S. 204 / Nr. 35 Verwaltungs- und Disziplinarrechtspflege (f)

BGE 71 I 204

35. Arrêt du 4 mai 1945 dans la cause Société immobilière rue de l'Ecole de médecine 5, «Labor» SA. contre Canton de Genève.

Seite: 204

Regeste:

Droit de timbre:

1. Le contribuable qui a payé un droit d'enregistrement cantonal sur des obligations d'emprunt frappées du droit de timbre fédéral peut répéter sa prestation (art. 2 LT).

2. Peut-il y avoir déchéance de ce droit à la répétition?

3. L'art. 2 LT ne confère pas au demandeur le droit de réclamer des intérêts outre la restitution de sa prestation fiscale.

Stempelabgaben:

1. Kantonale Registrierungsabgaben, die für eidgenössisch stempelpflichtige und daher gemäss Art. 2 StG von kantonalen Abgaben ausgenommene Urkunden entrichtet worden sind, können zurückgefordert werden.

2. Verwirkung des Anspruchs auf Rückerstattung?

3. Die Rückforderung ist auf den zu Unrecht erhobenen Abgabebetrag ohne Zins beschränkt.

Tasse di bollo:

1. In base all'art. 2 LF 4 ottobre 1917 sulle tasse di bollo, la tassa cantonale di registro indebitamente riscossa su delle obbligazioni gravate dalla tassa federale di bollo può essere ripetuta.

2. Decadenza dal diritto alla ripetizione?

3. Il diritto di ripetizione fondato sull'art. 2 leg. cit. non si estende agl'interessi della tassa indebitamente riscossa.

A. Par acte du 12 avril 1937, reçu Ernest-Léon Martin, notaire, la SI Rue de l'Ecole de Médecine 5, «Labor» SA, a emprunté à cinq personnes une somme destinée à rembourser une créance hypothécaire échue, du même montant. L'inscription hypothécaire originale a été rayée et remplacée par cinq inscriptions nouvelles en faveur des nouveaux créanciers. Le même jour, cet acte a été enregistré à Genève et la société a payé de ce fait le droit fixé par la législation cantonale.

B. Par décision du 1er avril 1944, l'Administration fédérale des contributions soumit au droit de timbre d'émission et au droit de timbre sur les coupons les cinq reconnaissances de dette émises par la société. Celle-ci

Seite: 205

ayant formé un recours de droit administratif, le Tribunal fédéral la débouta le 15 septembre 1944.

C. Le 14 février 1945, la société forma une demande de droit administratif en concluant à ce qu'il plaise au Tribunal fédéral.

1° Dire que l'Etat de Genève n'était pas fondé à percevoir un droit d'enregistrement sur l'acte reçu Ernest-Léon Martin, notaire, le 12 avril 1937.

2 o Condamner l'Etat de Genève à rembourser à la demanderesse ledit droit d'enregistrement avec 5 % d'intérêts dès le 21 octobre 1944.

Elle fondait ces conclusions, en résumé, sur l'argumentation suivante:

Au moment où l'acte du 12 avril 1937, passé Ernest-Léon Martin, notaire, a été soumis au droit cantonal d'enregistrement, la demanderesse ignorait que cet acte fût soumis au droit de timbre fédéral. La question n'a été liquidée que par l'arrêt du Tribunal fédéral du 15 septembre 1944. Il résulte de cet arrêt que le droit cantonal d'enregistrement a été perçu à tort. C'est donc à juste titre que la demanderesse en réclame la restitution.

Le droit d'enregistrement est progressif, il ne correspond à aucune prestation de l'Etat; il s'agit donc d'un impôt. Il ne peut dès lors être perçu sur des actes soumis au droit de timbre fédéral (art. 70 LT).

Le Département genevois des finances et des contributions ne saurait objecter que la demanderesse serait déchue de son droit à la restitution en vertu de l'art. 261 de la loi générale sur les contributions publiques du 20 octobre 1928 (LCP). Sans doute le délai de déchéance fixé par cet article était-il expiré lorsque la demanderesse a réclamé la restitution du droit indument perçu. Mais tant qu'elle ignorait que l'acte était soumis au timbre fédéral, elle ne pouvait agir en restitution. En outre, dans la mesure où il permettait la perception d'un droit indu de par l'art. 2 LT, l'art. 261 LPC était abrogé par l'art. 70 LT. Enfin, si le remboursement devait être exclu par l'art.

Seite: 206

261 LCP, il s'ensuivrait que l'Etat de Genève pourrait induement percevoir un droit d'enregistrement sur des titres soumis au timbre fédéral toutes les fois que le fisc fédéral n'exigerait le paiement du timbre que plus de deux ans après l'enregistrement.

D. L'Etat de Genève conclut au déboutement pur et simple, en bref par les motifs suivants:

La demande de restitution est incontestablement prescrite en vertu de l'art. 261 LCP. Ni l'art. 2, ni l'art. 70 LT ne font obstacle à la prescription. Si les contribuables pouvaient en tout temps réclamer la restitution d'impôts perçus, la gestion normale des affaires publiques deviendrait impossible. Selon l'art. 263 LCP, la demanderesse n'aurait pas été obligée de payer le droit d'enregistrement à la signature de l'acte. Mais elle a effectivement payé sans aucune réserve. Il est inadmissible que la Confédération ait attendu six ans avant de réclamer le droit de timbre, alors que la demanderesse lui a communiqué son bilan chaque année. Autoriser un tel retard serait mettre la Confédération dans une situation totalement différente, par rapport aux cantons, de celle qui existe entre cantons en matière de double imposition. Or, la situation juridique est la même dans les deux cas et le Tribunal fédéral a jugé, en matière de double imposition, que le fisc cantonal ne doit pas tarder outre mesure à faire valoir sa prétention à l'impôt, que s'il tarde, il est déchu de son droit lorsque l'impôt a été payé sans réserve dans un autre canton. On ne voit pas pourquoi ces principes ne seraient pas appliqués dans les rapports entre la Confédération et les cantons.

Considérant en droit:

1. Dans son arrêt du 15 septembre 1944, le Tribunal fédéral a jugé que les titres remis par la demanderesse à ses créanciers conformément à l'acte du 12 avril 1937 constituaient des obligations d'emprunt au sens de l'art. 10

Seite: 207

al. 1 lit. a LT et qu'ils étaient, par conséquent, frappés du droit de timbre fédéral. Il s'ensuit qu'ils ne pouvaient être frappés en outre d'un droit de timbre ou d'enregistrement cantonal (art. 2 LT).

Cependant, l'Etat de Genève avait, antérieurement déjà, fait payer sur ces titres un droit d'enregistrement dont le caractère proportionnel et le taux (art. 152 ou 156 LCP) font incontestablement un impôt et non pas un simple émolument. Ce droit a donc été perçu contrairement à l'art. 2 LT.

2. Le défendeur en convient lui-même. Il ne conteste pas son obligation de restituer la somme induement perçue, mais excipe de la déchéance. Le Tribunal fédéral doit néanmoins examiner si la restitution se justifie en principe, car, selon l'art. 115 OJ, il n'est pas lié par les motifs que les parties invoquent.

3. S'agissant de l'exemption ou de la limitation des contributions cantonales prévues par les dispositions spéciales du droit fédéral (art. 111 lit. a OJ), le Tribunal fédéral ordonne, le cas échéant, la restitution des impôts cantonaux induement perçus (v., p. ex. RO 66 I 205). Il en va de même en matière de double imposition intercantonale (art. 46 al. 2 CF), qui n'est qu'un cas spécial de limitation des impôts cantonaux par le droit fédéral (RO 45 I 322; 46 I 357; v., cependant, l'ancienne jurisprudence en sens contraire: RO 25 I 193 et les arrêts cités; 145, consid. 1; 35 I 322, consid. 1; 329, consid. 1). Il faut admettre, en effet, que l'exonération des contributions cantonales statuée par des dispositions de droit fédéral emporte pour les cantons l'obligation de restituer, le cas échéant, les impôts cantonaux perçus à tort. C'est la conséquence normale de l'exonération. Généralement, du reste, la force dérogatoire du droit fédéral entraîne la suppression des actes qui y portent atteinte. Enfin, une solution contraire soumettrait au droit cantonal la restitution éventuelle d'une contribution cantonale perçue contrairement au droit fédéral. La violation du

Seite: 208

droit fédéral pourrait dès lors avoir des effets différents dans les divers cantons, ce qui serait inadmissible.

4. Le droit au remboursement découlant de la législation fédérale, les règles cantonales touchant la prescription (art. 261 LCP) ne s'appliquent pas.

5. La prescription ou la déchéance ne pourraient découler que du droit fédéral.

a) A cet égard, l'Etat de Genève voudrait que l'on appliquât par analogie les principes posés par le Tribunal fédéral en matière de double imposition et selon lesquels l'Administration fédérale des contributions aurait été trop tard pour réclamer le paiement du timbre. Mais on ne pourrait opposer ce retard à la demanderesse que si elle-même avait pu, par ce moyen, tenir en échec la réclamation de l'Administration fédérale des contributions. Or, cela était exclu, puisque cette réclamation, en elle-même fondée, n'était pas prescrite selon l'art. 9 lit. b LT. Du reste, même si cette prescription avait été acquise et que la perception effective du droit de timbre eût été exclue de ce fait, l'exonération fondée sur l'art. 2 LT n'en eût pas moins été acquise, car elle dépend non pas de la perception effective, mais de la nature des documents.

b) On admet en doctrine que la restitution d'une redevance ou d'un impôt relève exclusivement du droit public. Or, ni la loi fédérale sur les droits de timbre, ni aucune disposition générale du droit public fédéral ne comporte de règle d'où pourrait découler, en l'espèce, la déchéance de la demanderesse. Cette déchéance pourrait découler indirectement d'un délai auquel aurait été subordonnée l'ouverture de la présente action (art. 111 lit. a OJ; 18 lit. a JAD). Mais le Tribunal fédéral a jugé qu'une telle action pouvait être ouverte en tout temps (RO 67 I 49 et les arrêts cités).

c) Il n'y a du reste pas lieu d'examiner, en l'espèce, s'il se justifierait, à défaut d'une règle de droit public fédéral, d'introduire par la voie jurisprudentielle un délai général de prescription applicable aux réclamations

Seite: 209

formées en vertu du droit fédéral et tendantes à la restitution d'une contribution publique. En effet, pour tenir compte de la très grande diversité des situations qui peuvent se présenter, un tel délai devrait être largement mesuré. Il ne serait en tout cas pas inférieur au délai ordinaire du droit civil, c'est-à-dire 10 ans à compter dès la perception de l'impôt ou de la taxe (art. 127 CO), ou au moins un an dès le moment où l'intéressé a dû se rendre compte que la perception était indue (cf. art. 67 CO). Or, dans l'un comme dans l'autre cas, la demanderesse aurait encore agi en temps utile. Elle a demandé le remboursement en 1944 alors que le droit d'enregistrement avait été payé en 1937 et que c'est seulement par l'arrêt du Tribunal fédéral du 15 septembre 1944 que la question, jusque là très discutable, a été élucidée.

d) Enfin, la déchéance pourrait éventuellement être admise dans le cas où des faits concluants entraîneraient la présomption que la demanderesse a renoncé à la restitution des droits d'enregistrement (cf. l'arrêt du 23 novembre 1941 en la cause Mineralwasser AG c. Solothurn, non publié, où une telle déchéance a été admise; v., de plus, en matière de double imposition, notamment RO 46 I 412 et 442; 53 II 449).

Il est vrai que la demanderesse a payé, sans faire aucune réserve, le droit d'enregistrement qui lui était réclamé, que, selon l'art. 263 ch. 2 LCP, elle n'aurait pu, à ce moment, être contrainte à payer ce qu'elle ne reconnaissait pas devoir et que son droit à l'exonération existait dès l'abord indépendamment de la perception effective du timbre fédéral. Mais ce paiement a eu lieu par erreur. En effet, il faut admettre, vu les conditions dans lesquelles les cinq créances hypothécaires sont nées, que ni la demanderesse, ni le notaire, ni même l'administration cantonale de l'enregistrement n'ont pensé qu'elles pouvaient être soumises au timbre fédéral. Sans doute, l'erreur a-t-elle porté sur un point de droit. Mais, de même qu'en matière d'enrichissement illégitime (RO 40 II 254 ss.), l'erreur

Seite: 210

de droit peut, suivant les circonstances, justifier la répétition, notamment lorsqu'elle est excusable. Or, elle l'était en l'espèce, car on pouvait croire de bonne foi qu'il ne s'agissait pas d'obligations d'emprunt au sens de l'art. 10 al. 1 lit. a LT. On ne saurait donc conclure, du fait que la demanderesse a payé le droit cantonal d'enregistrement sans faire aucune réserve, qu'elle avait renoncé à en demander éventuellement la restitution.

6. La demanderesse demande non seulement le remboursement du droit d'enregistrement, mais encore le paiement de 5 % d'intérêts dès le 21 octobre 1944, soit dès la date où elle s'était adressée à la Direction cantonale de l'enregistrement pour demander le remboursement. Il s'agit donc de purs intérêts moratoires.

Il n'y a pas lieu, en l'espèce, de rechercher si le droit au remboursement d'une taxe indue donne également droit au paiement d'intérêts et notamment d'intérêts moratoires. En effet, s'agissant de l'exemption d'impôts cantonaux prévue par le droit fédéral, la Cour de céans ne saurait condamner le canton à payer des intérêts: Si le remboursement est admis, c'est en vertu de la disposition de droit fédéral portant exonération. Cette disposition toutefois ne permet que de supprimer un état de choses (soit un paiement) contraire au droit. Elle n'autorise pas à aller au delà. C'est au droit cantonal qu'il faut se référer lorsqu'il s'agit de savoir si, lorsqu'une taxe ou un impôt cantonal a été perçu indument, le canton peut être tenu à certaines prestations en plus du remboursement. Le Tribunal fédéral ne peut donc connaître de cette question, car, dans le cadre de l'art. 111 lit. a OJ, il ne connaît que de l'application du droit fédéral.

Par ces motifs, le Tribunal fédéral

Admet la demande