

BGE 99 IB 467 vom 5. Oktober 1973

Bundesgericht (BGE), 1973-10-05, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bge_99 IB 467](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bge_99_IB_467)

FR: BGE 99 IB 467 du 5 octobre 1973

IT: BGE 99 IB 467 del 5 ottobre 1973

Regeste

Regeste Stempelabgabe auf ausländischen Wertpapieren, Art. 30 StG. Im Ausland ausgegebene Wertpapiere, die in der Schweiz von einer Bank auf Grund eines "an einen grössern Personenkreis gerichteten Angebots" in Verkehr gesetzt werden: Wann liegt ein solches Angebot vor? Fall einer Bank, die für Kunden gestützt auf einen allgemeinen Auftrag zeichnet, ohne sie angefragt zu haben.

Erwägungen

E. 1

Selon l'art. 30 LT. les émissions d'obligations étrangères sont assujetties au droit de timbre lorsqu'elles sont mises sur le marché suisse par voie de souscription ou d'offre publiques, ou encore sur la base "d'une offre adressée à un cercle de personnes d'une certaine étendue". En l'espèce, il n'y a pas eu de souscription ou d'offre publiques, mais l'Administration fédérale a retenu que la banque avait offert les titres à un nombre de personnes d'une certaine étendue, ce que la banque conteste.

E. 2

L'offre que vise l'art. 30 LT consiste en une participation à l'émission, en une invitation à souscrire. Le fait déterminant de l'impôt est l'émission, ce que disait clairement le texte primitif de l'art. 30 LT, adopté en 1917: "Sont soumis au timbre les titres étrangers mis sur le marché suisse par voie d'émission." Le texte adopté par les Chambres en 1927, sur l'initiative de l'administration (Bull. stén. 1927, CN p. 237 et CE p. 225), n'a pas modifié le BGE 99 Ib 467 S. 469 principe: c'est toujours l'émission qui détermine l'impôt; mais le nouveau texte définit l'émission en y englobant les activités privées qui se développent en Suisse pour favoriser la souscription. La banque reconnaît elle-même avoir signalé des émissions étrangères à certains de ses clients. On doit donc admettre qu'elle a favorisé la souscription de ces emprunts. Sa participation active à ces émissions découle aussi du nombre des souscripteurs dont elle a exécuté les ordres (en moyenne plus de 100 par emprunt) et de l'importance des capitaux souscrits (en moyenne plus de 5 millions par emprunt).

E. 3

Le principe d'une participation de la banque aux émissions étant admis, il s'agit d'examiner si cette participation a revêtu l'ampleur que requiert l'art. 30 LT. Cette disposition ne se réfère pas aux montants souscrits; elle ne prend en considération que le nombre de personnes invitées à souscrire: il faut qu'il s'agisse d'un "cercle de personnes d'une certaine étendue". a) Dans une circulaire adressée aux banques en juin 1967, la Division du timbre et de l'impôt anticipé indique ce qu'il faut entendre par "cercle de personnes d'une certaine étendue". La condition est remplie lorsque l'offre a été adressée à plus de 20 personnes et

l'on admettra qu'il en a été ainsi lorsque l'emprunt aura été souscrit par au moins 20 personnes domiciliées en Suisse. Ces instructions ont été approuvées par l'Association suisse des banquiers qui, tout en répétant son opposition de principe à l'imposition des émissions étrangères, a convenu que ces instructions traduisaient de la façon la plus pratique la règle contenue à l'art. 30 LT (lettre du 9 novembre 1967). La banque soutient que les conditions fixées par ces instructions sont plus sévères pour le contribuable que celles qui ont été voulues par le législateur. On peut douter du bien-fondé de cette allégation déjà pour la raison que l'Association suisse des banquiers n'eût certainement pas approuvé des instructions aggravant la position de ses membres. Mais il y a plus. L'art. 44 de l'ordonnance d'exécution du 20 février 1918 (OT), abrogée lors de la révision de 1927, précisait que l'offre était considérée comme effectuée publiquement lorsqu'elle était faite "à plusieurs personnes" en Suisse dans le délai d'un mois. La révision de 1927 n'a pas modifié la situation de droit antérieure (cf. FF 1926 I 786 ss.; AMSTUTZ ET WYSS, *Stempelsteuerrecht*, 1930, p. 110 ch. 9); elle tendait simplement à BGE 99 Ib 467 S. 470 clarifier les conditions d'imposition, les textes précédents donnant lieu à controverse. La nouvelle rédaction de l'art. 30 LT, soumise directement au Parlement au cours de ses débats, était propre, selon les rapporteurs, à éliminer tout doute sur l'imposition des titres étrangers (Bull. stén. 1927, CN p. 238, CE p. 225); s'il fallait en dégager une certaine tendance, elle irait plutôt dans le sens de l'aggravation de l'imposition. On a fait ce qui était possible, disait le rapporteur au Conseil national, pour atteindre les emprunts émis à l'étranger en les imposant déjà lorsqu'ils n'avaient donné lieu qu'à une publicité restreinte. On doit donc admettre que l'administration n'a pas été au-delà des exigences légales en fixant à 20 le nombre de personnes à partir duquel on doit parler d'un cercle "d'une certaine étendue". b) Il est évidemment difficile, lorsque la propagande a été verbale comme en l'espèce, de déterminer combien de personnes ont été atteintes par cette propagande; il faut alors se référer, dans de tels cas, au nombre des souscriptions recueillies par l'auteur de la propagande pour en déduire l'ampleur. Les instructions de la Division du timbre font abstraction des souscriptions émanant de personnes domiciliées à l'étranger, pour ne prendre en considération que les souscriptions de personnes domiciliées en Suisse. Dans les banques qui, comme la recourante, consacrent une grande partie de leur activité à la gestion de fortune, la clientèle est formée surtout d'étrangers; aussi bien, les souscriptions suisses recueillies par la recourante ne formentelles que le tiers des souscriptions totales. En principe, le nombre de 20 souscriptions émanant de contribuables domiciliés en Suisse est acceptable comme norme générale; il traduit, dans l'ordre normal des choses, une propagande déjà importante; à plus forte raison doit-il être admis lorsque des souscriptions ont afflué en outre de l'étranger, comme ce fut le cas en l'espèce. Tout au plus pourrait-on réserver le cas où un emprunt étranger aurait remporté en Suisse un grand succès en raison d'une publicité faite à l'étranger et où une importante banque n'aurait recueilli par exemple que 21 souscriptions à 1000 fr. La recourante ne se trouve pas dans un cas semblable et ne le prétend d'ailleurs pas. Mais elle relève qu'une banque importante réunit plus de souscriptions qu'un petit établissement et qu'il est inéquitable de fixer au même nombre de 20, dans les BGE 99 Ib 467 S. 471 deux cas, le nombre déterminant des souscripteurs. Un tel argument n'aurait de l'importance que dans les cas où les souscriptions n'auraient pas été sollicitées ou recommandées par la grande ou la petite banque. Lorsqu'il y a eu propagande, cette propagande fait affluer les souscriptions auprès de l'établissement dont elle émane. En l'espèce, la recourante admet avoir recommandé les emprunts, au moins dans une certaine mesure. Il n'y a donc pas d'inégalité à fixer concrètement au même niveau les résultats de la

propagande d'une grande ou d'une petite banque. c) Il s'agit encore d'examiner si les conditions fixées par les instructions de la Division du timbre sont réunies dans le cas de la recourante, et pour chacun des cinq emprunts pris séparément. La preuve directe que, dans chacun de ces emprunts, plus de 20 personnes ont été l'objet de recommandations émanant de la direction ou du personnel de la banque n'est pas faite. Selon la banque, ses interventions n'auraient touché que moins de 20 clients domiciliés en Suisse pour chaque emprunt. La preuve ne peut dès lors être apportée qu'indirectement, au regard du nombre des souscriptions recueillies. Selon la norme, jugée admissible en l'espèce, on tiendra pour établi que plus de 20 personnes ont été l'objet de recommandations lorsque 20 personnes domiciliées en Suisse ont souscrit à l'emprunt. Des indications contenues dans le recours lui-même, il ressort que les souscripteurs de ces emprunts ont été de: Nombre Suisses Selon mandat total général Emprunt a 92 33 13 Emprunt b 175 68 39 Emprunt c 108 21 17 Emprunt d 56 24 16 Emprunt e 130 33 21 Ainsi, la condition de 20 souscripteurs suisses est remplie pour chacun des cinq emprunts, si l'on tient compte des souscripteurs pour lesquels la recourante dit avoir agi sans les consulter, au bénéfice d'un mandat général qui lui avait été conféré; la condition ne serait en revanche remplie que pour deux des emprunts (a et b), s'il fallait éliminer ces dernières souscriptions; dans les trois autres cas, le nombre des souscripteurs domiciliés en Suisse BGE 99 Ib 467 S. 472 aurait été ramené à moins de 20 (c: $21-17=4$; d: $24-16=8$; e: $33-21=12$). Mais, comme on l'a vu ci-dessus, l'offre de souscrire - déterminante pour l'assujettissement au droit de timbre - consiste dans l'assistance donnée à l'émission étrangère. Le fait, pour une banque, de souscrire en faveur d'un client qui lui a laissé le soin de choisir les placements à opérer, constitue un acte d'assistance, qui est même d'un degré plus élevé que le simple conseil de souscrire. Les cas dans lesquels la banque a souscrit pour de tels clients doivent donc être comptés eux aussi. En conclusion, les conditions d'assujettissement fixées dans les instructions de la Division du timbre sont remplies pour chacun des cinq emprunts en cause. Ces instructions n'allant pas au-delà des exigences de l'art. 30 LT, la décision attaquée se justifie pleinement, de sorte que le recours doit être rejeté. Dispositif

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.