de Fr. 126 150 000.-. La recourante ne conteste pas le fait générateur de l'imposition, ni les facteurs fiscaux qui ont servi de base au calcul du montant dû. La société recourante ayant donc reconnu devoir le droit d'émission, est seule litigieuse la question de savoir s'il existe un motif de remise au sens de l'art. 12 LT.

3.1. D'après l'art. 12 LT, le sursis à la perception ou la remise du droit doivent être accordés si, lors de l'assainissement ouvert ou tacite d'une société anonyme, d'une société en commandite par actions, d'une société à responsabilité limitée ou d'une société coopérative, la perception du droit d'émission devait avoir des conséquences manifestement rigoureuses. Ainsi que l'a rappelé le DFF, il résulte clairement du message que la remise du droit de timbre prévue à l'art. 12 LT constitue une clause de rigueur que la loi laisse à la pratique le soin d'appliquer dans les cas particuliers (FF 1972 II 260). Vu l'essence et la nature du droit de timbre, qui est ce qu'on appelle un impôt sur les transactions juridiques, la remise de ce droit constitue une mesure exceptionnelle. En effet, contrairement aux impôts directs par exemple, les impôts sur les transactions juridiques sont perçus sans qu'on tienne compte de la situation personnelle des intéressés, ni de leurs motifs (cf. Pfund/Salzgeber/Stockar, Die Praxis der Bundessteuern, II. Teil, vol. 1, note 1 à l'art. 1 LT).

3.2. Dans le langage courant, la notion d'assainissement implique un retour à l'équilibre, à la stabilité. Elle vise toute mesure prise par une entreprise en difficulté dans le but de rétablir un équilibre financier. Ainsi que l'a relevé à juste titre le DFF, la notion d'assainissement revêt cependant un sens plus étroit dans le cadre de l'art. 12 LT que dans le langage courant. Ainsi sont en principe seules reconnues comme telles par la doctrine et la pratique dominantes les mesures spécifiques qui doivent permettre l'élimination des pertes accumulées et le rétablissement de la rentabilité de l'entreprise en difficulté (cf. JAAC 59.60, 57.20, 50.79 et 44.87; cf. également Revue de droit administratif et de droit fiscal [RDAF] 1981, p. 184, ch. 2, et doctrine citée).

Ni la LT ni le message relatif à cette dernière ne contiennent de définition de l'assainissement. Cependant, d'après la doctrine et la jurisprudence (cf. JAAC 50.79; Conrad Stockar, Übersicht und Fallbeispiele zu den Stempelabgaben und zur Verrechnungssteuer, 2e éd., Bâle 1993, p. 19), il y a assainissement ouvert si, pour éliminer des pertes, le capital-actions est réduit et immédiatement augmenté à nouveau. Il y a assainissement tacite lorsque les pertes de la société sont couvertes par des renonciations de créances ou par des versements à fonds perdus des actionnaires. La remise du droit de timbre prévue par l'art. 12 LT est applicable aux deux types d'assainissement.

En l'occurrence, il n'y a pas lieu de s'écarter de la pratique suivie par le DFF, laquelle ne reconnaît pas, d'un point de vue fiscal, l'existence d'un assainissement notamment lorsqu'une société dispose de réserves ouvertes ou latentes qui couvrent les pertes (cf. Conrad Stockar, Aperçu des droits de timbre et de l'impôt anticipé, Lausanne 1994, p. 21; Conrad Stockar / Hans Peter Hochreutener, Die Praxis der Bundessteuern, notes 9 et 19 à l'art. 12 al. 2 LT; RDAF 37, p. 184). Ainsi que l'a bien constaté le DFF, la société recourante disposait à la fin de l'exercice 1991 de réserves ouvertes (réserve légale, réserve générale et bénéfices reportés s'élevant au total à Fr. 254 369 543.-) qui compensaient largement la perte ouverte de Fr. 126 121 479.-. Le versement n'ayant donc pas servi à couvrir les pertes mais à reconstituer les réserves, il n'y a pas assainissement dans le sens de ce qui précède.

3.3. Selon la société recourante, les versements à fonds perdus des actionnaires auraient essentiellement servi à modifier le rapport entre les fonds propres de la banque et ses engagements, dans la mesure exigée par la législation sur les banques. La recourante ne conteste pas avoir disposé de réserves suffisantes pour couvrir les pertes, mais elle invoque le fait que, si elle avait maintenu son activité commerciale sans reconstituer ses fonds propres, elle se serait mise en infraction avec la législation sur les banques qui a édicté des ratios particuliers, selon les types d'opérations, entre fonds propres et fonds étrangers; ces ratios doivent être impérativement respectés par toute société au bénéfice d'une licence bancaire dans notre pays (cf. notamment art. 4 de la loi fédérale du 8 novembre 1934 sur les banques et les caisses d'épargne [LB], RS 952.0, et art. 11 ss de l'O du 17 mai 1972 sur les banques et les caisses d'épargne [OB], RS 952.02).

C'est à juste titre que le DFF a considéré que les ratios bancaires, qui imposent aux banques le respect d'une proportion adéquate entre moyens et obligations, ne substituent pas les conditions légales de l'assainissement au sens de la loi fédérale sur les droits de timbre. En effet, les mesures imposées à la société ne lui permettent pas d'éviter des conséquences fiscales, surtout lorsqu'elle dispose d'importantes réserves. Conformément à la pratique du Tribunal fédéral, le fait de devoir agir sous contrainte, par exemple parce qu'une obligation de droit public le demande, n'est pas un motif pour renoncer à la perception du droit de timbre (cf. ATF du 26 mars 1976 in: Archives de droit fiscal suisse, vol. 45, p. 120).

La prise en compte de tels motifs reviendrait à privilégier les banques, lesquelles se verraient systématiquement dispensées de puiser dans leurs réserves; elles pourraient ainsi se doter de nouveaux capitaux, tout en étant exemptées du droit de timbre d'émission par la voie de l'art. 12 LT. Il importe également de préciser que la législation fédérale sur les banques ne contraint pas ces dernières à maintenir leurs réserves; elle se limite à rattacher des conséquences négatives à une proportion entre fonds propres et fonds étrangers qui ne correspondrait plus aux ratios particuliers qu'elle a édictés.

C'est donc à tort que la recourante soutient que le fait de traiter de manière identique les sociétés anonymes suisses soumises à la législation bancaire et celles qui ne le sont pas constituerait une inégalité de traitement contraire à l'art. 4 Cst. Ainsi que la décision attaquée le relève, le droit de timbre est un impôt sur les transactions juridiques, perçu sans que l'on tienne compte de la situation personnelle des intéressés; les seules dispositions prévoyant des exceptions à ce principe sont les art. 6 et 12, lesquels

ne mentionnent pas les banques. C'est bien plutôt une interprétation de l'art. 12 LT différente de celle qui figure sous points 3.1 et 3.2, en fonction de l'activité exercée par la société, qui lèserait le principe d'égalité de traitement exprimé à l'art. 4 Cst. Aussi toutes les sociétés, même si elles sont soumises à une législation spéciale, devront-elles subir le même traitement.

3.4. La première condition de l'art. 12 LT n'étant pas remplie, il n'y a pas lieu d'examiner si la perception du droit d'émission a des conséquences manifestement rigoureuses pour la recourante (cf. notamment JAAC 59.60).

4. La décision du DFF ne viole donc pas le droit fédéral. Elle n'est pas non plus fondée sur une constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents et elle n'est pas inopportune (art. 49 PA).

Dokumente des Bundesrates