Zeitschrift: Zeitschrift für schweizerisches Recht = Revue de droit suisse = Rivista di diritto svizzero = Revista da dretg svizzer : Halbband II. Referate und Mitteilungen des SJV

Herausgeber: Schweizerischer Juristenverein

Band: 40 (1921)

Artikel: La nature juridique du droit de timbre fédéral : son application dans la législation et dans la pratique

Autor: Gautier, Victor

DOI: https://doi.org/10.5169/seals-896366

Nutzungsbedingungen

Die ETH-Bibliothek ist die Anbieterin der digitalisierten Zeitschriften auf E-Periodica. Sie besitzt keine Urheberrechte an den Zeitschriften und ist nicht verantwortlich für deren Inhalte. Die Rechte liegen in der Regel bei den Herausgebern beziehungsweise den externen Rechteinhabern. Das Veröffentlichen von Bildern in Print- und Online-Publikationen sowie auf Social Media-Kanälen oder Webseiten ist nur mit vorheriger Genehmigung der Rechteinhaber erlaubt. Mehr erfahren

Conditions d'utilisation

L'ETH Library est le fournisseur des revues numérisées. Elle ne détient aucun droit d'auteur sur les revues et n'est pas responsable de leur contenu. En règle générale, les droits sont détenus par les éditeurs ou les détenteurs de droits externes. La reproduction d'images dans des publications imprimées ou en ligne ainsi que sur des canaux de médias sociaux ou des sites web n'est autorisée qu'avec l'accord préalable des détenteurs des droits. En savoir plus

Terms of use

The ETH Library is the provider of the digitised journals. It does not own any copyrights to the journals and is not responsible for their content. The rights usually lie with the publishers or the external rights holders. Publishing images in print and online publications, as well as on social media channels or websites, is only permitted with the prior consent of the rights holders. Find out more

Download PDF: 06.07.2025

ETH-Bibliothek Zürich, E-Periodica, https://www.e-periodica.ch

La Nature juridique du droit de timbre fédéral; son application dans la législation et dans la pratique.

RAPPORT

présenté à la Société suisse des Juristes

par

VICTOR GAUTIER, avocat, Genève.

INTRODUCTION.

Les causes de l'introduction du droit de timbre dans le système des impôts fédéraux.

Avant d'étudier le droit de timbre au double point de vue scientifique de la théorie des finances publiques et du droit public fédéral, il est utile de rappeler brièvement les circonstances de son introduction parmi les ressources fiscales de la Confédération.

Depuis que celle-ci s'est donnée en 1848 la forme d'un Etat fédératif, soixante cinq années de vie relativement paisible, au dedans comme au dehors, lui ont permis de fonder sur les données de l'expérience, le régime de l'équilibre nécessaire entre ses dépenses et ses ressources. Par suite du développement économique général, ses comptes d'état prenaient un peu plus d'ampleur chaque année, mais les variations suivaient une marche d'accroissement lente et régulière; les prévisions budgétaires ne s'écartaient guère des résultats constatés à la fin de l'année; l'ordre règnait dans la maison car l'on n'avait à faire qu'à des évènements ordinaires, à des dépenses ordinaires et, pour compenser ces dernières, à des recettes également ordinaires. En ce temps là, le mot „extraordinaire" n'était pas encore suisse et chacun s'en trouvait bien.

Dans les dernières années de paix cependant, l'augmentation considérable des chiffres budgétaires commença à préoccuper l'opinion. Les recettes normales suffiraient-elles pour les années à venir à contrebalancer les charges

nouvelles? L'année 1913 boucla par un déficit de plus de cinq millions et la question d'une réforme des finances fédérales était déjà posée lorsqu'en août 1914 le déchaînement de la guerre mondiale vint ouvrir brusquement une crise financière bien autrement dangereuse que celle à laquelle on s'apprêtait à remedier. Les recettes douanières tombent de 85 millions en 1913 à 65 millions en 1914 et pour cette même année la Régie postale accuse à elle seule un déficit de plus de 6 millions. Le tableau de l'ensemble des recettes et des dépenses donne seulement 158,5 millions pour les premières contre 181 millions pour les secondes.

L'équilibre est rompu et la situation s'aggrave d'année en année, si bien qu'au début de 1917, le Conseil fédéral sent la nécessité de présenter à l'Assemblée fédérale un programme financier nouveau et qui puisse répondre aux nécessités de l'heure.

C'est à l'occasion de l'imposition du tabac que, dans un message du 2 mars 1917[1]), il l'expose en le faisant précéder d'un tableau complet de la situation financière. Il constate que même sans les charges nouvelles résultant de la guerre européenne, un supplément de recettes ordinaires d'environ 10 millions de francs est nécessaire pour contrebalancer la progression des dépenses. D'autre part, les déficits des années 1914, 1915, 1916 et 1917 peuvent être évalués ensemble à 125 millions de francs et les dépenses effectuées au 31 décembre 1916 pour subvenir à l'occupation des frontières s'élèvent à 500 millions de francs environ. Ces deux chiffres additionnés représentent donc une dette de guerre de 625 millions que la mobilisation permanente accroît mensuellement de 15 nouveaux millions.

Cette dette de guerre a une contrepartie active de 85 millions due à des recettes extraordinaires et en particulier au produit du premier impôt de guerre.

---

[1]) Feuille fédérale 69 I, p. 133 ss.

„Le problème financier à la fin de 1916 se pose donc dans les termes suivants: trouver les nouvelles recettes et les économies nécessaires pour faire face aux intérêts et à l'amortissement d'une dette de guerre de 540 millions de francs (soit la somme de 625 millions, moins les recettes extraordinaires acquises à fin 1916) et au déficit chronique d'avant la guerre: en tout environ 45 millions[2])"

Le relèvement de certaines taxes combiné avec les économies réalisées devait fournir 10 millions; il restait donc à trouver 35 millions et le Conseil fédéral proposait de les demander aux trois sources suivantes:

Le droit de timbre	= 11 ½	millions
Le monopole du tabac	= 20	millions
L'extension du droit de légiférer sur les boissons distillées	= 3	millions

Enfin pour compenser les charges des mobilisations à venir insuffisamment couvertes par l'impôt sur les bénéfices de guerre à percevoir en 1917, il envisageait la réforme de la taxe militaire et un deuxième impôt de guerre extraordinaire.

Ce programme, aux yeux du Conseil fédéral, offrait de grands avantages de sécurité, de concentration dans l'effort fiscal, de respect des finances cantonales et d'équité dans la répartition des charges publiques. Si l'on peut différer d'avis à ce sujet, on doit cependant reconnaître qu'il corrigeait un grave défaut du système financier de la Confédération en adjoignant aux droits d'entrée et aux taxes postales qui constituaient jusque là les seules sources importantes des recettes du budget, des ressources permanentes d'un ordre différent. Le tarif des douanes doit être un instrument économique alors que son rôle prépondérant dans l'apport des recettes fédérales l'avait transformé en un instrument purement fiscal, au détriment de sa fonction essentielle.

L'Assemblée fédérale mit à l'étude dans sa session

---

[2]) Feuille fédérale 69 [1], p. 140.

de mars 1917 certains points du programme exposé et en particulier la perception de droits de timbre fédéraux au sujet desquels elle avait déjà reçu le 11 décembre précédent le message du Conseil fédéral.

Chapitre Ier.

NATURE JURIDIQUE DU DROIT DE TIMBRE.

§ 1. Les droits de timbre dans le système général des impôts.

Les droits de timbre forment la catégorie la plus importante des impôts sur les transactions, c'est-à-dire des impôts qui saisissent la richesse au moment où elle se manifeste par le transfert de la propriété de capitaux ou par la conclusion d'un contrat.

Les théoriciens ne sont pas parvenus à se mettre d'accord sur la classification de ces impôts ni sur leur légitimité. Leroy Beaulieu les désigne comme „une catégorie de taxes réputées indirectes qui se rapprochent beaucoup des taxes directes". Les économistes modernes voient en eux une imposition indirecte de la propriété.

Le message du Conseil fédéral du 11 décembre 1916, cherche à justifier les droits de timbre de la façon suivante: „Une transmission de droits ou de capitaux ne se conçoit pas sans qu'au moins l'une des parties contractantes gagne quelquechose ou réalise un bénéfice. C'est le gain obtenu par suite de transactions qui est la source de l'impôt sur les transactions." La circulation des biens créerait un enrichissement et il serait juste que cette source de gain qui échappe à une imposition directe générale soit frappée indirectement dans ses phénomènes individuels.

Cette théorie n'est pas la nôtre, car on peut lui objecter, avec raison, que la transaction, au moment où elle se conclut, ne crée pas un enrichissement. L'acheteur prend la marchandise au prix du jour ou le titre au cours

de la bourse; il ne s'enrichit donc pas et il ne réalisera un gain que dans l'avenir et seulement si la valeur de l'objet ou du titre augmente.

Les actions ou les obligations, par exemple, frappées du timbre fédéral peuvent baisser et baissent réellement dans bien des cas par rapport à leur cours d'émission ou à leur prix de vente; leur souscripteur ou leur acheteur ne s'enrichit pas au moment de l'achat pas plus que le vendeur d'ailleurs ne s'enrichit au moment de la vente. Le profit n'est pas certain ni pour l'un ni pour l'autre, il est éventuel; il dépend de circonstances futures, et cependant les droits qui frappent les transactions ne distinguent pas entre celles qui créent réellement un profit et celles qui n'en entraînent aucun ou qui causent même une perte. Il paraît donc impossible de considérer les droits de timbre comme un impôt sur l'enrichissement issu d'une transaction.

Une autre théorie veut assimiler les „Verkehrssteuern" (mot plus expressif que l'expression française d'impôt sur les transactions) à de véritables taxes c'est-à-dire qu'elle voit dans ces impôts la rémunération due à l'Etat pour les services qu'il rend à la circulation des biens en assurant sa sécurité; c'est grâce à lui que les transferts de propriété se font suivant des règles établies et que les contrats sont respectés. Il semble cependant qu'il y aurait un véritable danger à admettre que la simple constatation du rôle de protection générale de l'Etat puisse créer au profit de ce dernier une créance sur les transactions privées. Le raisonnement ne peut s'appliquer qu'à certains droits d'enregistrement mais non pas à tous les impôts sur les transactions. En effet, c'est aussi la protection de l'Etat qui permet à chacun de sortir librement de chez lui et d'y rentrer, de dormir sans trop de souci des cambrioleurs et cependant on trouverait fort exagéré que le fisc prélève une taxe sur les promenades ou sur le sommeil. Les taxes proprement dites ne se justifient que lorsque l'Etat fournit des services

qui peuvent être mis en rapport direct avec l'objet de cette taxe comme c'est le cas par exemple pour les postes ou les téléphones et télégraphes.

Une autre théorie enfin considère ces droits comme un impôt sur le revenu prélevé sous une forme spéciale visant chaque source de revenu individuellement et la frappant comme telle d'une contribution qui doit rester modérée.

La solution nous paraît devoir être cherchée ailleurs: les impôts sur les transactions n'ont pas de base théorique légitime; ils sont nés des besoins croissants de l'Etat obligé de faire face à des dépenses nouvelles et ce qui le prouve, c'est que la plupart des pays ont introduit le droit de timbre au moment ou des guerres avaient mis leurs finances dans une situation particulièrement difficiles. Les Pays-Bas à qui revient le mérite de les avoir découverts et l'Espagne adoptèrent les droits de timbre en 1624 et en 1636 au cours des guerres d'indépendance. La France fit de même en 1673 après la guerre de Hollande. Même constatation pour l'Angleterre et pour l'Autriche à la fin du 17ème siècle et enfin même constatation pour la Suisse elle-même „affamée d'impôts" à la suite de la guerre mondiale de ces dernières années.

Il faut donc admettre que les droits de timbre résultent d'un état de misère et de nécessité, sans chercher plus loin; le professeur hollandais Pierson a dit à leur sujet: „On peut démontrer que leur abrogation entraînerait de grandes difficultés parce que l'on ne saurait comment les remplacer. Mais on ne peut les justifier." Nous pensons comme lui que devant certaines situations il faut savoir se plier aux sacrifices indispensables mais qu'il est faux et dangereux de vouloir à tout prix présenter comme justes et légitimes des impôts qui ne méritent pas ces qualifications.

Les droits de timbre ont acquis droit de cité dans tous les grands états modernes, parce qu'ils sont d'une perception facile et d'un rendement peu coûteux. Il serait

maladroit de refuser à la Confédération une source de revenus qui tant qu'elle est exploitée avec mesure et intelligence, ne pèse pas trop lourdement sur ceux qui sont appelés à l'alimenter.

§ 2. Les principes constitutionnels du droit de timbre fédéral.

Il faut examiner, tout d'abord, quel était en Suisse à la fin de 1916, le régime des droits de timbre?

En l'absence d'une législation fédérale à leur sujet, certains cantons avaient déjà introduit cette forme de l'impôt dans leur système fiscal.

La République Helvétique avait bien tenté en 1798 d'introduire le timbre dans tout le domaine de la Confédération par des lois fédérales. Mais, par suite des mouvements politiques et des désordres qui troublèrent son existence, cette expérience échoua complètement et la Diète rétablie par l'Acte de médiation décida que les décisions sur les droits de timbre seraient réservées aux cantons. En vertu de ce principe, 14 cantons les introduisirent à nouveau dans le cours du XIXe siècle.

Mais à la longue, l'expérience démontra que les cantons n'étaient pas à même de tirer de ces droits un rendement normal et comparable à celui que des états de territoire plus étendu pouvaient en obtenir. Le Message[3]) explique ce phénomène en un passage remarquablement bref, concis et clair qu'il n'est pas déplacé de reproduire ici:

„Conformément à l'ancienne structure de la vie économique, les impôts sur les transactions se sont développés sur la base des transactions immobilières et tant que le trafic a consisté pour une bonne partie en transactions immobilières, les cantons ont été en mesure de percevoir sans grandes difficultés leurs impôts sur les transactions. En raison de la mobilisation progressive de la fortune publique, qui s'accentue de dix ans en dix ans, le principe de l'imposition des transactions

---

[3]) Du 11 décembre 1916.

aurait dû être étendu rationellement aux transactions mobilières. Dans tous les Etats européens et même dans les pays extra-européens suffisamment développés au point de vue économique, cette translation s'est effectuée; en Suisse le fait ne s'est pas produit. Les cantons ne constituent pas des domaines économiques fermés et le commerce peut par conséquent franchir avec une grande facilité les frontières cantonales. Le désir de posséder une organisation plus productive de l'impôt sur les transactions mobilières existait bien partout, mais aucun canton ne pouvait réaliser ce désir sans courir le risque d'affaiblir sa propre vie économique et commerciale. En considération de ce danger, la plupart des cantons, en tant qu'ils ont essayé de soumettre à l'impôt le trafic mobilier, se sont contentés de taux qui s'élèvent souvent au dixième seulement, parfois même à moins du dixième des taux étrangers analogues, et après la perception de ces droits cantonaux, on a la conviction bien arrêtée que la capacité productrice de l'impôt est loin encore d'avoir été atteinte dans ce domaine."

Quelques chiffres illustreront ces constatations. L'impôt sur les transactions s'élève par année et par tête de population en France à frs. 20.30, en Italie à frs. 6.50, en Grande-Bretagne à frs. 5.20, en Autriche à frs. 3.40 et en Suisse à frs. 2.60 seulement. Les droits de timbre proprement dits entrent dans ce dernier chiffre pour le montant dérisoire de 85 centimes.

Ces comparaisons et aussi les inconvénients nombreux au point de vue fiscal d'une réglementation purement cantonale firent naître un mouvement en faveur de l'introduction du timbre fédéral. En 1910 M. Hirter déposa au Conseil national une motion invitant le Conseil fédéral à étudier si „ein einheitlicher Wechselstempel" pourrait être introduit pour tous les cantons. Cette motion fut repoussée, mais comme nous l'avons dit plus haut, la crise des finances fédérales vint donner à la question des droits de timbre fédéraux un regain d'actualité si vif qu'on sentit que le moment d'aboutir était enfin venu; le Conseil fédéral réunit au mois de novembre 1916 une commission d'experts qui mit debout un projet d'article constitutionnel ainsi conçu:

„Art. 41bis. La Confédération est autorisée à percevoir des droits de timbre sur documents d'affaires, tels que titres, effets de change, quittance de prime et documents en usage dans les transports. Cette autorisation ne s'étend pas aux actes authentiques des transactions immobilières et des successions.

„Un cinquième du produit net des droits de timbre est versé aux cantons.

„Les dispositions de détail sur la perception des droits de timbre feront l'objet d'une loi fédérale."

D'autre part, un nouvel alinéa était ajouté à l'article 42 de la constitution en ces termes:

„Art. 42g. „par le produit des droits de timbre."

De la discussion aux Chambres fédérales, l'article 41bis sortit légèrement modifié, avec la forme définitive suivante:

„La Confédération peut percevoir des droits de timbre sur titres, quittances de primes d'assurance, effets de change et effets analogues documents en usage dans les transports et sur d'autres documents concernant les opérations commerciales; la perception de ces droits ne s'étend pas aux documents concernant les opérations immobilières et hypothécaires. Les cantons ne peuvent frapper d'un droit de timbre ou d'enregistrement les documents soumis au timbre par la Confédération ou qui en sont exemptés par elle.

„Un cinquième du produit . . . . . .etc. . . . ."

Ce texte appelle quelques commentaires:

Tout d'abord celui-ci: les mots „droits de timbre" y figurent à la place de „impôt sur les transactions". En effet, les droits de timbre ne constituent pas une catégorie spéciale d'impôts. Le timbre n'est rien d'autre qu'un signe extérieur dont l'acquisition représente le montant de l'impôt à payer et qui fonctionne d'autre part comme preuve d'acquittement du dit impôt. Le timbre peut donc être employé pour la perception de toute espèce d'impôt.

Si l'expression „droits de timbre" a été choisie, c'est parce qu'elle a acquis droit de cité dans le langage courant et dans la terminologie fiscale cantonale alors que l'emploi

du terme „impôt sur les transactions" aurait pu éveiller certains doutes.

Le message, les préavis d'experts et les délibérations de l'assemblée fédérale permettent d'ailleurs de déterminer avec une précision suffissante la portée de l'expression „droits de timbre" et d'en faire le synonyme des Verkehrssteuern ou impôts sur les transactions.

Ce premier point éclairci, il faut remarquer que l'article constitutionnel ne soumet pas toutes les transactions, tous les actes de transfert de droit ou de capital au nouvel impôt. Il délimite à l'intérieur, en restreignant la perception des droits de timbre aux titres, quittances de prime, effets de change, effets analogues, documents en usage dans les transports et d'autres documents concernant les opérations commerciales.

Ce sont donc uniquement les documents constatant une opération de nature commerciale qui devront supporter le timbre fédéral. Le Conseil fédéral a voulu créer une motion précise et étroitement limitée; ce désir a été souligné dans les débats aux Chambres. On a voulu réserver aux cantons le prélèvement de certaines catégories d'impôts sur les transactions. C'est dans ce but aussi que l'article constitutionnel exclut expressément des droits de timbre fédéraux les documents concernant les opérations immobilières et hypothécaires. On a considéré avec juste raison que tout ce qui concerne les immeubles est du ressort des fiscs cantonaux. Les transactions immobilières se rapportent à un objet fixe, établi sur le sol d'un canton et celui-ci est à même de prélever de cette source fiscale, sans crainte de fuite, des recettes appropriées; en ce qui concerne au contraire les opérations commerciales portant sur le trafic des valeurs mobilières, elles débordent les frontières cantonales; les règles de droit commercial qui les règlementent sont unifiées et il semble que les impôts sur ces opérations doivent eux aussi être unifiés et controlés par les autorités fédérales pour pouvoir donner leur plein rendement.

Il n'est pas sans intérêt de suivre dans les discussions parlementaires du mois de mars 1917 cette recherche de clarté, de précision et de délimitation exacte qui est le souci principal de tous ceux qui participent aux débats. Le premier texte du Conseil fédéral y est soumis à une critique serrée; les rapporteurs au nom de la commission déclarent que les mots documents d'affaires ne sont pas suffisamment clairs, qu'ils ne répondent pas à une notion juridique classée et qu'ils n'indiquent pas avec toute la netteté désirable que les droits de timbre ne frapperont que les transactions de nature commerciale. Le Conseil fédéral a cherché à expliquer ce qu'il entendait par documents d'affaires en faisant suivre ces mots d'une énumération purement indicative et non limitative. La commission voit dans ce mode de faire un danger car un texte ainsi conçu pourrait permettre dans l'avenir l'extension des compétences fédérales à d'autres transactions qui doivent dans l'esprit des conseils rester réservées aux cantons. Elle propose à son tour une rédaction nouvelle:

„La Confédération perçoit des droits de timbre sur titres, effets de change et effets analogues, sur quittances de primes d'assurances et documents en usage dans les transports. Elle est aussi autorisée à percevoir des droits de timbre sur d'autres documents d'affaires concernant les transactions régies par le droit des obligations, etc. . . ."

„La commission" trouve plus normal et plus franc de dire nettement au peuple quels sont les documents d'affaires qui vont être frappés d'un timbre et quels sont ceux qui pourront plus tard être soumis au droit de timbre."[4])

Mais ce texte ne trouve pas grâce, lui non plus devant le Conseil National. On fait remarquer que les documents d'affaires concernant les transactions régies par le droit des obligations ne sont pas tous de nature commerciale: des contrats de bail, de donation et d'autres sont compris dans cette définition. Or, personne ne songe à les soumettre aux droits de timbre.[5])

---

[4]) Const. Nat. Discours de M. Ador, rapporteur français.

[5]) Cons. Nat. Discours de MM. Speiser, Bühlmann, Musy.

Enfin, après de nouvelles délibérations des commissions et des deux conseils, l'article 41bis est choisi dans la forme rapportée ci-dessus.

Nous sommes donc en présence d'un impôt sur les transactions prélevé sous forme de timbre et portant sur certaines opérations de nature commerciale constatées par document.

Avant de terminer ce paragraphe, cherchons à tirer de cet article quelques principes généraux.

1° Puisqu'il s'agit d'un impôt sur les transactions, la première condition de l'application du droit de timbre, c'est l'existence d'une transaction. Ce mot a en français plusieurs sens; il importe donc de définir sa signification dans le texte constitutionnel:

Il y a transaction lorsqu'une opération de circulation (Verkehr) donne lieu à la transmission ou à la constatation d'un droit.

La deuxième condition de l'application du droit de timbre c'est que cette transmission ou cette constatation d'un droit soit incorporée dans un document soumis au timbre en vertu de l'article 41bis.

Donc deux éléments essentiels: la transaction et le document.

2° L'impôt se perçoit sous la forme de timbre sur le document. Il ne frappe pas ce dernier comme part de la fortune de celui qui détient le titre ou qui l'émet; il le frappe comme monument visible de la transaction, comme représentation matérielle d'une opération destinée à produire un mouvement de droit d'où peut résulter un enrichissement.

Il en résulte que, à la différence de l'impôt sur le capital, les droits de timbre ne tiennent aucun compte de la situation de fortune du sujet contribuable et que leur montant n'est pas déterminé suivant un rapport logique avec la capacité de prestation de celui-ci.

Il en résulte aussi que la qualité du porteur du titre timbré n'importe pas c'est-à-dire que les mots „opéra-

tions commerciales" qui figurent dans le texte constitutionnel, ne signifient pas qu'il s'agisse d'opérations faites par des commerçants mais d'opérations qui par leur objet ont un caractère commercial quel que soit celui qui les accomplit.

3° Les cantons ne peuvent frapper d'un droit de timbre ou d'enregistrement les documents soumis au timbre par la Confédération ou qui en sont exemptés par elle.

La première proposition de cette phrase s'explique par le souci d'éviter une double imposition. La Confédération prétend retirer des droits de timbre une somme qui doit correspondre aux capacités de prestation des contribuables. Elle fixe le taux des droits d'après cette idée. Un impôt cantonal qui viendrait se juxtaposer à l'impôt fédéral aurait donc pour effet de frapper les porteurs de titres commerciaux au delà de leur capacité contributive, ce qu'il importe d'éviter puisque l'on ne veut pas que les droits de timbre entravent le développement général des affaires. Il était d'autant plus nécessaire de poser ce principe que, comme on l'a vu plus haut, cette catégorie d'impôts n'a pas d'autre justification que les besoins financiers de l'Etat et qu'il est impossible de lui reconnaître une base répondant à l'équité; les droits de timbre doivent donc rester modérés et aisément supportables puisqu'ils ne peuvent guère être défendus par une argumentation théorique et qu'ils représentent un sacrifice sans contre-partie fait par le citoyen au profit de l'Etat.

D'autre part, les documents exonérés expressément par le législateur fédéral sont, eux aussi, exemptés du timbre cantonal; cette exonération répond à l'idée que leur imposition quelle que soit sa source serait nuisible aux opérations commerciales incorporées en eux. Cette disposition vise par exemple les chèques dont on cherche à généraliser l'usage.

Il faut maintenant sur la base de ces constatations étudier le contenu des textes législatifs auxquels l'article 41bis a servi de générateur.

Chapitre II.

LA LOI FEDERALE DU 4 OCTOBRE 1917 ET L'ORDONNANCE D'EXECUTION DU 20 FEVRIER 1918.

Comme tout article constitutionnel, l'article 41bis de la Constitution fédérale se borne à poser des normes fondamentales, en laissant à la loi d'application le soin de formuler dans tous leurs détails les règles pratiques de l'imposition. Il en résulte évidemment pour le législateur une liberté d'action très grande. S'il doit se borner à soumettre au timbre les documents énumérés dans l'article 41bis, il demeure en revanche absolument libre de fixer à son gré le mode, l'époque et le taux de la perception, comme aussi l'assujettissement à l'impôt au point de vue de la personne responsable de le payer.

Il est impossible de donner dans ce rapport un tableau complet de la législation fédérale en matière de droits de timbre; la loi a 70 articles, l'ordonnance d'exécution 131; pour commenter d'une manière approfondie ces quelque 200 prescriptions, il faudrait écrire bien des volumes, d'autant plus qu'une jurisprudence abondante, sur laquelle nous reviendrons plus loin, est venue ajouter de nombreuses gloses au texte légal.

Nous nous contenterons donc de donner un bref aperçu des principales dispositions édictées et d'examiner ensuite comment le législateur a fait application des principes constitutionnels énumérés dans le premier chapitre de ce travail.

I. La loi a soumis aux droits de timbre fédéraux:

1° les titres suisses, divisés en obligations, actions, parts de capital social, bons de jouissance, actions de jouissance et parts de fondateurs (art. 10 à 29).

2° les titres étrangers (art. 30 à 32).

3⁰ les titres au moment de leur négociation (art. 33 à 36).

4⁰ les effets de change, effets analogues et les chèques (art. 37 à 41).

5⁰ les quittances de primes d'assurance (art. 42 à 47).

6⁰ les documents en usage dans les transports (art. 48 à 51).

L'imposition de ces divers documents est réglée d'une manière minutieuse. On a pensé supprimer le risque d'évasion en bridant le contribuable de toutes parts; à force de vouloir tout prévoir, on a créé une complication redoutable sans pouvoir empêcher complètement les fuites d'impôt qu'on entendait proscrire.

Cette minutie, „cette casuistique", comme le dit le message du 16 mai 1917, ont eu le loisir de s'exercer dans la détermination légale des documents frappés du timbre.

Le législateur a employé deux méthodes: il a donné une définition rigoureuse de quelques-uns. C'est le cas pour les bons et actions de jouissance et les parts de fondateur (LT art. 25), pour les obligations de caisse, bons de caisse ou certificats de dépôt (OT art. 2), pour les obligations à prime (OT art. 7) et pour les obligations foncières (OT art. 9).

Ou bien, comme pour les obligations d'emprunt, les actions, les effets de change, les quittances de primes et les lettres de voiture, il ne les a pas définis, il s'est borné à s'en référer au code (LT art. 10 c) ou simplement à la signification usuelle de leur dénomination.

Cette dernière méthode paraît préférable; elle a, en théorie, l'inconvénient d'offrir une précision moins grande et d'ouvrir la porte à des divergences d'interprétation mais, d'autre part, une définition rigoureuse figurant dans une loi d'impôt porte trop souvent l'empreinte des buts purement fiscaux de cette dernière et peut ne pas cadrer avec les notions que le droit civil ou les usages

associent aux expressions employées. De ce désaccord naissent des incertitudes et des contestations; on en trouvera des exemples plus loin.

L'opération qui donne lieu à l'obligation de payer le timbre (obligation qui peut se caractériser comme un rapport de créance de droit public) varie suivant qu'il s'agit de tel ou tel document imposable. C'est l'émission pour le droit sur les titres suisses et sur les effets de change (LT 10, 18, 37), c'est la mise sur le marché suisse par voie d'émission ou d'introduction en bourse (LT 30) pour le droit sur les titres étrangers et c'est une transaction consacrant un transfert de propriété (LT 33), pour le droit sur titres négociés, mais encore faut-il dans ce dernier cas, que l'un des contractants s'occupe professionnellement du commerce des titres; c'est enfin le paiement de la prime d'assurance qui fait naître le droit sur les quittances de prime.[6])

Le sujet de l'obligation de payer (le payeur d'impôt pour employer l'expression officielle) est indiqué par la loi, dans chacun de ses chapitres.

D'une manière générale le législateur rend responsable du paiement celui des participants à la transaction qu'il peut le plus aisément connaître et contrôler; ainsi, par exemple, la société anonyme pour le timbre d'émission sur ses actions, l'émetteur d'obligations en Suisse, l'émetteur en Suisse de titres étrangers et pour le timbre de négociation celui qui s'occupe professionnellement de la négociation de titres.

Il est évidemment plus naturel et plus simple de demander le timbre à la société par actions qui augmente son capital plutôt qu'aux souscripteurs d'actions. La première fait de la publicité autour de son émission ce qui la signale aux autorités fiscales et, d'autre part, elle est seule à connaître le résultat d'ensemble de l'opération et le montant des droits à payer.

---

[6]) Voir Landmann, Kommentar p. 113.

L'émetteur en Suisse de titres étrangers, c'est-à-dire le domicile suisse chargé par une société étrangère d'une émission en suisse est dans une situation analogue vis-à-vis du fisc; il paie le timbre à la place de la société étrangère qui ne peut être recherchée puisqu'elle n'est pas soumise aux lois de la Confédération.

La loi indique toute une série de personnes responsables du paiement des droits solidairement avec le débiteur principal (LT art. 16, 24, 36[2], 41).

Elle prévoit, d'autre part, la reversibilité de l'impôt sur l'autre partie à la transaction. Ainsi l'art. 16[3] de la loi du timbre dispose: „Celui qui a payé le droit peut s'en faire rembourser le montant par les premiers acquéreurs des titres . . ." (voir aussi arts. 24, 29, 36, 47, 51 LT). Ces débiteurs de second degré ne sont pas responsables vis-à-vis du fisc du paiement des droits, ils ne s'exposent pas à des poursuites pénales en cas de non paiement de ceux-ci. Le fisc ne les connaît pas; les dispositions qui les visent semblent d'ailleurs superflues. Elles figurent dans la loi parce que le timbre est considéré dans la théorie fiscale du message comme un impôt indirect sur la propriété qui doit saisir celle-ci au moment même où certaines transactions la mettent en valeur. En vertu de ce principe, le destinataire du titre peut être frappé au même titre que l'émetteur ou le vendeur. C'est même lui, détenteur nouveau du document estampillé, qui doit être le véritable sujet du droit dans l'intention du législateur. Mais ce dernier ne dispose d'aucun moyen de sanction pour déplacer, après acquittement par l'émetteur, le poids de l'impôt sur le destinataire du titre.

Il faut donc considérer ces prescriptions légales comme une indication de volonté, comme un voeu pie auquel les parties demeurent parfaitement libres de ne pas obéir.[7])

Il faudrait encore parler ici des taux des droits de

---

[7]) Voir message du Cons. féd. du 16 mai 1917 p. 18.

timbre, des dispositions d'administration, des modes de timbrage, des recours et des contraventions et délits.

Ces sujets d'un intérêt trop spécial à nos yeux n'ont pas leur place ici. Nous préférons les laisser à l'étude de spécialistes et passer de suite à la critique de la loi au point de vue de son interprétation de la constitution.

2. Dans la première partie de ce travail, nous avons posé en principe que la perception des droits de timbre fédéraux était soumise à deux conditions essentielles: l'existence d'un document et l'existence d'une transaction.

Nous allons examiner si la loi s'est conformée sous ce double rapport au texte constitutionnel.

A. En ce qui concerne l'existence d'un document.

L'article premier de la loi dispose:

„La Confédération perçoit, en conformité de la présente loi, des droits de timbre:

a) sur titres
b) sur effets de change, effets analogues aux effets de change et chèques[8])
c) sur quittances de primes d'assurance,
d) sur documents de transport."

Cette rédaction, en tous points conforme à la doctrine de l'art. 41bis, ne provoque pas de remarque spéciale. Mais, comme l'article constitutionnel lui-même, elle énonce simplement un principe; elle n'est pas encore à proprement parler un texte d'application et c'est dans chaque chapitre qu'il faut étudier la rectitude de l'interprétation légale.

D'une manière générale, la perception des droits de timbre est bien liée à l'existence d'un document. Les articles 10 (obligations), 17 (actions et parts de capital social), 25 (bons de caisse, etc. . . .), 30 (titres étrangers), 33 (titres négociés), 37 (effets de change, etc. . . .), 42

---

[8]) Les chèques présentés en paiement dans les vingt jours après leur date de création sont exemptés du timbre en vertu de l'art. 38d L. T.

(quittances de primes d'assurance) et 48 (documents en usage dans les transports) de la loi du timbre en font foi. Et cependant le législateur s'est cru autorisé à passer par dessus ce principe en décrétant à l'art. 18[2] de la loi à propos des parts de capital social des sociétés coopératives que: „s'il n'est pas émis de titres, le droit est acquitté avant l'inscription des parts ou des paiements au crédit des membres de la société." Une disposition analogue se retrouve à l'art. 46 LT (paiement de la prime d'assurance). Dans ces deux cas, la loi prévoit la perception d'un droit de timbre même en dehors de l'émission d'un titre et elle le dit expressément.

Les commentateurs officieux de la loi du timbre ont expliqué cette anomalie de la façon suivante: C'est le rapport de droit qui est l'objet de la perception d'une taxe, ce n'est pas le document. Les droits de timbre ne sont pas expliqués dans la loi comme de purs impôts sur les documents, bien que la constitution les considère dans son texte littéral comme tels. Il ne faut pas oublier que l'art. 41bis est avant tout une règle de partage de compétences entre la Confédération et les cantons. Si l'on voulait appliquer la lettre de cet article, c'est-à-dire limiter aux transactions réellement constatées par document la perception du timbre fédéral, il faudrait admettre que ces mêmes transactions pourraient être l'objet d'un timbre cantonal dans le cas où elles ne donneraient pas lieu à la création d'un document, ce qui serait évidemment absurde; toute la discussion qui a précédé l'adoption de l'article constitutionnel démontre que les mots „droits de timbre sur titres" ont pour sens réel „impôt sur les transactions représentées en général par des titres" et c'est d'après ce sens conforme à l'intention des pouvoirs constitutionnels que la loi a été rédigée.[9])

Cet argument qui prétend démontrer la constitutionnalité de fond sinon de forme des droits perçus même

---

[9]) Voir Landmann op. cit. p. 120.

si il n'y a pas en fait de titre émis, a certainement de la valeur. Il n'en subsiste pas moins un désaccord flagrant entre le texte de la constitution et celui de la loi, ce qui est extrêmement fâcheux; si l'on admet que des raisonnements de ce genre puissent justifier des dispositions légales en opposition avec la règle fondamentale, on enlève à celle-ci toute rigueur, toute fixité; on ouvre la porte à des déviations, à des adaptations dont la première conséquence doit être une insécurité complète quant au sens véritable des articles constitutionnels. Or, ceux-ci représentent la colonne centrale du droit public et privé de la Confédération; il importe donc de lui garder une solidité sans fissure.

Ou bien l'art. 41bis de la constitution dit ce qu'il veut dire et alors la loi s'en écarte à tort ou bien il est faussement rédigé et il doit être rétabli dans un texte qui lui donne son sens véritable.

B. En ce qui concerne l'existence d'une transaction.

Mais lorsque les commentateurs que nous citions tout-à-l'heure mettaient l'accent sur la transaction ou sur le rapport de droit, objet de cette dernière, comme élément essentiel des droits de timbre, et qu'ils justifiaient ainsi l'absence d'un document, ils oubliaient une chose, c'est que la loi frappe d'un impôt certains documents, alors qu'aucune transaction, aucun acte donnant lieu à la formation ou à l'utilisation du capital, ne sert de prétexte à cette taxation.

C'est le cas notamment pour le timbre de renouvellement sur les actions prévu par l'art. 20 de la loi du timbre; tous les 20 ans, les sociétés anonymes sont obligées de payer à nouveau le timbre dit d'émission sur leur capital-actions. Cet impôt ne peut pas être rangé au nombre des impôts sur les transactions. Il ne correspond à aucune opération de „Verkehr" quelconque; il frappe la société elle-même comme un impôt direct sur son capital, sans qu'elle puisse se

récupérer sur les actionnaires qu'elle ignore lorsque les actions sont au porteur. Il y a eu transaction au moment de l'émission, c'est vrai, mais 20 ans plus tard, les titres libérés sont aux mains des particuliers, ils reposent dans leurs coffres; ils ne sont pas l'objet tous les vingt ans d'un transfert, d'un échange qui puisse contribuer à un enrichissement pour qui que ce soit.

Ce timbre de renouvellement est hors cadre dans la loi; constitutionnellement parlant il serait admissible; mais puisque le législateur a développé un système d'application qui repose non pas sur le texte littéral de l'art. 41bis mais sur la notion d'un impôt sur les transactions, il faut qu'il s'y tienne et dans le cas qui nous occupe il ne s'y est pas tenu.

Ainsi donc, à notre avis du moins, il est impossible de reconnaître à toutes les dispositions légales le caractère de rigoureuse constitutionnalité qu'elles devraient avoir. On ne peut hélas rien y changer puisqu'en droit public fédéral un recours au Tribunal fédéral sur une question de ce genre, n'est pas possible.

On n en est pas moins en présence d'une divergence très regrettable. Elle provient de plusieurs causes: tout d'abord de l'origine déjà exposée des droits de timbre fédéraux; il faut de l'argent et lorsqu'on trouve un moyen commode d'en obtenir, on est sans doute moins attentif aux objections théoriques; ensuite, la loi du timbre a été rédigée en grande hâte, elle en porte la trace en plusieurs de ses chapitres; enfin, peut-être est-ce la tendance moderne de prêter moins d'importance aux principes et davantage aux résultats. A nos yeux cette tendance est fâcheuse; poussée à l'extrême elle conduit à la ruine du système législatif d'un Etat et il nous paraît que le rôle des juristes doit être d'y résister par amour du droit et de l'équité et aussi par civisme.

3. Quelques mots de critique sur l'ordonnance d'exécution sont nécessaires. A notre sens elle a un défaut capital, c'est sa prodigieuse longueur. Un certain nombre

de dispositions répètent celles de la loi parfois mot pour mot et parfois avec de légères différences de texte. On se demande à quoi répond cette répétition. Comparez, par exemple, l'art. premier de l'ordonnance avec l'art. 10 de la loi; tous deux contiennent l'énumération des titres soumis au droit de timbre sur obligations; les mêmes termes y figurent mais rangés dans un ordre différent sans qu'on puisse comprendre la raison de cette modification ni l'intérêt pratique de ces nouveaux paragraphes. Ce procédé bizarre se retrouve à chaque instant et il n'en résulte aucune lumière dans l'esprit des contribuables, mais bien plutôt de l'incertitude et, lorsque les deux articles ne concordent pas parfaitement, une hésitation très compréhensible à choisir entre les deux.

Une autre critique plus grave: l'ordonnance d'exécution fait constamment oeuvre de loi; au lieu de se borner à règler l'application pratique du texte sorti des travaux des chambres fédérales, elle commente, elle définit et elle innove à plusieurs reprises même dans le domaine des principes qui sont à la base de l'imposition. C'est ainsi par exemple qu'elle dispose dans son article 20[2] relatif au timbre d'émission sur les actions: „Si des droits afférents à la qualité de membre, des droits de participer aux bénéfices ou au résultat de la liquidation ou des droits de souscription de la nature désignée à l'alinéa premier, sont octroyés par une société ayant son siège en Suisse . . ., le droit de timbre doit être acquitté même s'il n'est pas émis de titres."

Voilà pour les actions un principe nouveau inconnu à la loi du timbre en vertu duquel il n'y a pas seulement un timbre sur les actions émises par une société, mais encore un impôt sur les droits que celle-ci accorde à ses sociétaires même si ces droits ne sont pas matérialisés dans un titre. Nous avons vu déjà à propos des parts de capital social, que cette imposition en dehors de l'existence d'un document n'était pas compatible avec la lettre de l'art. 41bis; en vertu de quelle confusion étrange, une

ordonnance d'exécution non soumise au referendum peut-elle déroger à la constitution?

On pourrait multiplier à l'infini les citations d'articles de l'ordonnance dans lesquels celle-ci sort de son rôle véritable. Nous en trouverons des exemples dans le troisième chapitre de ce travail. Mais nous avons voulu signaler tout de suite le danger de cette manière de procéder.

Par une argumentation dont nous ne contestons d'ailleurs pas la logique, on est parvenu à insérer dans la loi des articles qui ne cadrent pas avec la constitution; et maintenant, une ordonnance d'exécution modifie la loi à son tour et, de ce fait, c'est un texte que les chambres fédérales n'ont pas discuté, que le peuple n'a pas eu l'occasion de contrôler et que des fonctionnaires ou experts irresponsables ont rédigé, qui fournit les normes et les règles de l'imposition au moyen des droits de timbre fédéraux.

Il y a là une méconnaissance évidente des traditions et des principes du droit public suisse.

Chapitre III.

LES DROITS DE TIMBRE FEDERAUX DANS LA PRATIQUE.

Nous désirons examiner rapidement dans ce chapitre quelques-unes des questions que l'application de la loi du timbre a fait surgir.

Tout d'abord, il faut reconnaître que d'une manière générale, cette application s'est faite sans trop de difficultés. Le grand public ne sent guère le poids du timbre; il n'est atteint par lui que très indirectement et grâce à la modération des taux prévus, le monde des affaires n'a pas souffert de sa perception; les grands commerçants et les banques ont dû compléter leur personnel pour organiser le service d'enregistrement réglé par l'ordonnance d'exécution; de ce fait, ils supportent des frais; ils ont

dû d'autre part, soumettre leurs opérations à un contrôle officiel qui n'est pas toujours accepté sans murmures; mais en dehors de ces dépenses et de ces inconvénients accessoires le fardeau de l'impôt lui-même ne paraît pas trop pesant pour le développement de la vie économique et il serait faux d'attribuer au timbre une part quelconque dans le ralentissement général des affaires dont pâtissent, depuis la fin de la guerre, les industriels et les commerçants.

D'autre part, la Confédération a retiré des droits de timbre des recettes très supérieures à celles qu'elle en attendait. Devisé à 11 ½ millions dans le message du 2 mars 1917, ce poste est monté pour l'année 1919 à 20,10 millions, pour l'année 1920 à plus de 21 millions et pour les 6 premier mois de 1921 à 10,7 millions.

Ainsi, la loi du timbre a répondu et au-delà aux espérances des pouvoirs publics sans faire grand tort aux particuliers. Cela montre, qu'elle est conçue en ses grandes lignes dans un esprit raisonnable et aussi que, malgré les critiques de nature théorique, auxquelles ils donnent prise, les droits de timbre ont trouvé leur justification pratique dans une acclimatation rapide et paisible en Suisse.

Mais malgré cette remarque générale que nous sommes heureux de pouvoir faire, il faut reconnaître que la loi et l'ordonnance sont loin d'être parfaites et que certains de leurs chapitres sont d'une application très difficile. Dès les premiers mois de l'application, on vit s'accuser certains défauts pratiques et l'ordonnance d'exécution dut faire l'objet d'une première revision à la fin de 1919.

D'autre part, la Commission fédérale de recours chargée de donner un préavis au Conseil fédéral en cas de contestation entre l'Administration des contributions et les contribuables a eu l'occasion de se prononcer sur un grand nombre de requêtes, dirigées contre les décisions du fisc.

Il est facile de répartir ces requêtes en catégories et l'on constate que la grande majorité d'entre elles se rapportent presque toujours à deux ou trois dispositions

légales, tandis que l'application de certains chapitres tout entiers s'est faite sans soulever de contestations sérieuses. On peut déterminer ainsi quels sont les articles de la législation qui sont obscurs ou défectueux ou qui par le sujet même qu'ils traitent, réclament de la doctrine des éclaircissements et des précisions.

Parmi les dispositions les plus controversées on peut citer:

A) La perception des droits de timbre à l'occasion d'une émission de titres faite en vue de l'assainissement d'une société.

L'on sait qu'au cours de ces dernières années, un grand nombre de sociétés appartenant pour la plupart à des branches connexes à l'industrie hôtelière ont été contraintes, par suite des circonstances, de procéder à une réorganisation complète. Pour améliorer leur situation, elles ont dû demander à leurs actionnaires et à leurs créanciers d'importants sacrifices. Les bases du plan d'assainissement sont à peu près toujours les mêmes: le capital actions est amorti dans une très forte proportion, les obligataires et les autres créanciers reçoivent en échange de leurs titres de créance et des intérêts en retard qui sont restés impayés, des obligations à intérêt variable, des actions privilégiées ou même des actions ordinaires. De cette façon, la société procéde d'abord à une réduction de son capital ordinaire, puis à une émission d'obligations ou d'actions nouvelles privilégiées ou non.

Or, ces nouveaux titres étaient soumis au droit de timbre et il parut très dûr et inéquitable d'imposer cette charge à des entreprises en déconfiture.

Prenons, par exemple, le cas d'une compagnie de chemin de fer de montagne obligée de remplacer deux millions d'obligations hypothécaires de premier rang par deux millions d'actions privilégiées et un million d'obligations deuxième rang et d'intérêts impayés par un million d'actions ordinaires. Pour que des créanciers donnent leur consentement à un arrangement aussi onéreux pour eux,

il faut que la société se trouve dans une situation désespérée, qu'elle soit acculée à une désastreuse faillite; de plus l'opération ne fait pas entrer un centime dans ses caisses. Or, l'Administration des contributions devait réclamer incontinent 45,000 francs de droits sans que la débitrice puisse trouver dans la loi un moyen quelconque de résister à cette prétention ni dans ses caisses les espèces trébuchantes qui lui auraient permis d'y satisfaire. Il est arrivé que des plans de réorganisation ont échoué du fait du timbre.

Ces exigences fiscales apparaissaient d'autant plus déplacées que le Conseil fédéral s'efforçait par ailleurs de donner aux entreprises atteintes par les conséquences de la guerre, la possibilité de survivre à la crise qu'elles traversaient.[10]) Ainsi d'une main la Confédération tendait une perche de secours au malheureux naufragé pendant que de l'autre elle lui attachait au cou un énorme pavé.

Pour remédier à ce fâcheux état de choses, deux nouvelles dispositions (articles 15bis et 28bis OT revisée) furent introduites dans l'ordonnance revisée du 23 décembre 1919. Le texte de ces dispositions est à peu près pareil; l'une s'applique aux obligations, l'autre aux actions. Elles posent en principe que:

si, ensuite de l'assainissement d'une situation financière, il est émis des titres destinés à remplacer des créances ou des documents donnant droit de participation, la perception du droit de timbre peut être suspendue „lorsqu'il est manifeste que cette perception aurait des conséquencess particulièrement dures pour le débiteur du droit de timbre."

Il ne s'agissait là que d'une suspension du droit de timbre et non pas d'une remise. Cet adoucissement des prescriptions légales parut insuffisant; en effet, une simple prorogation de paiement laisse subsister la dette. La société est obligée de tenir compte de ce paiement futur et de

---

[10]) Voir ordonnance sur la communauté des créanciers du 20 février 1918.

procéder à son amortissement progressif. Le fardeau même ainsi allégé est parfois trop lourd pour ses forces. Tenant compte de ces considérations, l'Assemblée fédérale a voté, en date du 15 février 1921, une loi fédérale concernant la remise des droits de timbre et le sursis à leur perception.

Cette loi n'oppose pas la remise au sursis; elle indique les conditions indispensables pour l'application de ces deux mesures et ces conditions sont les mêmes pour la remise et pour le sursis. Les voici:

Il faut que l'entreprise procède à une reconstitution financière, il faut ensuite que la perception des droits de timbre doive manifestement avoir des conséquences particulièrement rigoureuses pour le débiteur; il faut enfin que les créanciers reçoivent en paiement de leurs créances des obligations ou des titres donnant droit de participation ou bien que les actionnaires (ou porteurs de parts) reçoivent en échange de leurs titres anciens de nouveaux titres avec des droits diminués.[11])

Lorsque ces conditions sont réunies, il doit être accordé un sursis à la perception ou la remise des droits.

On comprend qu'une loi ainsi conçue laisse une large faculté d'interprétation à l'Administration des contributions, à la Commission fédérale du timbre (qui formule d'ailleurs de simples préavis), au Département fédéral des finances et au Conseil fédéral. Il leur appartiendra de prononcer si dans tel cas donné, il y a lieu à une remise ou simplement à un sursis; de donner une explication de ce qu'on entend par „reconstitution financière" et aussi par „des conséquences particulièrement rigoureuses pour le débiteur".

Il faut souhaiter que la pratique fasse naître une interprétation large et compréhensive de ces textes. Il faut éviter à tout prix que les droits de timbre ne deviennent une charge insupportable. Ils doivent rester modérés puisque leur légitimation résulte, avant tout, de la bonne

---

[11]) Voir loi fédérale du 15 février 1921, articles 1 et 2.

volonté des contribuables à les accepter. Il y a ici en jeu des intérêts importants, les intérêts de toutes les entreprises atteintes par la crise actuelle et dont l'activité contribue à l'accroissement de la richesse nationale.

Les autorités législatives l'ont compris; elles ont cherché à réparer une injustice. Il serait déplorable que leur oeuvre soit contrariée par une doctrine trop fortement influencée par des préoccupations de nature fiscale.

3. L'exemption des sociétés reconnues d'utilité publique.

L'art. 17 de la loi du timbre exempte du droit, les actions de sociétés dont l'activité „excluant tout but de lucre" s'exerce en faveur des pauvres, des malades, des cultes, de l'instruction ou d'autres oeuvres d'utilité publique.

Il faut, d'autre part, pour obtenir cette exemption, que les statuts prévoient expressément la limitation des dividendes, l'exclusion des tantièmes et l'attribution du surplus d'actif en cas de liquidation à un but d'utilité publique.

Cette disposition a donné lieu à de nombreuses controverses. Aujourd'hui, les décisions motivées du Département fédéral des finances permettent de déterminer la notion de l'utilité publique en droit fiscal. Cette notion est très étroitement circonscrite.

N'ont pas été reconnues d'utilité publique, par exemple, une société d'importation dont la création a été imposée, avec caractère de monopole (Dép. fin. 5 décembre 1919), une société qui a pour but la production de l'énergie électrique sur la base de la coopération (id. 23 mars 1920), une société coopérative poursuivant la recherche de gisements métalliques (id. 10 avril 1920) ou l'exploitation de tourbières (id. 19 août 1920), ou l'organisation de foires d'échantillons (id. même date), etc. etc.[12])

---

[12]) Voir Vierteljahrsschrift für Schweiz. Abgaberecht. Vol. I p. 57 et passim.

Certains de ces buts sont cependant incontestablement des buts d'utilité publique au sens courant de ce terme. Les foires d'échantillons, par exemple, sont destinées à mettre en relation les fabricants et les consommateurs et tendent par là à développer l'activité économique du pays. Et cependant le Département des finances appuyé sur le préavis de la Commission du timbre a refusé de mettre ces sociétés au bénéfice de l'exemption prévue par l'art. 17 LT.

Cette interprétation est basée sur les considérations suivantes:

Il ne suffit pas qu'une société poursuive un but d'utilité générale pour qu'elle soit exemptée des droits de timbre; la loi du timbre ne définit pas ce qu'elle entend par buts d'utilité publique (gemeinnützige Zwecke) mais l'énumération qu'elle contient donne une indication très nette de l'intention du législateur; elle cite l'activité en faveur des pauvres, des malades, du culte, de l'instruction, c'est-à-dire des activités qui n'ont aucun caractère économique mais qui sont orientées vers la charité pure et, lorsqu'elle ajoute „d'autres oeuvres d'utilité publique", cela signifie que ces autres oeuvres doivent être au service du bien public au moins dans la même mesure et de la même manière que celles spécifiées dans cet article. En outre la loi exclut tout but de lucre; elle veut dire par là qu'elle entend réserver le bénéfice de l'exonération aux sociétés qui ne poursuivent pas d'avantages particuliers pour leurs membres. L'un des éléments essentiels de l'utilité publique c'est que l'activité sociale serve au bien de tous et non pas au bien des sociétaires eux-mêmes; il faut par conséquent un renoncement en faveur de tiers; toute intention de lucre doit être absente. Or elle existe si, par exemple, une société de recherches de gisements métalliques réserve l'exploitation future de ceux-ci à ses membres.

En d'autres termes, l'utilité publique est assimilée au désintéressement; le caractère de charité y prédomine

et figure comme une condition essentielle du privilège fiscal accordé par la loi.

On peut accuser cette doctrine de sévérité, mais on ne peut pas en contester le bien fondé au regard du texte qu'elle interprète. De plus, elle a l'avantage de circonscrire nettement le domaine de „l'utilité publique", notion flottante, élastique. Bien des sociétés peuvent prétendre que leur activité est utile au point de vue général; les unes encouragent l'épargne, d'autres fabriquent un objet de première nécessité, d'autres encore desservent par leurs camions des régions éloignées. S'il fallait étendre à des entreprises de ce genre le bénéfice de l'exonération, où s'arrêterait-on? Le critère choisi, la prédominance du caractère charitable, permet de choisir avec discernement. Il est de plus conforme à l'équité car s'il apparaît injuste de frapper d'un droit de timbre les sociétés de bienfaisance qui ne recherchent pas un gain, on ne voit pas pourquoi on ne placerait pas celles qui tendent en fin de compte à procurer un avantage économique à leurs adhérents sur le même pied que tous les autres contribuables.

C. Le droit de timbre sur titres étrangers.

Sur ce sujet la loi du timbre contient tout juste trois articles, mais ces trois articles ont soulevé à peu près autant de contestations et de réclamations que tous les autres chapitres réunis; la faute en est à la rédaction de l'ordonnance exécution qui, au lieu de rester dans son rôle d'instrument fait pour la pratique, s'est aventurée trop loin dans la voie dangereuse des définitions.

L'art. 30 de la loi du timbre dispose:

„Sont soumis au droit de timbre les titres étrangers mis sur le marché suisse par voie d'émission ou d'introduction à une bourse suisse."

Ces deux expressions, émission et introduction en bourse, appartiennent au langage courant; elles évoquent des opérations de banque parfaitement connues et classées;

en évitant de les définir à nouveau, le texte légal paraît s'en référer sans autre à leur signification usuelle. Ce n'est cependant pas le cas en ce qui concerne l'émission; le Message du 16 mai 1917 l'indique en disant qu'il faut entendre par émission toute nature de placement de titres étrangers, ayant son origine dans une offre faite à un certain nombre de personnes. La simple vente après une offre adressée à plusieurs personnes est un placement et entre dans cette définition. Cela étant, la loi elle-même aurait dû être rédigée d'après ces vues. Elle aurait dû poser les limites d'une émission au sens fiscal du mot. Elle a laissé ce soin à l'ordonnance d'exécution et il en est résulté un désaccord entre ces deux monuments législatifs faits cependant pour se compléter plutôt que pour se contredire.

Voici l'art. 44 de l'ordonnance qui définit l'émission:

„Sont considérés comme mis sur le marché suisse par voie d'émission les titres étrangers offerts publiquement en Suisse et qui, ensuite des souscriptions provoquées par ces offres ou ensuite d'autres manifestations de l'intention d'acheter, sont attribués ou délivrés ou mis en disposition en Suisse ou à l'étranger.

„L'offre est considérée comme faite en Suisse lorsqu'elle a été rendue publique en Suisse ou lorsque des domiciles suisses sont désignés pour recevoir des souscriptions, des ordres ou des inscriptions. L'offre est considérés comme effectuée publiquement lorsqu'elle est faite à plusieurs personnes dans le délai d'un mois."

Il serait vraiement cruel de souligner longuement les défauts de forme, les imprécisions et les répétitions de ce texte; on commence d'ailleurs à s'habituer en Suisse romande au style bizarre qui caractérise la version française (?) des textes législatifs fédéraux.

Mais il y a une critique de fond à faire. Celle-ci: l'homme d'affaires en consultant la loi y trouve le mot „émission" qui éveille en lui une idée parfaitement claire, l'idée d'une souscription de titres à l'occasion de la fondation ou de l'augmentation de capital d'une société ou du lancement d'un emprunt par obligations. Il s'en tient à cette idée là et lorsque le fisc vient lui demander un droit

de timbre sur une opération de placement de titres étrangers indépendante de toute émission au sens bancaire de ce mot, il regimbe et conteste devoir.

Sa résistance est d'autant plus excusable que, comme on l'a vu plus haut, la loi emploie souvent des termes usuels sans les définir, en se rapportant à leur signification courante. On est en droit de croire que le législateur a employé ce procédé pour l'art. 30. Cette résistance est excusable encore parce que le contribuable n'a pas l'idée d'aller chercher des définitions dans l'ordonnance d'exécution; ces définitions sont, en réalité, des dispositions légales; leur place n'est pas dans une ordonnance; elles n'ont pas été contrôlées par l'Assemblée fédérale, rien ne prouve qu'elles expriment véritablement la pensée du législateur. Dans la loi, elles auraient une valeur explicative; dans l'ordonnance elles apparaissent comme une anomalie en regard du texte de l'art. 30 LT. Il a fallu qu'une jurisprudence très ferme se prononçât sans déviation dans le sens d'une interprétation conforme à l'ordonnance d'exécution pour, qu'à la longue, le nombre des réclamations et des recours basés sur la contestation de l'existence d'une émission, décrût.

Mais, une fois cette première source de différents à peu près tarie, le droit sur titres étrangers en a immédiatement fait jaillir d'autres, qui tiennent à l'origine même de ce droit. La Confédération se trouve en face d'émetteurs étrangers sur lesquels elle n'a pas de prise directe; elle a donc rendu responsable du paiement du timbre l'intermédiaire suisse qui met les titres étrangers sur le marché suisse. L'art. 32 LT le dit en propres termes. L'idée de tourner cette disposition et d'éviter le timbre par la suppression de cet intermédiaire devait tout naturellement venir à l'esprit des sociétés étrangères désireuses de lancer un emprunt en Suisse. On en vit bientôt les effets car dans le courant de 1920 parurent dans différents journaux suisses, des avis anonymes annonçant une émission de titres de telle ou telle société étrangère

sans indiquer aucun domicile suisse de souscription. De cette façon nul n'était responsable de la mise des titres étrangers sur le marché suisse et par conséquent personne ne devenait débiteur du timbre. Il y avait là une pratique dangereuse, aboutissant en fin de compte à donner un privilège d'exemption du timbre aux émissions étrangères, au détriment des émissions de titres suisses.

L'administration des contributions prétendit y parer en rendant responsables du paiement du droit les banques suisses au guichet desquelles le public avait souscrit aux dits titres. Elle se mit à publier dans la Feuille officielle du commerce des communiqués annonçant que tel ou tel emprunt était soumis au timbre et invitant les banquiers qui recevaient des souscriptions à agir exactement comme s'ils figuraient dans les prospectus comme domiciles proprement dits.

Les banques protestèrent à plusieurs reprises, mais le Département fédéral des finances appuyé sur un préavis de la Commission fédérale du timbre sanctionna le système de défense inventé par le fisc fédéral.

Juridiquement ces décisions sont très critiquables. Il est parfaitement certain que l'imposition d'une banque à titre de simple guichet inofficiel n'a jamais été dans l'idée du législateur.[13]) La loi d'ailleurs dispose: „Est soumis à l'obligation de payer le droit de timbre, celui qui met les titres sur le marché suisse." Les banques qui se contentent d'éxécuter les ordres de leurs clients ne mettent pas les titres sur le marché suisse; elles n'ont rien fait pour les amener sur ce marché, elles n'ont pris aucune initiative dans ce sens; elles ont transmis une souscription émanant de tiers à la société étrangère. Cette simple transmission sur instructions ne peut être assimilée à un placement par leur intermédiaire. Pour qu'il y ait un placement effectué par elles, il faut ou bien qu'elles aient un mandat de l'émetteur ou bien qu'elles soient elles-mêmes les auteurs de ce placement.

---

[13]) Landmann, op. cit. p. 237.

Sans doute, la technique de l'émission a subi d'importants changements depuis l'entrée en vigueur de la législation sur le timbre et ces changements ont, en grande partie, pour but d'en éviter l'application. Il est indispensable de parer à ces manœuvres qui peuvent faire subir des pertes très sérieuses à l'Etat et placer les valeurs suisses sur un pied d'infériorité. Mais cette parade ne peut consister que dans une revision de la législation elle-même, dans une adaptation des textes de loi aux circonstances nouvelles. Vouloir faire dire à la loi actuelle ce qu'elle ne dit pas, en torturer les textes, même en vue d'un but respectable, c'est aboutir à un état d'insécurité et détruire la valeur de la règle écrite et promulguée.

Ces observations sur le droit de timbre sur titres étrangers pourraient être développées encore. Peut-être en a-t-on assez dit pour faire sentir combien une refonte complète de tout ce chapitre serait désirable.

Voilà donc quelques-unes des expériences pratiques auxquelles l'application de la loi du 4 octobre 1917 a conduit. Il y en a d'autres, mais ce rapport n'est pas destiné à une discussion complète de jurisprudence en matière de timbre et les exemples donnés peuvent être considérés comme pris parmi les sujets les plus discutés dans les décisions des autorités de recours.

Chapitre IV.

LE DROIT DE TIMBRE SUR LES COUPONS.

Une loi fédérale du 25 juin 1921 prévoit la perception d'un droit de timbre sur les coupons de titres. Son préambule se réfère aux articles 41bis et 42 g de la constitution fédérale. Elle repose donc sur la même base constitutionnelle que la loi du 4 octobre 1917. Tout a été dit au cours de ces derniers mois en ce qui concerne l'impôt sur les coupons. Les principaux groupements économiques ont été consultés. Le premier projet de loi dû à M. le Professeur Landmann a été considérablement modifié et le Conseil

fédéral, approuvé en fin de compte par l'Assemblée fédérale, a tenu largement compte des objections et des remarques présentées par les milieux les plus directement atteints par cette nouvelle forme d'imposition.

Il suffira donc d'exposer ici quelques brèves remarques de principe.

La théorie officielle de l'impôt sur les coupons est la suivante:

Avant l'impôt sur les coupons, les droits de timbre frappaient les transactions au moyen desquelles des biens ou des droits représentés par des documents devenaient l'objet d'une opération de circulation. Par contre, les titres qui ne circulaient pas, ceux qui restaient entre les mains de leur propriétaire c'est-à-dire la partie le moins active, la moins intéressante de la richesse, n'étaient pas soumis au droit de timbre,[14]) bien que ces titres soient aussi productifs que ceux qui sont mis en mouvement. Aucune charge fiscale ne frappait le revenu de ces biens. Le paiement des coupons, transaction dont l'objet est la formation d'un capital, serait considéré comme l'opération entraînant l'obligation de payer l'impôt, le coupon, lui-même, comme document à timbrer.[15])

D'après cette théorie, le timbre sur les coupons peut être rangé sans difficulté au nombre des impôts sur les transactions.

Mais, si l'on va au fond des choses, on est bien obligé de constater que cette imposition des coupons n'est pas autre chose qu'un impôt sur le revenu des titres; la matière imposable est ici le produit normal des capitaux, le gain que ceux-ci étaient, de par les lois économiques, destinés à produire et si l'on peut prétendre, en théorie pure, que le paiement des coupons constitue une transaction destinée à mettre en valeur les biens représentés par la somme

---

[14]) Le timbre de renouvellement sur les actions atteint cependant cette forme de la richesse.

[15]) Voir Landmann, Préavis à l'introduction d'un droit de timbre sur les coupons.

ainsi payée, il n'en est pas moins vrai que ce timbre a exactement le même résultat et la même conséquence interne qu'un impôt ordinaire sur la revenu.

Et alors la règle de partage de compétences introduite dans l'art. 41bis de la constitution perd, dans ce cas, toute efficacité, car si les cantons n'ont pas la possibilité de frapper d'un droit de timbre les coupons taxés par la Confédération, ils n'en demeurent pas moins libres de prélever sur leurs ressortissants un impôt général sur le revenu frappant également le revenu des titres c'est-à-dire les coupons, et cela sans tenir compte de la capacité contributive de chaque contribuable.

Ces considérations n'ont pas arrêté les pouvoirs publics. Elles méritent cependant de retenir l'attention de la doctrine et elles ont leur valeur de lege ferenda, en ce sens que les taux de ces droits de timbre devront toujours être maintenus dans les limites d'une sage modération.

Chapitre V.

En terminant ce rapport, nous ne voulons pas formuler des thèses. Notre sujet ne s'y prête pas. Nous voulons simplement condenser en quelques lignes les remarques finales que le système fédéral des droits de timbre nous suggère.

1° Comme on l'a vu la délimitation n'est pas faite avec une rigueur suffisamment stricte entre les trois sources de droit qui contiennent les règles de l'imposition fédérale par les droits de timbre. Il y a un désaccord entre l'article constitutionnel et quelques dispositions de la loi; il y a à maintes reprises, empiètement de l'ordonnance dans le domaine de la loi. Ces irrégularités crèent l'indécision et l'incohérence dans la pratique. Elles ont un défaut plus grave; celui de porter atteinte aux principes du droit public fédéral et de conduire ainsi à la confusion et à l'oubli des règles les plus essentielles à l'existence d'un Etat.

Il faut souhaiter que ces défauts de la législation du

timbre ne se reproduisent pas ailleurs et qu'ils ne soient pas le symptôme d'un relâchement de la doctrine en général.

Il faut souhaiter aussi que les revisions futures de cette législation lui donnent un cadre plus ferme et mieux ordonné.

2⁰ Une revision de l'ordonnance d'exécution est actuellement à l'étude. Il est très désirable que cette revision s'étende à la loi elle-même. En effet, ou bien la revision de l'ordonnance d'exécution s'exercera, comme il est naturel, sur les dispositions d'exécution proprement dites et alors elle n'aura pas de véritable portée, elle ne pourra pas corriger les imperfections de fond constatées dans la loi après trente mois d'application, ou bien alors on revisera la loi par l'ordonnance en s'obstinant à suivre la méthode défectueuse déjà signalée. De plus fort, l'ordonnance modernisée se substituera à la loi tombée en désuétude; de plus en plus, la législation du timbre sera l'oeuvre des commissions d'experts au lieu d'être celle de l'Assemblée fédérale.

3⁰ Le texte actuel de l'ordonnance devrait être raccourci et simplifié par la suppression totale de toutes les dispositions qui reproduisent un article de la loi; ces répétition sont absolument superflues.

Nous nous abstenons volontairement de faire ici des propositions fermes de revision portant sur tel ou tel chapitre de la loi; elles n'auraient pas leur place ici, car le motif profond de la revision prochaine est un besoin de simplification pratique, d'adaptation des formalités fiscales aux usages de la vie commerciale sur la base des expériences faites, et il s'agit, en conséquence, de sujets dont l'intérêt juridique est problématique.

Le moment est venu de conclure:

La législation fédérale en matière de droits de timbre est jeune; elle porte la marque de sa jeunesse en ce sens qu'elle a besoin de s'assouplir encore; elle a cependant conquis sa place sans effort dans le système des ressources

fédérales; elle la gardera longtemps, car il est plus facile, de nos jours, de créer un impôt que de l'abolir; d'ailleurs, le timbre existe dans tous les Etats modernes, sa simplicité et sa productivité en font un instrument commode, mais son rôle doit rester modeste et limité et la facilité de son emploi ne doit pas pousser les pouvoirs publics à agrandir sans cesse ses domaines car, par le mode de sa perception, par son immuabilité quel que soit le sujet de l'impôt, il constitue en réalité une charge plus lourde qu'il n'apparaît et de plus, on l'a vu, il entre en concours lorsqu'il revèt certaines formes (impôt sur les coupons, timbre de renouvellement) avec des impôts cantonaux et crée ainsi en pratique une dualité d'imposition sur les mêmes biens qui peut à la longue devenir trop pesante à porter.