

# **BVGer A-4188/2009 vom 1. September 2011**

Bundesverwaltungsgericht, 2011-09-01, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger\\_A-4188\\_2009](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-4188_2009)

FR: TAF A-4188/2009 du 1 septembre 2011

IT: TAF A-4188/2009 del 1 settembre 2011

## **Regeste**

Droits de timbre

## **Erwägungen**

### **E. 1.1**

Sous réserve des exceptions prévues à l'art. 32 de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal administratif fédéral (LTAF, RS 173.32), celui-ci, en vertu de l'art. 31 de cette loi, connaît des recours contre les décisions au sens de l'art. 5 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA, RS 172.021) prises par les autorités mentionnées à l'art. 33 LTAF. En particulier, les décisions sur réclamation prises par l'AFC en matière de droit de timbre d'émission peuvent être contestées devant le Tribunal administratif fédéral en sa qualité de tribunal administratif ordinaire de la Confédération (cf. art. 1 al. 1, 32 a contrario et 33 lettre d LTAF). La procédure est régie par la PA, pour autant que la LTAF n'en dispose pas autrement (cf. art. 37 LTAF).

### **E. 1.2**

Le recours, déposé dans le délai légal prescrit (cf. art. 50 PA en lien avec l'art. 20 al. 4 PA), par une personne qui a qualité pour recourir (cf. art. 48 al. 1 PA) et selon les formes prescrites (cf. art. 52 al. 1 PA), est recevable, de sorte qu'il y a lieu d'entrer en matière.

### **E. 2.1**

Le recourant peut invoquer la violation du droit fédéral, y compris l'excès ou l'abus du pouvoir d'appréciation (cf. art. 49 lettre a PA), la constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents (cf. art. 49 lettre b PA) ou l'inopportunité (cf. art. 49 lettre c PA ; cf. également André Moser/Michael Beusch/Lorenz Kneubühler, *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, Bâle 2008, ch. 2.149 p. 73 ; Ulrich Häfelin/Georg Müller/Felix Uhlmann, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, 6e éd., Zurich/Saint Gall 2010, ch. 1758 ss).

### **E. 2.2**

Le Tribunal administratif fédéral constate les faits et applique le droit d'office, sans être lié par les motifs invoqués (art. 62 al. 4 PA) ni par l'argumentation juridique développée dans la décision entreprise (cf. Pierre Moor/Etienne Poltier, *Droit administratif*, vol. II, 3e éd., Berne 2011, p. 300 s.). L'autorité saisie se limite toutefois en principe aux griefs soulevés et n'examine les questions de droit non invoquées que dans la mesure où les arguments des parties ou le dossier l'y incitent (cf. ATF 122 V 157 consid. 1a, 121 V 204 consid. 6c ; Jurisprudence des autorités administratives de la Confédération [JAAC] 61.31 consid. 3.2.2 ; cf. Alfred Kölz/Isabelle Häner, *Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes*, 2e éd., Zurich 1998, ch. 677).

### **E. 2.3**

La procédure devant le Tribunal administratif fédéral est régie essentiellement par la maxime inquisitoire, selon laquelle le Tribunal définit les faits pertinents et les preuves nécessaires, qu'il ordonne et apprécie d'office. Cette maxime doit cependant être relativisée par son corollaire, soit le devoir de collaboration des parties à l'établissement des faits, ainsi que par le droit des parties, compris dans le droit d'être entendu, de participer à la procédure et d'influencer la prise de décision (cf. ATF 128 II 139 consid. 2b, 120 V 357 consid. 1a). Le devoir de collaborer des parties concerne en particulier le recourant qui adresse un recours au Tribunal dans son propre intérêt. Le recourant doit ainsi renseigner le juge sur les faits de la cause, indiquer les moyens de preuve disponibles et motiver sa requête (art. 52 PA ; cf. ATF 119 II 70 consid. 1 ; Moor/Poltier, op. cit., ch. 2.2.6.3 p. 292 ss ; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-7663/2010 et A-7699/2010 du 28 avril 2011 consid. 2.3 et les références citées, A-7027/ 2010 du 28 avril 2011 consid. 2.3 et les références citées, A-7020/2010 du 27 avril 2011 consid. 2.3 et les références citées). Un devoir de collaborer concerne aussi le recourant en ce qui concerne les faits qu'il est mieux à même de connaître, parce qu'ils ont trait spécifiquement à sa situation personnelle, qui s'écarte de l'ordinaire (cf. Moor/Poltier, op. cit., ch. 2.2.6.3 p. 294 s. ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_573/2007 du 23 janvier 2008 consid. 2.3 et les références citées).

#### **E. 2.4**

Il n'appartient en principe pas à l'autorité de recours d'établir les faits *ab ovo*. Dans le cadre de la présente procédure, il s'agit bien plus de vérifier les faits établis par l'autorité inférieure et de les corriger ou compléter le cas échéant (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-535/2011 du 28 juin 2011 consid. 2.3 et les références citées ; cf. également Moser/Beusch/Kneubühler, op. cit., ch. 1.52).

#### **E. 3.1**

Selon l'art. 5 al. 1 lettre a LT, le droit de timbre d'émission a pour objet la création, ainsi que l'augmentation de la valeur nominale, à titre onéreux ou gratuit, de droits de participation sous la forme, notamment, d'actions de sociétés anonymes et de sociétés en commandite par actions suisses. Sont assimilés à la création de droits de participation, les versements supplémentaires que les actionnaires ou les associés font à la société sans contre-prestation correspondante et sans que soit augmenté le capital social inscrit au registre du commerce ou le montant versé sur les parts sociales de la société coopérative (cf. art. 5 al. 2 lettre a LT). La créance fiscale prend naissance pour les versements supplémentaires et pour le transfert de la majorité des droits de participation, lors du versement ou du transfert (cf. art. 7 al. 1 lettre e LT). Le droit d'émission sur les droits de participation s'élève à 1% et se calcule, pour les versements supplémentaires, sur le montant du versement (cf. art. 8 al. 1 lettre b LT).

#### **E. 3.2**

Un abandon de créance consenti par l'actionnaire en faveur de sa société doit en principe être considéré comme un versement supplémentaire (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C\_115/2007 du 11 février 2008 consid. 7.2 ; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1360/2006 du 1er mars 2007 consid. 7.1 et les références citées; Maja Bauer-Balmelli/Markus Küpfer/Hans Peter Hochreutener, *Die Praxis der Bundessteuern, Stempelabgaben und Verrechnungssteuer*, II. Teil, Band 1, no 2 ad art. 5 al. 2 lettre a; Jean-Blaise Eckert/Jérôme Piguet, in: Xavier Oberson/Pascal Hinny [éditeurs], *LT Commentaire droits de timbre*, Zurich/Bâle/Genève 2006, n° 37 ad art. 5). Les versements à

fonds perdus de l'actionnaire sont également considérés comme des versements supplémentaires (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1360/2006 du 1er mars 2007 consid. 7.1 et les références citées; Pierre-Marie Glauser/Marc-Etienne Pache, Assainissement d'entreprises - Aspects fiscaux, in: Lauren Ojha [éditeur], Aspects pratiques du droit de l'entreprise, Lausanne 2010, p. 191 ss, p. 200).

### **E. 3.3**

L'AFC renonce à percevoir le droit de timbre d'émission lorsque les associés ou les actionnaires effectuent des versements supplémentaires (abandons de créance, apports de capital) dans le cadre de la liquidation formelle de la société de capitaux ou de la société coopérative bénéficiaire (cf. Bauer-Balmelli/Küpfer/Hochreutener, op. cit., n° 20 ad art. 5 al. 2 lettre a ; Eckert/Piguet, op. cit., n° 43 ad art. 5 ; cf. également Circulaire n° 32 de l'AFC du 23 décembre 2010 intitulée « assainissement de sociétés de capitaux et de sociétés coopératives » [ci-après: Circulaire n° 32], ch. 3.3.4, p. 8).

### **E. 3.4**

Conformément à l'art. 6 al. 1 lettre k LT, en vigueur depuis le 1er janvier 2009, ne sont pas soumis au droit de timbre d'émission, la création de droits de participation ou l'augmentation de leur valeur nominale, en cas d'assainissement ouvert, jusqu'à concurrence de leur montant avant l'assainissement ainsi que les versements supplémentaires des actionnaires ou des associés en cas d'assainissement tacite, pour autant que: - les pertes existantes soient éliminées, et que - les prestations des actionnaires ou des associés ne dépassent pas CHF 10 millions au total.

### **E. 3.5**

En dehors des exonérations du droit de timbre d'émission susmentionnées, ainsi que de l'exonération du droit de timbre d'émission fondée sur l'art. 6 al. 1 lettre h LT, l'art. 12 LT prévoit que 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.

### **E. 4.1**

En l'espèce, il ressort des comptes au 31 décembre 2003 et au 31 décembre 2004 que la recourante a bénéficié, dans le courant de l'exercice 2003, d'un apport à fonds perdus de l'actionnaire de CHF 1'250'000.-- ainsi que d'un abandon de créance de CHF 12'696'553.66, provenant également de son actionnaire (cf. les faits lettre C ci-avant). Ces faits ne sont pas contestés par la recourante. Ces prestations, consenties par l'actionnaire de la recourante, effectuées sans contre-prestation correspondante et sans que le capital-actions de la recourante ne soit augmenté, sont dès lors soumises au droit de timbre d'émission en vertu des art. 5 al. 1 lettre a et 5 al. 2 lettre a LT. L'exonération fondée sur le nouvel art. 6 al. 1 lettre k LT, en vigueur depuis le 1er janvier 2009, ne trouve pas application à l'année 2003 au cours de laquelle les versements ont été effectués. L'exonération fondée sur l'art. 6 al. 1 lettre h LT ne peut au demeurant pas non plus être invoquée dès lors qu'aucun droit de participation n'a été émis à titre onéreux à titre de contre-prestation pour les versements supplémentaires consentis par l'actionnaire en faveur de la recourante (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-801/2007 du 22 février 2010 consid. 2.1 in fine et A-5872/2008 du 16 juillet 2010 consid. 2.2 et les références citées).

#### **E. 4.2**

C'est également à tort que la recourante se prévaut de la pratique administrative exposée au consid. 3.3 ci-avant. Comme indiqué par l'AFC tant dans sa décision sur réclamation du 26 mai 2009 que dans sa réponse du 10 décembre 2009, en 2003, la société n'était pas encore en liquidation formelle, celle-ci n'ayant été décidée qu'en juin 2005 (cf. les faits lettre D ci-avant). Par ailleurs, et bien que cet élément ne soit pas déterminant, en 2003, X. \_\_\_\_\_ ne se trouvait pas non plus dans une situation de liquidation de fait, dès lors qu'elle était encore propriétaire de son immeuble situé au \*\*\* et qu'elle avait encaissé les produits locatifs y relatifs. Contrairement à ce que semble prétendre la recourante, l'exigence de l'AFC selon laquelle la société doit se trouver formellement en liquidation pour qu'elle renonce à percevoir le droit de timbre d'émission sur les versements supplémentaires ne constitue pas un formalisme excessif. Conformément au caractère formel du droit de droit de timbre, l'AFC est fondée, dans le cadre de sa pratique administrative, à s'en tenir au droit civil. L'interprétation selon le point de vue économique préconisée par la recourante, qui fait valoir qu'un résultat identique aurait pu être atteint si les versements supplémentaires avaient été effectués ultérieurement, dans le cadre de la liquidation formelle de la société, n'a pas - sauf exception voulue par le législateur, ce qui n'est ici pas le cas - à être prise en compte par l'autorité intimée (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-7094/2008 du 7 juillet 2010 consid. 2.1 et la référence citée).

#### **E. 4.3**

La recourante semble également invoquer la pratique en matière de remise du droit de timbre d'émission fondée sur l'art. 12 LT. La remise du droit de droit d'émission en cas d'assainissement ne s'applique toutefois qu'en cas de poursuite de l'exploitation (cf. sur cette question notamment l'arrêt du Tribunal administratif A-5872/2008 du 16 juillet 2010 consid. 3.1.1 et les références citées; cf. également Glauser/Pache, op. cit., p. 202-203 et la Circulaire n° 32, ch. 3.3.3, p. 7-8). La pratique en la matière, fondée sur l'art. 12 LT - qui ne saurait être confondue avec la renonciation à la perception du droit de timbre d'émission selon la pratique administrative ou encore les cas d'exonération énumérés à l'art. 6 LT - ne peut être invoquée, dès lors que la recourante n'a pas poursuivi son activité, mais a été dissoute.

#### **E. 5**

Les considérants qui précèdent conduisent le Tribunal administratif fédéral à rejeter le recours. Vu l'issue de la cause, les frais de procédure, d'un montant de CHF 5'000.-- comprenant l'émolument judiciaire et les débours, sont mis à la charge de la recourante qui succombe, en application de l'art. 63 al. 1 PA et des art. 1 ss du règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral (FITAF, RS 173.320.2). L'autorité de recours impute, dans le dispositif, l'avance sur les frais de procédure correspondants. Une indemnité à titre de dépens n'est pas allouée (art. 64 al. 1 PA a contrario, respectivement art. 7 al. 1 FITAF a contrario).

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