

BGE 83 I 128

Bundesgericht (BGE), 1957-01-25, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bge_BGE_83_I_128

FR: ATF 83 I 128

IT: DTF 83 I 128

Regeste

Regeste 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 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 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.

Erwägungen

E. 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 BGE 83 I 128 S. 132 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 bénéfiques". 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 BGE 83 I 128 S. 133 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.

E. 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 (FOLLINET, 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 BGE 83 I 128 S. 134 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).

E. 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 BGE 83 I 128 S. 135 dépendre les prestations de la volonté de l'assemblée.

E. 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.

E. 5

C'est ainsi à bon droit que l'Administration fédérale des contributions a soumis au droit de timbre sur les BGE 83 I 128 S. 136 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