

## S. 297 / Nr. 50 Befreiung von kantonalen Abgaben (f)

BGE 75 I 297

50. Arrêt du 3 juin 1949 dans la cause hôtel Terminus et Zaehringehof S. A. contre Fribourg.

## Regeste:

L'art. 2 al. 1 LT ne met pas obstacle à ce que les cantons prélèvent un impôt sur les transactions immobilières constituées par le transfert du capital-actions d'une société immobilière, alors même que ce transfert a été frappé du droit de timbre prévu à l'art. 33 LT.

Art. 2, Abs. 1 StS hindert die Kantone nicht daran, die nach kantonalem Recht geschuldete Handänderungssteuer auf Liegenschaften zu erheben in Fällen, wo die Handänderung in der Form entgeltlicher Übertragung der Aktien einer Immobiliengesellschaft durchgeführt wird und der Aktienumsatz der eidg. Stempelabgabe nach Art. 33 StG unterliegt.

L'art. 2 cp. 1 LB non impedisce ai cantoni di prelevare un'imposta sulle transazioni immobiliari aventi per oggetto il trasferimento a titolo oneroso delle azioni di una società immobiliare, quand'anche il trasferimento sia stato colpito dalla tassa di bollo prevista dall'art. 33 LB.

A. La Société anonyme « Hôtel Terminus et Zaehringehof » (en abrégé: la Société) a été constituée à Fribourg en 1932 avec un capital social de 100000 fr. Elle a pour but « l'exploitation de l'Hôtel Terminus et Zaehringehof, à Fribourg, avec ses dépendances et le mobilier ».

Seite: 298

En automne 1945, la totalité du capital social de la Société était détenu par Arnold Morel, qui exploitait l'hôtel, mais versait néanmoins à la Société à titre de locataire un loyer annuel.

A fin novembre 1945, Morel s'est adressé à la banque Weck, Aebi & Cie, à Fribourg, en la chargeant de trouver un acquéreur pour les immeubles et le mobilier appartenant à la Société ou pour les 200 actions constituant le capital social. Les démarches entreprises à cet effet par la banque ont abouti en ce sens que, le 19 décembre 1945, Morel a vendu la totalité du capital - actions à Paul Hagenbach et Melchior Bürgin. En application de l'art. 33 LT, la banque a acquitté par 56 fr. environ le droit de timbre fédéral de 0,3 ‰ sur la contre - valeur des actions fixée à 187 730 francs.

B. La loi fribourgeoise du 4 mai 1934 sur les droits d'enregistrement prévoit la perception de droits fixes ou proportionnels pour l'enregistrement d'actes ou de contrats. A cet égard, l'art. 4 de la loi dispose ce qui suit:

« Le droit proportionnel s'applique aux actes et contrats portant reconnaissance, condamnation, adjudication de sommes ou de valeurs et leur cession, à toute transmission de propriété ou d'usufruit de biens meubles ou immeubles, soit entre vifs, soit par décès ou ensuite de déclaration d'absence »

« Il est assis sur les valeurs. »

« Sont assimilés aux mutations d'immeubles, les transferts d'actions de sociétés anonymes ou de parts de sociétés coopératives immobilières, conférant aux acquéreurs la libre disposition juridique ou économique de l'immeuble. »

Se fondant sur l'alinéa 3 de cet article 4, la Direction de l'enregistrement du canton de Fribourg a réclamé, par 27929 fr. 65, à la Société les droits d'enregistrement sur la valeur des immeubles arrêtée à 1000000 fr. La Société a recouru contre cette décision auprès de la Direction des finances du canton de Fribourg en concluant principalement à l'annulation de la décision attaquée et à ce qu'il soit prononcé qu'il n'y a pas lieu à perception des droits d'enregistrement; subsidiairement, à ce que les droits perçus soient réduits à la somme de 16617 fr. 45. Par

Seite: 299

décision du 1er décembre 1947, la Direction des finances a rejeté la conclusion principale et admis partiellement la conclusion subsidiaire en ce sens que le montant réclamé a été réduit à 21136 fr. 05, la valeur des immeubles ayant été arrêtée à 830160 fr.

La Société a recouru au Tribunal cantonal fribourgeois en reprenant ses conclusions libératoires et, subsidiairement, en concluant à la réduction du montant réclamé. Parmi les arguments invoqués à l'appui de son recours, elle a notamment fait valoir que, un droit de timbre ayant été acquitté par la banque Weck, Aebi & Cie sur le transfert des actions en application de l'art. 33 LT, les autorités fiscales fribourgeoises n'avaient pas qualité, en vertu de l'art. 2 LT, pour percevoir aucun droit, de quelque nature qu'il fût, fondé sur la même opération.

Par arrêt du 17 juillet 1948, le Tribunal cantonal fribourgeois a rejeté le recours.

C. La Société a interjeté au Tribunal fédéral le présent recours par lequel elle a conclu à ce qu'il soit prononcé « qu'il n'y a pas lieu à perception de droits d'enregistrement selon la loi du 4 mai 1934, notamment selon l'art. 4 al. 3 de ladite loi et l'art. 9 du tarif du même jour, ou encore tels autres droits

d'enregistrement, à l'occasion ou sur la vente d'actions du 19 décembre 1945 ». A l'appui de ce recours, elle a repris principalement le moyen tiré de l'art. 2 al. 1 LT.

Considérant en droit:

1. ....

2. L'art. 2 de la loi fédérale sur les droits de timbre, du 4 octobre 1917/22 décembre 1927 (LT) interdit aux cantons de percevoir « un droit cantonal de timbre ou d'enregistrement sur un document que la présente loi soumet au droit de timbre ou exonère de ce droit non plus que sur les documents qui concernent les mêmes opérations ». Le texte allemand, plus précis, statue: « Ist nach Massgabe dieses Gesetzes eine Urkunde mit einer Abgabe

Seite: 300

belastet oder als abgabefrei erklärt, so darf weder diese Urkunde selbst, noch eine andere Urkunde, die dasselbe Rechtsverhältnis betrifft, von den Kantonen mit Stempel- oder Registrierungsabgaben belastet werden ». L'interdiction vise donc non seulement l'acte soumis au timbre fédéral, mais aussi les autres actes relatifs au même rapport de droit (RO 66 I 99 s.).

L'art. 2 LT est une règle de conflit. Il préserve le contribuable de la taxation excessive qui résulterait d'un empiétement des cantons sur le domaine réservé à la Confédération. Dans son domaine propre, celle-ci règle librement l'assujettissement à l'impôt, ses limites, ainsi que le taux de l'imposition. Les règles qu'elle fixe sont censées épuiser la matière imposable; elles ne laissent place, pour la même matière, à aucune autre imposition soit cantonale, soit communale (Message du Conseil fédéral du 16 mai 1917, FF 1917 III p. 65). Ainsi, lorsqu'il existe plusieurs documents pour un seul rapport de droit, il importe peu que la Confédération n'en impose qu'un seul: L'imposition fédérale exclut l'imposition de la part du canton ou de la commune. Lorsque la Confédération impose un acte relatif à un rapport de droit, l'ensemble du contenu économique de ce rapport est soumis à la souveraineté fédérale en ce qui concerne l'impôt sur les transactions (FF 1917 III p. 66). C'est en vertu de ce principe que, dans son arrêt Helvetia, du 12 avril 1940 (RO 66 I 92), le Tribunal fédéral a interdit au canton de Fribourg de percevoir un droit d'enregistrement sur un jugement portant allocation d'une somme d'argent, parce que le droit ainsi constaté découlait d'une police d'assurance soumise au droit de timbre fédéral sur les quittances de primes d'assurance. Le droit d'enregistrement cantonal était exclu du seul fait que la Confédération frappait d'un droit de timbre le rapport de droit créé par la police d'assurance.

3. Mais si le droit fédéral exclut ainsi l'empiétement des cantons ou des communes sur le domaine réservé au droit de timbre fédéral, le prélèvement par la Confédération d'un droit de timbre sur les papiers - valeur ne saurait,

Seite: 301

en revanche, empêcher les cantons de prélever un impôt sur une matière imposable qui leur est expressément réservée. C'est pourquoi, précisant sur ce point le principe posé à l'art. 41bis Cst., l'art. 2 LT (texte allemand) n'interdit le prélèvement de droits cantonaux de timbre ou d'enregistrement que lorsqu'ils frappent le même rapport de droit (Rechtsverhältnis). Ceux qui frappent un autre rapport de droit peuvent être admissibles. Ils ne sont pas visés par l'art. 2 LT dans la mesure où cet article, en tant que règle de collision, sert à délimiter les souverainetés fiscales et s'oppose non seulement aux empiétements des cantons, mais aussi à ceux de la Confédération. Il s'oppose donc à ce que les cantons soient empêchés de soumettre au paiement d'un droit la matière imposable placée sous leur souveraineté.

L'art. 41bis al. 1 Cst. exclut de l'assujettissement au droit de timbre fédéral « les documents concernant les opérations immobilières et hypothécaires ». Les rapports de droit créés par les transactions immobilières et hypothécaires ne tombent donc pas sous le coup de la loi fédérale sur les droits de timbre et ils sont soumis à la souveraineté fiscale des cantons (art. 3 Cst.). Ceux-ci sont libres de les imposer comme ils l'entendent et de décider notamment si et comment ils les taxeront. En tant qu'ils s'en tiennent à l'exercice normal de leur souveraineté sur ce point, ils ne sauraient se heurter à une interdiction découlant de l'art. 2 LT, même si l'imposition cantonale concourt avec le prélèvement d'un droit de timbre fédéral. Il suffit que chacune des deux souverainetés fiscales s'exerce dans le domaine qui lui est propre. L'art. 2 ne fait obstacle qu'aux empiétements. Il n'exclut pas absolument qu'une transaction unique puisse être frappée de plus d'un impôt mais seulement qu'un rapport de droit dont l'imposition appartient à la Confédération exclusivement soit soumis à un impôt par le canton ou la commune. Ceux-ci peuvent, en revanche, imposer éventuellement un rapport de droit différent, comme il ressort de l'art. 2 LT.

Ces principes éclairent en particulier les relations entre

Seite: 302

le droit de timbre fédéral et l'imposition des transactions immobilières et hypothécaires, qui sont

expressément soustraites à la souveraineté fiscale fédérale. La Constitution fédérale elle-même les considère comme créant des rapports de droit différents de ceux qui sont soumis au droit de timbre fédéral (art. 41bis al. 1 Cst.). Ce droit et le droit de mutation cantonal peuvent donc coexister selon la lettre et l'esprit de l'art. 2 LT. Dans la mesure où le législateur fédéral a voulu éviter le prélèvement simultané des deux espèces de droits dans des cas qui se placent à la limite des deux domaines considérés, il l'a fait par des dispositions spéciales qui contiennent les distinctions nécessaires (v. en particulier art. 10 al. 1 litt. a et b LT). Lorsqu'une telle distinction n'a pas été faite, il faut admettre, conformément à une saine interprétation de l'art. 2 LT, que le prélèvement du droit de timbre fédéral sur les papiers-valeur n'empêche pas le prélèvement du droit cantonal sur les transactions immobilières, lequel est expressément réservé.

4. Le canton de Fribourg prélève entre autres un droit de mutation sur les immeubles. L'art. 4 al. 1 de la loi fribourgeoise du 4 mai 1934 sur les droits d'enregistrement prescrit que sauf certaines exceptions, art. 4 al. 4 tout transfert de propriété immobilière est soumis au paiement d'un droit proportionnel. Le même article (al. 3) assimile aux mutations d'immeubles les transferts d'actions de sociétés anonymes ou de parts de sociétés coopératives immobilières conférant aux acquéreurs la libre disposition juridique ou économique de l'immeuble. La transmission d'actions de sociétés anonymes ou de parts de coopératives n'est donc jamais que l'occasion du prélèvement d'un droit de mutation et seulement lorsque, par cette transaction, on vise et on atteint une conséquence d'ordre économique qui n'aurait pu normalement être obtenue que par une transmission de la propriété elle-même.

A cet égard, le Tribunal fédéral a constamment admis que, du point de vue des droits de mutation cantonaux,

Seite: 303

on assimile à la transmission de la propriété immobilière les actes juridiques qui ont effectivement, du point de vue économique, les mêmes effets que le transfert de la propriété lui-même (arrêts du 1er juillet 1927 en la cause Breitenmoser, du 24 mai 1940 en la cause Neufeldt). Il a confirmé cette jurisprudence à l'occasion de l'affaire Müller et Gaegauf (arrêt du 2 juillet 1945), où la vente des actions d'une société immobilière avait produit un effet assimilable à celui d'une transmission de la propriété immobilière et où le canton avait prélevé un droit de mutation en l'absence d'un texte légal exprès, de par une simple interprétation de la loi. A fortiori, le législateur cantonal n'excède pas l'exercice normal de sa souveraineté fiscale en matière de transactions immobilières et hypothécaires si, par une disposition légale expresse, il soumet à un droit de mutation le transfert d'actions ou de parts de sociétés immobilières lorsque les effets de ce transfert sont assimilables à ceux du transfert de la propriété d'un immeuble appartenant à la société.

5. Une telle disposition légale rentrant dans le cadre normal d'un système d'impôt cantonal sur les transactions immobilières, la loi fédérale sur les droits de timbre ne saurait y faire obstacle. La Confédération impose la transmission des actions en tant qu'opération commerciale portant sur des papiers-valeur. Le canton, en revanche, impose le transfert du droit de disposer de l'immeuble. Cette imposition porte sur un tout autre rapport de droit. Cela ressort immédiatement de l'assiette de ces deux impositions: Le droit de timbre fédéral est assis sur la « contre-valeur » des titres (art. 34 al. 1 litt. a LT), le droit d'enregistrement cantonal sur la valeur de l'immeuble (art. 4 al. 2 de la loi fribourgeoise du 4 mai 1934). De même et selon le texte légal lui-même ce n'est pas le transfert des actions qui constitue l'objet de l'imposition, mais, par assimilation au transfert de la propriété, le transfert du pouvoir de disposer de l'immeuble. Les rapports de droit imposés étant distincts, l'art. 2 LT ne s'oppose pas à

Seite: 304

l'imposition cantonale. Le canton reste dans un domaine qui a toujours été soumis à sa souveraineté et qui lui a été expressément réservé lors de la création du droit de timbre fédéral. Peu importe qu'en l'espèce un droit de timbre fédéral, du reste minime, s'ajoute à la contribution cantonale, du fait qu'un intermédiaire professionnel a été chargé de la vente des actions. Cela ne saurait exclure le prélèvement d'un droit de mutation cantonal consacré par notre système constitutionnel et légal.

Par ces motifs, le Tribunal fédéral

Rejette le recours